

Il reato di contrabbando: profili applicativi e difesa del contribuente

Il contrabbando, se i diritti di confine evasi superano euro 10'000, torna ad assumere carattere penale. Per tale reato è stata introdotta, inoltre, la responsabilità amministrativa degli enti. Pesanti le conseguenze sotto il profilo sanzionatorio



Diego Zucal
Master in Diritto Tributario, Ipsoa
Avvocato specializzato in diritto tributario.

La Direttiva UE n. 2017/1371 (cd. Direttiva PIF) rafforza la protezione delle risorse dell'UE attraverso l'armonizzazione delle legislazioni penali degli Stati membri. Tale Direttiva impone – anche – l'obbligo di criminalizzazione del contrabbando nonché, in relazione alla medesima fattispecie, la responsabilità delle persone giuridiche. A livello nazionale la Direttiva PIF è stata recepita dal D.Lgs. n. 75/2020. Il presente contributo intende analizzare i profili applicativi della nuova disciplina. Saranno brevemente esposte, inoltre, alcune strategie difensive da adottare in caso di contestazione del reato di contrabbando.

I. Inquadramento normativo

A. La Direttiva UE n. 2017/1371

L'evasione dei "diritti di confine" è tornata ad assumere, nella maggioranza dei casi, carattere penale. Tale criminalizzazione è stata imposta dalla Direttiva dell'Unione europea (UE) n. 2017/1371 (cd. Direttiva PIF), relativa "alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale".

L'UE ha, infatti, previsto la repressione penale delle condotte che danneggiano la voce delle "entrate", delle "spese" e dei "beni" che compongono il suo bilancio (art. 1, par. 1, Direttiva PIF). Fra le "entrate" rientrano i dazi, che rappresentano le "risorse proprie tradizionali" di cui l'UE è titolare in maniera diretta e definitiva^[1]. Costituiscono, invece, "risorse proprie basate sull'IVA" i contributi degli Stati membri calcolati su una percentuale del gettito dell'imposta sul valore aggiunto (IVA). Sotto questo profilo, la Direttiva distingue le entrate "diverse dalle risorse provenienti dall'IVA" (fra le quali i dazi), da quelle "derivanti dalle risorse proprie provenienti dall'IVA" (art. 3, par. 2, lett. c e d, Direttiva PIF). In tale ultima ipotesi, la Direttiva criminalizza l'evasione dell'IVA connotata da transnazionalità, laddove comporti un danno complessivo pari ad almeno 10 mio. di euro (art. 2, par. 2, Direttiva PIF). Per le entrate daziarie, invece, la Direttiva non prevede alcuna soglia minima di punibilità: qualsiasi sottrazione al pagamento dei dazi deve essere perseguita penalmente. Gli Stati membri, tuttavia, possano rinunciare alla sanzione penale quando l'evasione daziaria sia inferiore a euro 10'000 (art. 7, par. 4, Direttiva PIF).

[1] Le risorse proprie si dividono in: (i) risorse proprie tradizionali, principalmente dazi doganali e prelievi sullo zucchero; (ii) contributi degli Stati membri basati sull'IVA; (iii) contributi degli Stati membri basati sul reddito nazionale lordo (RNL); (iv) altre entrate e saldo riportato dall'anno precedente; (v) meccanismi di correzione. Nel 2018 le entrate totali dell'UE, pari a 144,8 mia. di euro erano composte: per il 97% da risorse proprie, per l'1% da eccedenza, per il 2% da altre fonti (si veda <https://www.consilium.europa.eu/it/policies/the-eu-budget> [consultato il 15.07.2021]). Le risorse proprie tradizionali rappresentano poco più del 10% delle entrate da risorse proprie; dato del tutto simile vale per le risorse proprie basate sull'IVA. La risorsa propria consistente in un prelievo sul RNL rappresenta, invece, il 72% circa delle entrate dell'UE (si veda <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/it/sheet/27/entrate-dell-unione> [consultato il 15.07.2021]).

I. Inquadramento normativo	441
A. La Direttiva UE n. 2017/1371	441
B. Il D.Lgs. n. 75/2020	442
II. Il delitto di contrabbando.....	442
A. Il contrabbando semplice.....	442
B. Il contrabbando aggravato.....	442
C. Il tentativo.....	443
D. L'elemento soggettivo.....	443
E. Ulteriori profili.....	443
III. La natura dell'IVA all'importazione.....	444
IV. Le pene.....	444
A. Per le persone fisiche.....	444
1. La confisca.....	444
2. La confisca per sproporzione.....	445
3. La libertà vigilata.....	445
B. Per gli enti.....	445
1. La pena pecuniaria.....	445
2. Le sanzioni interdittive.....	445
3. Le confisca del prezzo o profitto del reato, anche per equivalente.....	445
V. La difesa del contribuente.....	445
A. La definizione amministrativa del reato.....	446
B. La definizione agevolata della sanzione amministrativa.....	446
C. Le strategie di difesa.....	446
VI. Conclusione	447

Oltre a enucleare una serie di delitti, il cui bene giuridico protetto è il bilancio dell'UE, la direttiva prevede, per le medesime fattispecie, la responsabilità delle persone giuridiche (art. 6 Direttiva PIF).

B. Il D.Lgs. n. 75/2020

La Direttiva PIF è stata recepita, dall'ordinamento giuridico italiano attraverso il Decreto Legislativo (D.Lgs.) n. 75/2020, entrato in vigore il 30 luglio 2020.

La normativa unionale ha imposto allo Stato italiano di prevedere la criminalizzazione di molteplici ipotesi di contrabbando in precedenza depenalizzate^[2]. La soglia di punibilità è stata fissata – usufruendo della facoltà concessa dall'art. 7, par. 4, Direttiva PIF – a euro 10'000, da calcolarsi sull'ammontare dei "diritti confine" dovuti. Si tratta di una soglia molto bassa, specie se fra i diritti di confine si intende far rientrare l'IVA all'importazione (il punto sarà approfondito).

Sempre in attuazione della Direttiva PIF (art. 6), la fattispecie criminosa di "contrabbando" è stata inserita nell'alveo dei reati presupposto dai quali discende la responsabilità amministrativa degli enti^[3] (art. 25-*sexiesdecies* D.Lgs. n. 231/2001). Le ipotesi di evasione dei diritti di confine per un ammontare superiore a euro 10'000 rilevano, pertanto, ai fini della valutazione della responsabilità delle persone giuridiche, qualora commesse a far data dal 30 luglio 2020.

II. Il delitto di contrabbando

La nozione di contrabbando si riferisce all'evasione dei "diritti di confine". La condotta punita è quella di chi sottragga al pagamento di tali tributi merci importate nel territorio doganale dell'UE.

La dottrina suole distinguere due tipi di contrabbando: extraspettivo e intranspettivo^[4]. Il primo, si attua evitando di assoggettare la merce ai vincoli doganali, fra cui quello di preventiva presentazione di una dichiarazione doganale finalizzata all'immissione in libera pratica. Il secondo presuppone, invece, la presentazione della dichiarazione doganale, ma si caratterizza per la falsa rappresentazione, in questa, degli elementi che incidono sulla determinazione dell'obbligazione fiscale (classifica, origine e valore della merce).

A. Il contrabbando semplice

La disciplina del contrabbando è contenuta negli artt. da 282 a 301-*bis* del Decreto del Presidente della Repubblica (D.P.R.) n. 43/1973 (*i.e.* Testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale [Tuld]).

Il reato base di contrabbando (semplice) può perfezionarsi attraverso più di 25 fattispecie tipiche. Se ne citano alcune. Contrabbando: nel movimento delle merci attraverso i confini di terra e gli spazi doganali (art. 282 Tuld); nei laghi di confine (art. 283 Tuld); per mare (art. 284 Tuld); per via aerea (art. 286 Tuld); nel cabotaggio e nella circolazione (art. 289 Tuld); attraverso irregolarità nella movimentazione delle merci ammesse a regimi speciali, quali merci importate con agevolazioni doganali (art. 287 Tuld), detenute in depositi doganali (art. 288 Tuld) ovvero a importazioni o esportazioni temporanee (art. 291 Tuld).

È altresì prevista una fattispecie di chiusura, che punisce chiunque, fuori dai casi previsti dalle singole fattispecie, sottrae, in qualunque modo, merce al pagamento dei diritti di confine (art. 292, Tuld).

A tali disposizioni vanno, poi, aggiunte le norme incriminatrici di cui agli artt. 25 e 216 Tuld. La prima punisce il rifiuto e l'inattendibilità della dimostrazione circa la legittima provenienza di merci estere, soggette ai diritti di confine, trasportate o depositate nella zona di vicinanza doganale terrestre. La seconda, di frequente verifica, punisce chiunque viola le regole in materia di importazione temporanea di veicoli, in uso privato, immatricolati in Paesi non UE^[5].

Il reato di contrabbando semplice è punito con la sola pena della multa, compresa da due a dieci volte i diritti di confine evasi. La multa per il contrabbando è, dunque, proporzionale e, insieme, variabile: proporzionale, perché viene ragguagliata ai diritti di confine; variabile, perché varia tra un minimo del doppio a un massimo del decuplo dei diritti di confine. In alcuni casi la proporzionalità può riferirsi al peso, anziché all'importo dei diritti. È il contrabbando dei tabacchi, dove è prevista (artt. 291-*bis* ss. Tuld) la multa "di lire diecimila per ogni grammo convenzionale di prodotto".

La pena della reclusione è prevista, invece, al ricorrere di determinate circostanze aggravanti, che di seguito si elencano.

B. Il contrabbando aggravato

Al ricorrere di specifiche circostanze aggravanti, di natura soggettiva e oggettiva, il contrabbando, da semplice, muta in aggravato. In questi casi alla pena della multa si aggiunge

[2] L'art. 1, comma 4, D.Lgs. n. 8/2016 dispone che "[l]a disposizione del comma 1 (ndr. relativa alla depenalizzazione degli illeciti penali puniti con la sola pena della multa) non si applica ai reati di cui al decreto legislativo 25 luglio 1998, n. 286, nonché ai reati di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, quando l'ammontare dei diritti di confine dovuti è superiore a euro diecimila". Per un approfondimento si rinvia a DIEGO ZUCAL/VALERIA BALDI, Considerazioni sullo stato del diritto penale doganale alla luce del recente intervento di depenalizzazione, in: *L'iva*, 11/2016.

[3] Per un approfondimento sul tema delle responsabilità amministrative degli enti conseguente a illeciti fiscali si rinvia a DIEGO ZUCAL, I reati tributari tra i presupposti della responsabilità amministrativa degli enti, in: *NF 12/2020*, pp. 766-771.

[4] TULLIO PADOVANI (a cura di), *Leggi penali complementari*, Milano 2007, p. 920. SARA ARMELLA, *Diritto doganale dell'Unione europea*, in: *Egea 2017*, p. 358.

[5] Il regime dell'ammissione temporanea consente la temporanea importazione di merci nel territorio dell'UE, nel caso di specie mezzi di trasporto, in esonero totale o parziale dei dazi all'importazione (artt. 250 del Codice doganale unionale [CDU] e 212 ss. dal Regolamento delegato UE, del 29 luglio 2015, n. 2446). Per un approfondimento si rinvia a DIEGO ZUCAL, La temporanea importazione di veicoli targati extra-UE nel territorio euro-unitario, in: *NF 11/2018*, pp. 488-491 (cit.: La temporanea importazione di veicoli targati extra-UE). Si veda anche DIEGO ZUCAL, *Auto con targa extra Ue e conducente italiano a rischio confisca*, in: *Eutekne.info* (cit.: *Auto con targa extra-UE*).

quella della reclusione. Fra le aggravanti oggettive l'art. 295, comma 2, Tuld prevede le seguenti:

- a) diritti di confine evasi superiori a euro 50'000 e fino a euro 100'000 (reclusione fino a tre anni);
- b) diritti di confine evasi superiori a euro 100'000 (reclusione da tre a cinque anni);
- c) fatto connesso con un altro delitto contro la fede pubblica o contro la Pubblica amministrazione (reclusione da tre a cinque anni);
- d) colpevole del reato sorpreso a mano armata nella zona di vigilanza^[6] o nelle immediate vicinanze (reclusione da tre a cinque anni);
- e) riunione di tre o più persone, colpevoli di contrabbando, nella zona di vigilanza o nelle immediate vicinanze, in condizioni da frapponere ostacolo agli organi di polizia (reclusione da tre a cinque anni);
- f) presenza di un'associazione finalizzata alla commissione del contrabbando (reclusione da tre a cinque anni).

In relazione alla lett. *sub c*) deve essere svolta un'importante considerazione. Secondo la giurisprudenza la bolletta doganale è un atto pubblico. Nella prassi doganale, pertanto, il reato di contrabbando si presenta, nella maggior parte dei casi, nella forma aggravata. La presentazione di una dichiarazione doganale infedele determina, infatti, la commissione di un delitto contro la fede pubblica^[7]. Ne consegue che le ipotesi più ricorrenti di contrabbando mantengono rilievo penale anche quando la sottrazione dei diritti di confine sia inferiore a euro 10'000. Un esempio può chiarire meglio il punto. Si supponga che l'esportatore attesti falsamente l'origine preferenziale del bene. La Corte di Cassazione, in tali ipotesi, ha stabilito che *"la falsa dichiarazione circa l'origine della merce [...] confluisce nell'atto pubblico (la bolletta doganale) e integra uno degli elementi che concorrono all'attestazione del pubblico ufficiale, alla quale si perviene mediante false notizie e informazioni ricevute dal privato, così configurandosi la fattispecie di cui di cui agli articoli 48 e 479 c.p. [...]"*^[8].

Sono inoltre previste specifiche circostanze aggravanti soggettive (art. 296 Tuld): (i) commissione del delitto di contrabbando da parte del già condannato per il medesimo delitto (recidiva semplice) e (ii) commissione del delitto di contrabbando da parte del già recidivo (recidiva aggravata). Anche in questi casi oltre alla multa è prevista la pena della reclusione.

C. Il tentativo

La legge doganale (art. 293 Tuld) equipara il tentativo di contrabbando al delitto consumato. Tale assimilazione è stata giudicata legittima dalla Corte Costituzionale la quale,

[6] La zona di vigilanza doganale (art. 17 Tuld) è lo spazio sottoposto a particolare sorveglianza ai fini della difesa doganale. Esso si estende per 10 fino a 30 km all'interno del confine terrestre, e per 5 fino a 10 km dal lido verso l'interno, lungo la frontiera marittima.

[7] Cass., sez. V, 25 luglio 2014, n. 33213; Cass., sez. V, 15 maggio 2003, n. 21355.

[8] Corte Cass. n. 46471/14.

intervenendo sul punto, ha chiarito che *"salvo il limite della ragionevolezza [...] rientra specificamente nell'ambito della discrezionalità stessa l'equiparazione quoad poenam di ipotesi criminose di egual natura, sebbene non egualmente gravi [...]"*^[9].

Sotto questa particolare angolazione la norma doganale sembrerebbe essere maggiormente rigorosa rispetto a quella prevista per le imposte sui redditi (Imposta sul reddito delle persone fisiche [IRPEF] e delle società [IRES]) e per l'IVA, dove la punibilità del tentativo è specificatamente esclusa, fatte salve alcune ipotesi del tutto residuali (art. 6, comma 1-bis, D.Lgs. n. 74/2000).

D. L'elemento soggettivo

Il contrabbando è un delitto doloso, nel quale l'evento dannoso (sottrazione delle merci ai diritti di confine) è dall'agente preveduto e voluto come causa generica della propria azione od omissione.

La condotta dolosa si manifesta, concretamente, nell'utilizzo di mezzi fraudolenti o, comunque, di artifici capaci di sviare la regolarità del controllo doganale. Nei casi in cui simili raggiri non sussistano, la presentazione di una dichiarazione infedele è punita con la sola sanzione amministrativa, prevista all'art. 303 Tuld. Secondo la giurisprudenza *"va innanzi tutto ribadito come sia configurabile il delitto di contrabbando cosiddetto intrainspettivo, previsto dal D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, art. 292, e non l'illecito amministrativo previsto dall'art. 303 del cit. D.P.R., qualora la discordanza tra i valori denunciati e quelli accertati delle merci importate sia conseguenza non di una semplice dichiarazione, ma di un comportamento fraudolento, volto a sottrarre in tutto o in parte la merce al dovuto diritto di confine (cfr. Sez. 3, n. 8096 del 9 febbraio 2011, Piemartiri, Rv. 249578). Ciò che differenzia le due violazioni è, pertanto, la circostanza che l'elusione dell'accertamento doganale, nell'ipotesi più gravemente sanzionata, non avviene mediante una mera dichiarazione, essendo quest'ultima associata ad altre attività finalizzate ad avvalorarla come, ad esempio, la predisposizione di documentazione fittizia od altri simili artifici"*^[10].

E. Ulteriori profili

Il bene giuridico protetto è duplice: da un lato, il diritto dell'UE all'integrale percezione dei dazi, dall'altro quello dello Stato italiano in riferimento agli ulteriori diritti di confine. Fra questi, come noto, l'art. 34 Tuld annovera, oltre ai dazi, *"[...] per quanto concerne le merci in importazione, i diritti di monopolio, le sovrimposte di confine ed ogni altra imposta o sovrimposta di consumo a favore dello Stato"*.

In conclusione, si può affermare che il contrabbando consiste: (i) in un'evasione, tentata o consumata, di un tributo (evasione che non deve, perciò, consistere in un'infrazione formale); (ii) tale evasione deve riguardare i dazi, i diritti di monopolio, le sovrimposte di confine e le imposte o sovrimposte di consumo: non un'imposta diversa, ancorché riscossa in occasione dell'importazione della merce.

[9] Corte Cost. n. 144/1974.

[10] Corte Cass. n. 33213/14.

IVA E IMPOSTE INDIRECTE

Tale precisazione ci consente di soffermarci sulla questione relativa alla qualificazione dell'IVA all'importazione. La domanda, foriera di rilevanti ricadute pratiche, è se tale tributo rientri – o meno – fra i diritti di confine.

III. La natura dell'IVA all'importazione

La natura dell'IVA all'importazione rappresenta un tema molto controverso. Si discute, invero, se la stessa sia un "diritto di confine" ovvero un "tributo intero" al pari dell'IVA applicata sugli scambi interni e comunitari.

Seguendo la prima tesi (IVA all'importazione = diritto di confine), infatti, sarà contestabile il reato di contrabbando. Viceversa (IVA all'importazione = tributo interno), potrà essere configurabile il reato di evasione dell'IVA all'importazione, da punire con le medesime pene previste per il contrabbando (art. 70, comma 1, D.P.R. n. 633/1972).

Secondo un orientamento della Corte di Cassazione, l'IVA all'importazione rientrerebbe tra i diritti di confine. L'art. 34, comma 2, Tuld farebbe riferimento, infatti, non solo ai dazi doganali, ma anche alle "imposte di consumo", fra le quali dovrebbe essere annoverata l'IVA all'importazione^[11].

Diversamente, ad avviso di altro indirizzo espresso dai Giudici di legittimità, la legge istitutiva dell'IVA sarebbe insuscettibile di giustificare, sotto il profilo interpretativo, due distinte imposte. L'IVA assolta in dogana costituirebbe, quindi, un tributo interno al pari di quella sugli scambi nazionali e comunitari, con la quale condivide scopo (tassazione del consumo), meccanismo di detraibilità e aliquota^[12]. A favore di questa tesi deporrebbe anche la circostanza, non casuale, in ragione della quale il richiamo alla legge doganale espresso dall'art. 70 D.P.R. n. 633/1972 atterrebbe esclusivamente alle "controversie" ed alle "sanzioni", ovvero profili non concernenti i presupposti dell'imposta (elemento oggettivo, soggettivo e territoriale), ma elementi patologici della stessa.

Ad avviso della Corte di Giustizia dell'UE (CGUE) l'equiparazione dell'IVA all'importazione a quella interna costituisce un approdo assolutamente pacifico. Sin dalle prime pronunce, infatti, i Giudici unionali hanno stabilito che l'IVA riscossa all'importazione è parte di un regime impositivo unitario, non suddivisibile^[13].

[11] Si veda Corte Cass. n. 1630/1997, dove si afferma "[i]noltre, la sottrazione all'IVA all'importazione, soggetta ex art. 70 della legge n. 633-1972 alle disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine, è sottrazione ad un diritto doganale di confine sanzionato dalla legge doganale come reato di contrabbando, donde l'applicabilità di tutte le relative norme, compresa la confisca obbligatoria prevista dall'art. 301 del T. (?) U. cit.". Si veda anche Corte Cass., n. 9455/2018, nella parte in cui si stabilisce che "nella specie, infatti, l'obbligazione Iva della quale la società DHL Global Forwarding (Italy) Spa è chiamata a rispondere in via solidale deriva dall'importazione e non dalla dichiarazione di intenti e, dunque, ha ad oggetto un diritto di confine, che deve essere accertato e riscosso nel momento in cui si verifica il presupposto impositivo, costituito dall'importazione".

[12] Corte Cass. n. 23674/2019; ex multis Corte Cass. n. 19233/2019 e Corte Cass. n. 19887/2019.

[13] CGUE, cause C-322/99 e C-323/99, *Fischer e Brandestein*, del 17 maggio 2001; causa C-299/86, *Rainer Drexl*, del 25 febbraio 1988; causa C-272/13, *Equolond*, del 17 luglio 2014.

La più recente giurisprudenza di legittimità pare – ormai – definitivamente condividere l'approdo dei giudici sovranazionali. Nella pronuncia del 21 marzo 2019, n. 7951, è stato, invero, affermato che "l'IVA all'importazione è intesa, al fine di garantire la neutralità del sistema comune rispetto all'origine dei beni, a porre i prodotti importati nella stessa situazione dei prodotti nazionali analoghi per quanto riguarda gli oneri fiscali gravanti sulle due categorie di merci [...]. Il che ne evidenzia la natura di tributo interno, essendo il sistema dell'IVA alle importazioni per sua natura incardinato in quello generale dell'IVA [...]".

Si tratta di una specificazione importante, destinata ad avere significative ricadute sulla stessa configurabilità, in numerose situazioni, del reato di contrabbando. Si pensi a un'ipotetica contestazione di evasione dell'IVA all'importazione pari a euro 9'000, unita a quella daziaria pari a euro 1'100. L'equiparazione dell'IVA importazione fra i diritti di confine condurrebbe al perfezionarsi del reato di contrabbando e, con esso, al configurarsi di una possibile responsabilità amministrativa dell'ente ai sensi dell'art.25-sexiesdecies D.Lgs. n. 231/2001. Secondo il diverso orientamento, invece, in caso di mancato pagamento dell'IVA dovuta all'importazione non si configurerebbe il reato di contrabbando, bensì quello di evasione dell'IVA all'importazione (art. 70 D.P.R. n. 633/1972).

IV. Le pene

Le pene devono essere analizzate distinguendo la posizione delle persone fisiche da quella degli enti.

A. Per le persone fisiche

Per le persone fisiche, come già visto, la pena prevista è quella della multa e della reclusione. A ciò si deve aggiungere la "misura di sicurezza" della confisca, anche nella forma per "sproporzione", e la misura di sicurezza personale denominata "libertà vigilata".

1. La confisca

Fra le conseguenze derivanti dalla condanna per il delitto di contrabbando è prevista, altresì, l'applicazione della confisca. Ed invero l'art. 301, comma 1, Tuld, prevede che "nei casi di contrabbando è sempre ordinata la confisca delle cose che servono o furono destinate a commettere il reato e delle cose che ne sono l'oggetto ovvero il prodotto o il profitto".

Si tratta, dunque, di una misura obbligatoria che colpisce il "corpo del reato", vale a dire: (i) le merci contrabbandate; (ii) ciò che costituisce il prodotto o il profitto del reato; (iii) le cose che servono o furono utilizzate per la commissione del reato. L'art. 301, comma 2, Tuld, allarga l'area delle *res* confiscabili, ricomprendendovi anche particolari mezzi di trasporto^[14]. L'ablazione, in questi casi, è prevista indipendentemente dal fatto che i mezzi di trasporto siano di proprietà di soggetti estranei al reato: sarà il terzo estraneo, mediante

[14] I mezzi di trasporto confiscabili sono quelli che presentano le seguenti caratteristiche: idonei allo stivaggio fraudolento delle merci; contenenti accorgimenti idonei a maggiorarne la capacità di carico o l'autonomia in difformità dalle caratteristiche costruttive omologate; impiegati in violazione alle norme concernenti la circolazione o la navigazione e la sicurezza in mare.

IVA E IMPOSTE INDIRECTE

un'inversione dell'onere della prova, a dover dimostrare di non averne potuto prevedere l'illecito impiego del mezzo, e di non essere incorso in un difetto di vigilanza.

2. La confisca per sproporzione

Tale forma di confisca^[15], prevista dall'art. 301, comma 5-bis, trova applicazione al ricorrere congiunto dei seguenti presupposti: (i) condanna per uno dei reati di cui all'art. 295, comma 2, Tuld; (ii) titolarità o disponibilità di beni, anche per interposta persona; in maniera sproporzionata rispetto al reddito dichiarato o ai proventi derivanti dall'attività esercitata; (iii) mancata giustificazione della lecita provenienza dei cespiti.

La misura in esame colpisce i beni del contribuente sulla base della presunzione che i medesimi siano il frutto di precedenti attività di contrabbando. Per evitare la confisca dei beni il contribuente dovrà dimostrare che gli stessi sono stati acquisiti grazie a fonti non reddituali o esentasse (disinvestimenti, eredità, donazioni, vincite di gioco, ecc.), con la specificazione che tali redditi non possono essere il frutto di precedente evasione (art. 240-bis del codice penale [c.p.]).

3. La libertà vigilata

L'art. 300 Tuld prevede, infine, che quando sia irrogata la pena della reclusione superiore a un anno debba sempre essere "ordinata la sottoposizione del condannato alla libertà vigilata"^[16].

B. Per gli enti

Il D.Lgs. n. 75/2020 ha incluso il contrabbando fra i reati che determinano la responsabilità amministrativa degli enti (art. 25-sexiesdecies D.Lgs. n. 231/2001)^[17]. Competente a conoscere degli illeciti amministrativi è il giudice penale. All'esito del processo penale all'ente ritenuto responsabile del delitto di contrabbando potranno essere applicate le sanzioni previste dall'art. 9 D.Lgs. n. 231/2001, ossia: (i) pena pecuniaria, (ii) sanzioni interdittive, (iii) confisca del prezzo o profitto del reato, anche per equivalente, e (iv) pubblicazione della sentenza.

1. La pena pecuniaria

Con riferimento alla pena pecuniaria, questa viene irrogata attraverso il ricorso all'applicazione del cd. "sistema delle

quote". Per il contrabbando, l'art. 25-sexiesdecies D.Lgs. n. 231/2001 commina "la sanzione pecuniaria fino a duecento quote". Quando, tuttavia, i diritti di confine dovuti superano euro 10'000 si applica "all'ente la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote".

In termini monetari, considerato che il valore di una quota oscilla da un minimo di euro 258 ad un massimo di euro 1'549 (art. 10, comma 3, D.Lgs. n. 231/2001), le sanzioni partiranno da euro 25'800 (= 100 x euro 258) fino ad un massimo di euro 619'600 (= 400 x euro 1'549). Laddove, poi, l'ente abbia conseguito un non meglio specificato "profitto di rilevante entità", la pena pecuniaria potrà essere aumentata di un terzo (art. 25-quinquiesdecies, comma 2, D.Lgs. n. 231/2001).

2. Le sanzioni interdittive

Le sanzioni interdittive sono, invece, le seguenti (art. 25-sexiesdecies, comma 3, D.Lgs. n. 231/2001): (i) divieto di contrattare con la Pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio; (ii) esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi; (iii) divieto di pubblicizzare beni o servizi.

In caso di condanna, le misure interdittive non sono applicate automaticamente, ma solamente al ricorrere di almeno una delle seguenti condizioni: "a) l'ente ha tratto dal reato un profitto di rilevante entità e il reato è stato commesso da soggetti in posizione apicale ovvero da soggetti sottoposti all'altrui direzione quando, in questo caso, la commissione del reato è stata determinata o agevolata da gravi carenze organizzative; b) in caso di reiterazione degli illeciti" (art. 13, comma 1, D.Lgs. n. 231/2001).

Tale precisazione è assai importante, posto che l'irrogazione delle sanzioni interdittive può avere effetti dirompenti. L'esclusione o revoca, ad es., delle agevolazioni fiscali può determinare il venir meno di ingenti risorse finanziarie per l'ente. Si pensi, a titolo di esempio, al decadimento dall'agevolazione sul credito d'imposta per ricerca e sviluppo: la norma di riferimento (art. 1, comma 199, della Legge [L.] n. 160/2019), prevede espressamente che a tale credito non possano accedere le imprese destinatarie di sanzioni interdittive ex D.Lgs. n. 231/2001.

Anche dal divieto di contrattare con la Pubblica amministrazione o di pubblicizzare la merce possono conseguire danni economici ingenti. Per i soggetti di grandi dimensioni, dunque, le sanzioni interdittive possono avere un effetto deterrente – o punitivo – in molti casi superiore a quello risultante dalle sanzioni pecuniarie.

3. La confisca del prezzo o profitto del reato, anche per equivalente

Infine, laddove l'ente non provveda alla restituzione dell'imposta evasa, è prevista la confisca del prezzo o del profitto del reato, anche nella forma per "equivalente".

V. La difesa del contribuente

Lo si è visto: dalla contestazione del delitto di contrabbando conseguono pesanti sanzioni. In tali casi risulta, pertanto,

[15] Per un approfondimento si rinvia a DIEGO ZUCAL, La confisca per sproporzione fa il suo ingresso nel diritto penal-tributario italiano, in: NF 5/2020, pp. 281-285.

[16] In materia di libertà vigilata l'art. 228 c.p. prevede che "(1) La sorveglianza della persona in stato di libertà vigilata è affidata all'Autorità di pubblica sicurezza. (2) Alla persona in stato di libertà vigilata sono imposte dal giudice prescrizioni idonee ad evitare le occasioni di nuovi reati. (3) Tali prescrizioni possono essere dal giudice successivamente modificate o limitate. (4) La sorveglianza deve essere esercitata in modo da agevolare, mediante il lavoro, il riadattamento della persona alla vita sociale. (5) La libertà vigilata non può avere durata inferiore a un anno. (6) Per la vigilanza sui minori si osservano le disposizioni precedenti, in quanto non provvedano leggi speciali".

[17] A mente del quale "[i]n relazione alla commissione dei reati previsti dal decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, si applica all'ente la sanzione pecuniaria fino a duecento quote. 2. Quando i diritti di confine dovuti superano centomila euro si applica all'ente la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote. 3. Nei casi previsti dai commi 1 e 2 si applicano all'ente le sanzioni interdittive previste dall'articolo 9, comma 2, lettere c), d) ed e)".

fondamentale adottare una corretta strategia difensiva, che presuppone la perfetta conoscenza delle norme doganali sostanziali e processuali, nonché dei più recenti orientamenti della giurisprudenza sovranazionale e di legittimità.

Occorre, poi, distinguere la fase amministrativa da quella processuale, con la considerazione che eventuali errori di strategia commessi nella prima fase (quella amministrativa), possono compromettere anche quella, successiva, dinanzi all'Autorità giudiziaria.

A. La definizione amministrativa del reato

Nel caso in cui la contestazione concerna un delitto punito con la sola multa, l'art. 334 Tuld prevede che *"l'amministrazione doganale può consentire che il colpevole effettui il pagamento, oltre che del tributo dovuto, di una somma non inferiore al doppio e non superiore al decuplo del tributo stesso da determinarsi dall'amministrazione medesima. Il pagamento della somma anzidetta e del tributo estingue il reato. L'estinzione del reato non impedisce l'applicazione della confisca, la quale è disposta con provvedimento dell'amministrazione doganale"*.

È possibile, dunque, addivenire ad una definizione amministrativa del reato attraverso il versamento del tributo e di una somma pari al doppio del medesimo. Il versamento estingue il reato. Per il trasgressore che rinuncia a qualsiasi forma di difesa, anticipando la sopportazione della pena, il vantaggio consiste nell'evitare l'esposizione pubblica del processo oltre all'iscrizione della condanna nel casellario giudiziale^[18]. L'estinzione del reato, tuttavia, non impedisce l'irrogazione della misura della confisca.

La giurisprudenza della Corte di Cassazione ha chiarito che non sussiste alcun obbligo, per l'Amministrazione doganale, di una preventiva proposta, al contribuente, di chiusura della contestazione in via amministrativa. La trasmissione degli atti all'Autorità giudiziaria preclude automaticamente, al presunto trasgressore, la possibilità di chiedere che il delitto sia definito in sede amministrativa^[19].

B. La definizione agevolata della sanzione amministrativa
Sebbene il presente intervento concerna il settore penale, il tema della definizione agevolata delle sanzioni amministrative, posta la propria importanza, merita la formulazione di alcune, seppur minime, considerazioni. Sul punto, l'art. 16, comma 3, D.Lgs. n. 472/1997 prevede che, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, il trasgressore possa definire la controversia con il pagamento di un importo pari a un terzo della sanzione indicata nell'atto di contestazione, e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti. La definizione agevolata impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie (art. 16, comma 3, ultimo periodo, D.Lgs. n. 472/1997).

Il punto è il seguente: definire se fra le sanzioni accessorie rientri – o meno – la confisca. Se così fosse, l'utilizzo di tale

istituto impedirebbe l'applicazione di una misura che, nel panorama sanzionatorio doganale, in molti casi possiede il carattere della più intensa afflittività. Ad avviso di chi scrive, la disposizione sulla quale fondare la risposta è rinvenibile nell'art. 20 L. n. 689/1981. La disposizione in parola qualifica espressamente la confisca come una "sanzione accessoria". Ciò determina, a livello amministrativo, l'impossibilità di procedere alla confisca del bene. Nella prassi, tuttavia, accade diversamente. La Dogana, infatti, afferma che la confisca non risulterebbe inserita nell'elenco delle sanzioni accessorie di cui all'art. 21 D.Lgs. n. 472/1997, al quale farebbe implicito rinvio l'art. 16, comma 3, medesimo decreto.

C. Le strategie di difesa

In deroga alla disciplina generale prevista dall'art. 240 c.p., nel settore doganale la confisca è sempre obbligatoria (301 Tuld). Tale regola si estende alle ipotesi di contrabbando a carattere amministrativo (art. 295-bis, comma 3, Tuld).

Il tema che si pone, sotto questo profilo, è quello relativo alla violazione del principio di proporzionalità delle sanzioni, da una duplice angolazione. La proporzionalità può, infatti, essere: (i) assoluta, ossia in sé e per sé; (ii) relativa, vale a dire da parametrare nel contesto di una valutazione comparativa con un altro illecito di natura fiscale.

Con riferimento alla proporzionalità relativa, nel settore penal-tributario delle imposte sui redditi e dell'IVA, l'estinzione dell'obbligazione tributaria, unita al pagamento di sanzioni e interessi, determina, come regola generale, l'inapplicabilità della confisca. L'ablazione del bene, infatti, è disposta solamente nei confronti di chi abbia ancora a disposizione il profitto/prodotto derivante dal reato^[20]. In caso contrario, nessun credito erariale dovrà essere soddisfatto tramite l'alienazione della *res* confiscata.

Nel diritto doganale, invece, il contribuente che sani la propria posizione con il Fisco non ha diritto alla restituzione del bene. Si manifesta, pertanto, una violazione della proporzionalità delle sanzioni in senso relativo; tale assetto sanzionatorio, si potrebbe controbattere, non è tuttavia mai stato censurato sotto il profilo costituzionale.

Per tale ragione, l'argomento della proporzionalità relativa dovrebbe essere configurato unitariamente con quello della violazione della proporzionalità in senso assoluto.

Sotto questa angolazione, occorre richiamare la normativa unionale. In particolare, dell'art. 42, par. 1, CDU ai sensi del quale le sanzioni *"devono essere effettive, proporzionate e dissuasive"*, nonché dell'art. 7, par. 1, Direttiva PIF, secondo cui *"i reati*

[20] Ed invero l'art. 12-bis, comma 2, D.Lgs. n. 74/2000, dispone, nello specifico, che *"la confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta"*. Con riferimento alla responsabilità amministrativa degli enti derivante da reato, invece, l'art. 19, comma 1, D.Lgs. n. 231/2001, prevede che *"nei confronti dell'ente è sempre disposta, con la sentenza di condanna, la confisca del prezzo o del profitto del reato, salvo che per la parte che può essere restituita al danneggiato. Sono fatti salvi i diritti acquisiti dai terzi in buona fede"*.

[18] Per un approfondimento si veda PIETRO BELLANTE, *il sistema doganale*, Torino 2020, p. 1029.

[19] Corte Cass. n. 75/1998.

di cui agli articoli 3, 4 e 5 siano puniti con sanzioni penali effettive, proporzionate e dissuasive”.

Il parametro della proporzionalità fa sì che le autorità nazionali non possano imporre restrizioni alle libertà e ai diritti dei cittadini in misura superiore a quella strettamente necessaria per il raggiungimento dello scopo perseguito dalla norma punitiva[21]. Il potere di punire degli Stati non è, infatti, illimitato.

La CGUE, nello specifico, ha stabilito che il rispetto del concetto di proporzionalità deve essere valutato alla luce (i) della natura e della gravità dell'infrazione che la sanzione mira a penalizzare; (ii) delle modalità di determinazione dell'importo della sanzione[22]. Pertanto, una sanzione prevista in misura fissa, senza che sussista la possibilità di una sua gradazione e parametrizzazione rispetto al caso concreto, potrebbe comportare la violazione del principio in commento.

Non solo. Le sanzioni, per essere proporzionate, devono essere fra loro coordinate. Non a caso l'assenza di coordinamento è stata recentemente stigmatizzata dai giudici unionali nella causa C-524/15, *Menci*, del 20 marzo 2018. La CGUE, in tale occasione, ha affermato che “un cumulo di procedimenti e di sanzioni di natura penale può essere giustificato allorché detti procedimenti e dette sanzioni riguardano [...] scopi complementari”. Ha, tuttavia, specificato che, posto il principio di proporzionalità di cui all'art. 49, par. 3, della Carta dei Diritti Fondamentali dell'UE (CDFUE), si “richiede che il cumulo di procedimenti e di sanzioni previsto da una normativa nazionale [...] non superi i limiti di quanto idoneo e necessario al conseguimento degli scopi legittimi perseguiti dalla normativa di cui trattasi”, ciò implicando “l'esistenza di norme che garantiscano una coordinazione finalizzata ridurre a quanto strettamente necessario l'onere supplementare che un siffatto cumulo comporta per gli interessati”[23].

Ciò premesso, soffermiamoci, per il tramite di un caso pratico, sul quadro sanzionatorio previsto in campo doganale. Si ragioni, a titolo di esempio, intorno all'ipotesi della violazione della normativa relativa all'ammissione temporanea dei mezzi di trasporto[24]. In assenza di dazio, l'Amministrazione doganale contesta, al contribuente, l'evasione dell'IVA all'importazione (pari al 22% rispetto al valore di mercato del bene). In termini percentuali la confisca del mezzo comporta una sanzione, non modulabile, pari al 455% rispetto al tributo evaso (100/22). Ad essa dovrà poi essere aggiunta la multa da due a dieci volte i diritti di confine dovuti.

A nostro avviso, siffatta pena non può dirsi rispettosa del principio di proporzionalità. Il solo fatto di essere obbligatoria e non modulabile rende la misura illegittima, se raffrontata al dettato espresso dalla CGUE nei casi *Equoland* e *Menci*. Non è, infatti, prevista alcuna correlazione tra la confisca, la personalità del trasgressore e l'entità dei danni provocati all'erario.

La circostanza, peraltro, che la stessa sia, da sola, pari a più di quattro volte il tributo evaso la rende, *ictu oculi*, sproporzionata in termini di “eccessiva afflittività”. Tanto più se, oltre alla stessa, dovrà essere irrogata, sempre, una pena pecuniaria almeno pari al 200% rispetto al tributo evaso. Sotto questo profilo manca, quindi, una disposizione di raccordo che serva a mitigare l'afflittività connessa al cumulo delle due sanzioni, che portano la pena al 655% rispetto all'evasione accertata.

VI. Conclusione

Alla luce di quanto sopra esposto, l'attuale quadro punitivo connesso ai reati doganali appare violare il principio di proporzionalità delle sanzioni (art. 42 CDU e art. 7 Direttiva PIF). Tale specificazione ha importanti ricadute di ordine pratico. Il Giudice nazionale, su sollecitazione della difesa, potrà invero: (i) disapplicare direttamente la norma nazionale; (ii) presentare una domanda di rinvio pregiudiziale alla CGUE, affinché questa chiarisca, alla luce della normativa nazionale, la corretta portata da attribuire al principio di proporzionalità unionale; principio, poi, che dovrà essere applicato alla fattispecie concreta[25].

[21] Per un approfondimento si veda il chiaro intervento di CLELIA BUCICCO, l'applicazione del principio di proporzionalità alle sanzioni tributarie, in: *Diritto e pratica tributaria internazionale* 3/2020.

[22] CGUE, causa C-272, *Equoland*, del 17 luglio 2014, punto 35; cause C-95/07 e C-96/07, *Ecotrade*, dell'8 maggio 2008, punti da 65 a 67; causa C-284/11, *EMS-Bulgaria Transport*, del 12 luglio 2012, punto 67.

[23] Tale indirizzo interpretativo, peraltro, è stato recepito dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 222 del 24 ottobre 2019, in cui è stato affermato che “il risultato sanzionatorio complessivo, risultante dal cumulo della sanzione amministrativa e della pena”, per essere legittimo, non deve risultare “eccessivamente afflittivo per l'interessato, in rapporto alla gravità dell'illecito”.

[24] Per un approfondimento si rinvia a ZUCAL, La temporanea importazione di veicoli targati extra-UE (nota 5); ZUCAL, Auto con targa extra-UE (nota 5).

[25] Previsto dagli artt. 19, par. 3, lett. b, del Trattato sull'UE (TUE) e 267 del Trattato sul funzionamento dell'UE (TFUE), il rinvio pregiudiziale rappresenta la procedura che consente ad una giurisdizione nazionale di interrogare la CGUE sull'interpretazione o sulla validità del diritto europeo nell'ambito di un contenzioso in cui tale giurisdizione venga coinvolta.