

GUARDIA DI FINANZA
SCUOLA ISPETTORI E SOVRINTENDENTI

Dogane, Accise e Monopolio statale del gioco e delle scommesse



Sussidio didattico ad uso dei frequentatori di corso

Sommario

INTRODUZIONE	5
DOGANE	9
1. Il territorio doganale dell'Unione Europea e la normativa doganale UE	9
2. Il quadro normativo nazionale	13
3. L'obbligazione doganale e i suoi elementi	22
4. La dichiarazione doganale	26
5. I Regimi Doganali	27
6. Origine e disciplina del "made in"	30
7. Sanzioni Amministrative e Penali in materia doganale	34
8. Il Contrabbando di Tabacchi Lavorati	47
9. Frodi nel settore, con particolare riferimento alla criminalità straniera di matrice sinica	52
10. La Cooperazione in materia doganale e cenni sugli strumenti di Cooperazione Internazionale del Corpo	62
11. Tecnica del servizio	82
a. Metodologia del servizio	82
b. Visite, ispezioni e controlli a persone, merci e mezzi di trasporto nell'Unione Europea e nell'Area Schengen	84
c. Servizio di riscontro	100
12. Banche dati in ambito doganale	102
ACCISE	107
1. Cenni generali sul processo di armonizzazione in ambito UE delle Accise	107
2. Prodotti sottoposti al regime delle Accise o all'imposizione indiretta sulla produzione e sui consumi	109
3. Fatto generatore ed esigibilità delle Accise, accertamento, liquidazione e pagamento	112
4. Regime del deposito fiscale e del deposito libero: depositario autorizzato, destinatario registrato, spediteiro registrato e altri operatori	114
5. Regime delle autorizzazioni: disposizioni generali	114
6. Circolazione ad Accisa sospesa e assolta	121
7. Abbuoni per perdite o cali	121
8. Regime delle agevolazioni e delle esenzioni	123

9. Poteri del Corpo e dell'Amministrazione finanziaria in materia di Accise	124
9.1 Poteri esclusivi dell'Amministrazione Finanziaria	124
9.2 Poteri condivisi tra l'Amministrazione Finanziaria e la Guardia di Finanza	124
9.3 Poteri riservati ai militari della Guardia di Finanza	125
10. Procedure per l'accertamento delle violazioni	126
11. Sistema sanzionatorio penale e Amministrativo in materia di Accise	129
12. Competenze dei Reparti del Corpo in materia di controlli sulle Accise e sulle imposte di consumo	162
a. La competenza ordinaria.	162
b. Determinazione del Comandante Regionale in ordine alle competenze ispettive	167
c. Le deroghe alle regole ordinarie	171
13. Metodologie di controllo	173
14. Frodi nel settore: influenza della criminalità organizzata e della criminalità comune. Strumenti di contrasto	177
15. Banche dati.....	186
Monopolio Statale del Gioco e delle Scommesse.....	188
1. Il monopolio statale sui giochi, sulle scommesse e sui concorsi pronostici...	188
a. I diversi comparti in cui si articola il settore	189
b. Linee d'azione, competenze e poteri della Guardia di Finanza	190
c. La cooperazione interistituzionale tra Agenzia delle Dogane e dei Monopoli e Guardia di Finanza	191
d. Il regime fiscale di riferimento	194
e. Principali sistemi di frode	196
2. Gli apparecchi con e senza vincita in denaro.....	198
3. La raccolta delle scommesse	206
4. Normativa Antiriciclaggio nel settore dei giochi.....	210
5. Cenni sulla disciplina generale delle seguenti tipologie di gioco amministrato: lotto, bingo, lotterie nazionali e istantanee, manifestazioni a premio e di sorte locali, concorsi pronostici e giochi numerici a totalizzatore nazionale, riffa	217
6. Altri giochi: quadro normativo e attività dei Reparti.....	222
a. I tornei di poker.....	222
b. Il gioco via internet.....	227

c. I Totem	227
d. Nuove tipologie di giochi.....	228
APPROFONDIMENTO	230
1. Protocollo di intesa tra Guardia Di Finanza e Agenzia delle Dogane e dei Monopoli	230
2. Focus sulle funzioni di sicurezza del mare e sul contrasto ai traffici illeciti via mare del Corpo.....	244
3. Decreto legislativo n. 41/2024 sul gioco a distanza	256

INTRODUZIONE

Lo studio di questa materia è finalizzato alla comprensione dei meccanismi attraverso i quali l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, che assicura alle casse dello Stato italiano entrate per circa 85 miliardi di euro l'anno, e, la Guardia di Finanza contribuiscono, con un fattivo coordinamento, alla fiscalità nazionale e alla tutela degli interessi finanziari dell'Unione Europea.

In particolar modo, occorre evidenziare come, grazie alla nascita della Comunità Europea (ora Unione Europea), si sia sviluppata nel tempo una cooperazione economico-politica tra i diversi Stati membri, che annovera, tra i tanti successi, la creazione di un'unione economica monetaria e la libera circolazione di persone, beni, servizi e capitali all'interno del territorio dell'Unione Europea. In tale contesto, si inseriscono i concetti correlati di Dogane, Accise e Monopoli quali elementi cruciali nella regolamentazione delle transazioni commerciali.

Al riguardo, la *mission* della Guardia di Finanza, in virtù delle competenze attribuitele dal D.lgs. n. 68/2001, è preordinata:

- alla tutela del bilancio dello Stato, delle Regioni, degli Enti locali e dell'Unione Europea, ivi compresi, i diritti doganali, di confine e altre risorse proprie, nonché le uscite del bilancio dell'Unione Europea;
- alla tutela del mercato dei capitali, al fine di garantire il corretto funzionamento del sistema bancario e finanziario e la tutela dei risparmiatori, nonché del mercato dei beni e servizi, a difesa degli interessi dei consumatori e delle imprese;
- alla promozione e attuazione a livello internazionale, con Organismi collaterali esteri, di forme di cooperazione operativa per il contrasto delle violazioni in materia economica e finanziaria a tutela del bilancio dello Stato e dell'Unione Europea.

Nello specifico, il concetto di Dogane afferisce al ruolo delle Autorità e degli uffici governativi responsabili del controllo e della riscossione della tassazione sulle merci che attraversano i confini nazionali.

Gli Istituti doganali, oltre a costituire il mezzo per garantire entrate tributarie alle casse dello Stato e dell'UE (risorse proprie, IVA e Accise), rappresentano lo strumento per promuovere lo sviluppo delle piccole e medie imprese, motore trainante della economia nazionale.

L'approccio doganale europeo di fronte allo scenario internazionale, che ha registrato una forte espansione degli scambi internazionali, ha risposto alla necessità di bilanciare con maggiore puntualità l'esigenza di garantire la fluidità delle transazioni lecite e quella di prevenire e contrastare quelle illecite, comportando profonde modifiche del contesto giuridico di riferimento.

Di conseguenza la politica doganale unionale non ha più la funzione di proteggere con i dazi il mercato e il reddito dell'UE, bensì quella di aderire all'economia di mercato dove i beni vengono prodotti e acquistati in tutto il mondo per essere venduti sui mercati interni e di altri Paesi.

La regolamentazione dell'Unione Europea è, infatti, fortemente improntata a razionalizzare le procedure e i regimi doganali nonché a incrementare la sicurezza dei traffici commerciali, attraverso un diverso approccio con gli operatori e mediante nuove strategie di controllo. È necessario sottolineare che negli ultimi anni sono stati introdotti alcuni importanti strumenti di semplificazione del rapporto doganale, che sono principalmente collegati all'informatizzazione delle procedure e a un nuovo sistema selettivo e automatizzato dei controlli, mediante il quale viene resa possibile la discriminazione dei flussi di esportazione e importazione in base al grado di rischio a essi associato.

Questo scenario è, però, in fase di evoluzione a causa della politica protezionistica della nuova Amministrazione statunitense.

La Commissione europea stima, infatti, in 54 miliardi di euro l'impatto dei dazi che gli Stati Uniti stanno applicando sull'export UE. L'Italia, che ha il 13 per cento di quell'export, rischia di pagare ben 7,1 miliardi di euro. Ecco perché nelle linee programmatiche per il 2025 la Presidenza del Consiglio sta puntando su nuove intese con i Paesi del Medio Oriente, l'India e il Sud Est asiatico.

Con il Dlgs. 26 settembre 2024, n. 141, *"Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione e revisione del sistema sanzionatorio in materia di Accise e di altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi"* (entrato in vigore dal 4 ottobre 2024), attuativo dell'art. 11 della legge 9 agosto 2023, n. 111 (*"Delega al Governo per la riforma fiscale"*), sono state introdotte nuove disposizioni:

- in materia doganale, sostituendo il Testo Unico delle Leggi Doganali (TULD) con appunto le *"Disposizioni nazionali complementari al Codice Doganale dell'Unione"* (CDU).
- in materia di Accise e imposte indirette, aggiornando il sistema sanzionatorio del Testo Unico Accise (TUA), di cui al D.Lgs. n. 504 del 1995.

In particolare, l'Allegato 1 al D.Lgs. n. 141/2024 introduce le citate *"Disposizioni complementari nazionali al Codice Doganale dell'Unione"* ed è strutturato in 7 titoli e comprende un totale di 122 articoli, significativamente ridotti rispetto ai più di 350 articoli del vecchio Testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale (TULD).

La riforma si concentra sull'armonizzazione delle normative nazionali con quelle unionali, introducendo numerose novità. Tra le principali differenze rispetto al TULD, si evidenzia:

- l'inclusione dell'IVA tra i diritti di confine, salvo i casi di immissione in libera pratica di merci senza assolvimento dell'imposta sul valore aggiunto per successiva immissione in consumo in altro Stato membro dell'UE (c.d. regime 42) oppure di vincolo a un regime di deposito diverso dal deposito doganale, come il caso di merci introdotte in un deposito IVA (c.d. regime 45);
- il potenziamento dello Sportello Unico Doganale e dei Controlli;
- la semplificazione delle procedure di accertamento, riscossione e liquidazione;
- la revisione delle sanzioni amministrative e penali, ora più in linea con le previsioni dell'art. 42 del CDU;

- l'abrogazione dell'istituto della controversia doganale.

Al riguardo, si segnala che il 13 marzo 2025 il Governo ha già approvato un decreto correttivo, che all'art. 12 apporta modifiche al citato D.Lgs. n. 141/2024, ora al vaglio delle Commissioni parlamentari.

Le Accise, invece, costituiscono imposte specifiche applicate a beni come alcol, tabacco e carburanti e utilizzate per scopi fiscali, in quanto componenti importanti delle entrate statali.

La Guardia di Finanza opera nel settore, insieme all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, esercitando i poteri riconosciuti dalla legge in via concorsuale e/o in via esclusiva. Il Corpo offre il proprio *know-how* al fine di contrastare i traffici internazionali di carburanti, i cc.dd. "*designed (o designer) fuel*", la miscelazione abusiva di prodotti energetici e le frodi perpetrate attraverso la destinazione ad usi maggiormente tassati di prodotti esenti o ad aliquota agevolata (ad es. gasolio agricolo).

I nuovi meccanismi di frode risultano particolarmente affini agli interessi della criminalità sia organizzata, che comune, come segnalato dal Comando Generale nelle recenti circolari di programmazione operativa, che hanno richiamato l'attenzione dei Reparti del Corpo su eventuali trasferimenti di proprietà e gestione degli *asset*, quali depositi di stoccaggio o impianti di distribuzione di carburanti.

Da ultimo, si segnala che, nel Consiglio dei Ministri del 13 marzo 2025 il Governo ha approvato un decreto ad hoc in materia, il Decreto Legislativo n. 43 del 28 marzo 2025, entrato in vigore il 5 aprile 2025, avente ad oggetto la "*Revisione delle disposizioni in materia di Accise*", che mira a un aumento delle Accise sul gasolio e una riduzione di quelle sulla benzina, con il fine, nell'arco di 5 anni, di equiparare l'aliquota sulle due differenti tipologie di carburanti per autotrazione e di ridurre i sussidi ambientalmente dannosi. In attuazione di tale provvedimento è stato emanato il Decreto del 14 maggio 2025 del Ministro dell'Ambiente e del Ministro dell'Economia e delle Finanze di concerto con il Ministro delle Infrastrutture e dei Trasporti e il Ministro dell'Agricoltura, della Sovranità Alimentare e delle Foreste. Il Decreto n. 43/2025 prevede espressamente che i maggiori incassi derivanti da questo bilanciamento delle Accise sui carburanti saranno tutti destinati al trasporto pubblico locale.

Con tale decreto è istituito il soggetto obbligato accreditato (Soac), ossia il soggetto, operante nei settori dei prodotti energetici inclusi carbone, lignite e coke, bevande alcoliche e alcole, tabacchi, gas naturale ed energia elettrica, obbligato al pagamento dell'Accisa, avente sede nel territorio nazionale.

Sulla base di una valutazione dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, quando tale soggetto dimostri un elevato livello di affidabilità fiscale, l'assenza di azione penale e/o la richiesta di sentenza anche non definitiva, assenza di attivazione di strumenti di crisi, assenza di provvedimenti sanzionatori ex D.Lgs. n. 231/2001 per i reati di cui all'art. 23, comma 6 del D.Lgs. n. 504/1995, potrà avere il riconoscimento di specifici benefici. Altre novità riguardano il settore dell'energia elettrica e del gas naturale, con l'introduzione di un sistema nel versamento dell'imposta, che permette di collegare i versamenti dell'Accisa ai quantitativi di energia elettrica e di gas naturale venduti e autoconsumati mese per mese, al posto degli attuali versamenti costanti basati

sull'imposta dovuta nell'anno precedente. La finalità è quella di rendere più efficienti gli adempimenti. Con riferimento ai prodotti da fumo, il nuovo decreto interviene in materia di rivendite di generi di monopolio con una semplificazione amministrativa, che si traduce in minori oneri per il contribuente, pur nel rispetto della tutela dei minori, dell'ordine e della salute pubblica.

I Monopoli, infine, determinano l'esercizio del potere esclusivo, in capo allo Stato, di produrre o commercializzare specifici beni o servizi. Il regime di monopolio statale in materia di giochi e scommesse è stato riconosciuto anche dalla giurisprudenza dell'Unione Europea.

Il settore del gioco pubblico, a partire dagli anni duemila, è stato caratterizzato da una forte espansione, dovuta principalmente al recupero e all'emersione di ampi spazi di mercato un tempo ad appannaggio dell'illegalità ma anche ad un continuo ampliamento dell'offerta, con l'istituzione di nuove tipologie di giochi e scommesse.

Risultano, poi, di estremo interesse le modifiche apportate all'impianto normativo del settore dei giochi e delle scommesse in materia antiriciclaggio con il Decreto legislativo 25 maggio 2017, n. 90, *"Attuazione della direttiva (UE) 2015/849 (c.d. IV Direttiva Antiriciclaggio) relativa alla prevenzione dell'uso del sistema finanziario a scopo di riciclaggio dei proventi di attività criminose e di finanziamento del terrorismo e recante modifica delle direttive 2005/60/CE e 2006/70/CE e attuazione del regolamento (UE) n. 2015/847 riguardante i dati informativi che accompagnano i trasferimenti di fondi e che abroga il regolamento (CE) n. 1781/2006"*, che ha avuto particolare riferimento agli adempimenti e ai presidi antiriciclaggio specificatamente rivolti ai soggetti operanti nei diversi comparti dei giochi e delle scommesse.

L'azione della Guardia di Finanza a tutela del monopolio statale del gioco è, quindi, rivolta a reprimere tutte le forme di illegalità che interessano il settore, al fine di impedirne i fenomeni di abusivismo e clandestinità e le conseguenti ricadute in termini di gettito fiscale nonché le infiltrazioni della criminalità organizzata nel mercato regolare.

Sul punto, si segnala, peraltro, l'emanazione del D.Lgs. 25 marzo 2024, n. 41, *"Disposizioni in materia di riordino del settore dei giochi, a partire da quelli a distanza, ai sensi dell'articolo 15 della legge 9 agosto 2023, n. 111"*, attuativo appunto della Legge delega fiscale n. 111/2023 che ha, recentemente, razionalizzato il comparto del gioco a distanza.

I militari della Guardia di Finanza che operano nelle già menzionate materie fanno riferimento principalmente al Manuale n. 115100/2011, intitolato *"Attività della Guardia di Finanza nel settore delle Accise e dell'imposizione indiretta sulla produzione e sui consumi"* e suddiviso in tre volumi (ultimo aggiornamento nel 2024), alla Circolare n. 156685/2011 *"Attività di Polizia doganale della Guardia di Finanza"*, al Manuale n. 119708/2011 (edizione 2020) *"Attività della Guardia di Finanza a tutela del monopolio statale del gioco e delle scommesse"* e, infine, alla Circolare 1/2018 *"Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali"*.

Infine, è d'obbligo evidenziare come l'evolversi di queste tre materie ha determinato il sorgere di una costante sinergia tra la Guardia di Finanza e l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, consolidatasi nella stipula di un Protocollo di intesa tra le due Istituzioni

il 3 aprile 2023 e rinnovato il 28 maggio 2025, che verrà ampiamente esaminato in questa sinossi con un *focus* specifico.

DOGANE

1. IL TERRITORIO DOGANALE DELL'UNIONE EUROPEA E LA NORMATIVA DOGANALE UE

Il territorio doganale dell'Unione Europea (UE) costituisce una parte fondamentale dell'infrastruttura economica e normativa dell'Unione: si estende oltre i confini politici dei singoli Stati membri e ne comprende territori e acque territoriali. Tale spazio è soggetto a una serie di regole e procedure doganali che regolamentano il flusso delle merci attraverso i confini dell'UE.

La creazione di un territorio doganale unificato è uno dei pilastri fondamentali dell'integrazione economica dell'UE. Tale implicazione determina da un lato, la libera circolazione delle merci all'interno del territorio senza la necessità di affrontare dazi o controlli alle frontiere tra gli Stati membri; dall'altro lato, la sottoposizione a controlli doganali, a dazi ed eventualmente ad altre restrizioni per le merci che entrano nell'UE da Paesi al di fuori del territorio doganale.

Le dogane dell'UE svolgono un ruolo cruciale nel garantire la sicurezza del territorio, proteggendo i cittadini dall'ingresso di merci pericolose o illegali, e il rispetto delle normative commerciali e fiscali dell'UE. Inoltre, vi sono una serie di accordi commerciali internazionali che influenzano il modo in cui le merci vengono scambiate con i Paesi al di fuori dell'Unione.

L'Amministrazione doganale italiana è costituita da due organismi:

- 1) Agenzia delle Dogane e Monopoli¹, composta da funzionari e dirigenti civili, che si occupa dell'accertamento, ispezione, controllo ed espletamento delle formalità concernenti i movimenti da e per l'estero di persone e merci;
- 2) La Guardia di Finanza, quale Polizia Economico-Finanziaria ai sensi del D.Lgs. n. 68/2001.

Il Governo e il Ministro dell'Economia e delle Finanze, nell'ambito di diversi documenti di emanazione governativa, hanno definito negli anni il ruolo della Guardia di Finanza,

¹ Come già detto nell'Introduzione, l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli *"assicura alle casse dello Stato entrate per circa 85 mld di euro"*, estratto da intervista al dott. Roberto Alesse, Direttore di ADM, su Itali Oggi del 28 gennaio 2025, pag. 24.

affinché il Corpo concentri la propria azione nei confronti delle frodi doganali e del contrabbando, anche con proiezione ultra-nazionale.

Questi documenti sono il DEF (Documento di Economia e Finanza) e la NADEF². Altri documenti concernenti le suddette tematiche sono gli Atti di indirizzo³ per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale, le Direttive generali per l'azione amministrativa e la gestione e gli Atti di indirizzo per la definizione delle priorità politiche.

La normativa doganale si struttura su una legislazione di carattere unionale costituita dal Codice Doganale dell'Unione Europea (CDU), introdotto dal Reg. UE n. 952/2013⁴, entrato in vigore solo in parte dal 30 ottobre 2013 e definitivamente dal 1° maggio 2016. Questo Regolamento UE ha sostituito il Reg. CEE n. 2913 del 1992 e il Codice Doganale Aggiornato Reg. n. 450 del 2008, mai entrato in vigore perché incongruente con la forte e celere informatizzazione delle procedure doganali in atto.

Il Codice Doganale dell'Unione Europea regola la disciplina sostanziale, l'applicazione dei tributi e le misure previste nel quadro degli scambi commerciali con i Paesi terzi. Alla normativa dell'Unione Europea si affianca la normativa nazionale, cui vengono demandati gli aspetti relativi all'accertamento, al contenzioso e al regime sanzionatorio in materia doganale.

2 Il DEF, introdotto dalla L. n. 196/2011, viene presentato annualmente alle Camere dal Governo entro il 10 aprile ed è composto da tre sezioni:

I sezione: programma di stabilità che contiene informazioni richieste dai Regolamenti europei, evoluzione economico-finanziaria internazionale, obiettivi programmatici di finanza pubblica;

II sezione: contiene l'analisi del conto economico e del conto di cassa delle pubbliche amministrazioni dell'anno precedente e le previsioni tendenziali;

III sezione: recante lo schema del programma nazionale di riforma.

Dal 2025 il DEF è diventato DFP (Documento di Finanza Pubblica) e contiene ora una sola sezione, con le previsioni tendenziali dell'economia e della finanza pubblica fino al 2028. Al DFP si accompagna la NADEF (Nota di aggiornamento del DEF) da presentare alle Camere entro il 30 settembre di ogni anno e soggetta alle conseguenti deliberazioni parlamentari.

3 Gli Atti di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale sono emanazioni con le quali il Ministro dell'Economia e delle Finanze assegna alle Agenzie fiscali e alla Guardia di Finanza gli obiettivi da perseguire. L'atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale 2025 -2027 prevede, tra l'altro, il rafforzamento delle *"iniziative congiunte con il Corpo e l'ADM per potenziare le attività di analisi di rischio finalizzate a contrastare l'evasione in modo mirato e agevolare il coordinamento delle attività"*.

4 Per dare risposte alle indicazioni della Corte dei Conti europea nella Relazione speciale *"Controlli doganali: l'insufficiente armonizzazione nuoce agli interessi finanziari dell'UE (04/2021)"*, la Commissione europea, a settembre 2021, ha invitato un gruppo di 12 saggi – rappresentativi degli Stati membri e dei più rilevanti stakeholder – a valutare e proporre suggerimenti e idee sui cambiamenti da apportare. Tale lavoro è stato portato all'attenzione delle istituzioni unionali nel marzo 2022. Successivamente, la Commissione europea ha elaborato il *"package"* di disposizioni legislative di riforma dell'Unione doganale, disponibile sul sito <https://taxation-customs.ec.europa.eu/customs-4/eu.customs-reform>. La riforma è attualmente oggetto dei lavori del Consiglio europeo per la sua stesura definitiva in un nuovo Codice Doganale dell'UE. La bozza del nuovo Codice, in particolare, mira alla creazione di uno spazio digitale europeo (DATA –hub, portale unico europeo on line, che sostituirà gli attuali 111 sistemi informatici nazionali e partirà nel 2028 per entrare a regime nel 2038) e all'istituzione di un'Autorità doganale europea, che coordini la cooperazione tra gli Stati membri nella gestione del rischio, definisca l'attuazione uniforme delle norme, gestisca i programmi doganali, dati e informazioni nonché implementi la cooperazione tra le Autorità doganali, le Autorità di vigilanza del mercato e le Autorità fiscali degli Stati membri.

Le crescenti esigenze di adeguamento alle novità giuridiche, politiche ed economiche dell'Unione Europea, *in primis* fra tutte il Trattato di Lisbona firmato il 13 dicembre 2007⁵, hanno determinato più volte la necessità di riscrivere l'intera legislazione doganale. Tali variazioni sono avvenute mediante l'emanazione di norme volte all'aggiornamento del Codice Doganale dell'Unione Europea, le cui disposizioni rispondono all'esigenza di velocizzare gli scambi commerciali, in modo da rafforzare il sistema delle garanzie doganali e implementare il ricorso alle autorizzazioni uniche, da gestire unitariamente in un ambiente operativo sempre più elettronico e meno cartaceo (da cui trae origine il cd. progetto *E-customs* in ambito UE).

Inoltre, i numerosi aggiornamenti hanno tenuto conto dell'elevata esposizione dei cittadini dell'Unione al pericolo di aumento dei traffici illeciti e della criminalità transnazionale, rispondendo alla necessità di emanazione di specifici interventi a sostegno degli Stati membri al fine di migliorare gli apparati di sicurezza e le misure di prevenzione e repressione di tali fenomeni, a tutela degli interessi finanziari dell'Unione Europea.

In particolare, il Regolamento UE 952/2013 (CDU) è stato integrato da:

- *Regolamento delegato Ue del 2015 n° 2446 (RD)*, emanato dalla Commissione Europea in relazione alle modalità che specificano alcune disposizioni del CDU;
- *Regolamento di esecuzione n° 2447 del 2015 (RE)* della Commissione Europea, recante modalità di applicazione di talune disposizioni del CDU;
- *Regolamento delegato transitorio del CDU*, emanato dalla Commissione il 17 dicembre 2015, n°341 del 2016, che stabilisce misure transitorie relative ai mezzi per lo scambio e l'archiviazione di dati di cui all'art. 278 del Codice Doganale dell'Unione Europea, fino a quando i sistemi elettronici per l'applicazione delle disposizioni del CDU non siano operativi⁶;
- *Decisione di esecuzione della Commissione dell'11 aprile 2016*, relativa al programma di lavoro per la piena attuazione del CDU.

Tra le novità del nuovo Codice Doganale dell'Unione Europea si segnalano:

- *Art. 3*, ruolo delle Autorità doganali, alle quali viene assegnata una funzione guida nella catena logistica;
- *Art. 6*, semplificazione delle procedure doganali attraverso l'impiego dell'informatica;

⁵ Entrato in vigore il 1° dicembre 2009.

⁶ Tale disposizione deriva dalla disomogenea informatizzazione all'interno dell'Unione Europea, sviluppata in diversi livelli negli Stati membri. L'Italia, ad esempio, era particolarmente aggiornata con una serie di progettualità che l'Agenzia Dogane e Monopoli aveva avviato, già prima del progetto E-CUSTOMS, mentre gli altri Paesi dell'Unione hanno dovuto progressivamente uniformarsi.

- *Art. 18*, rappresentanza doganale. Particolare attenzione merita la possibilità degli spedizionieri doganali di esercitare liberamente la propria attività in qualunque Paese dell'Unione Europea, precedentemente non consentita;
- *Art. 22*, recante una serie di decisioni riguardanti l'applicazione della normativa doganale;
- *Artt. 38 e 39*, riprendendo regolamenti precedenti al CDU, riguardano i cc.dd. AEO (operatori economici autorizzati) e le procedure doganali più rapide per questi soggetti⁷.
- *Art. 42*, applicazione delle sanzioni, uniformando le disposizioni all'interno dei Paesi membri:
 - *ciascuno Stato membro prevede sanzioni applicabili in caso di violazione della normativa doganale. Tali **sanzioni devono essere effettive, proporzionate e dissuasive.***
 - *in caso di applicazione di sanzioni amministrative, esse possono avere tra l'altro la forma di: a) un onere pecuniario imposto dalle Autorità doganali, se del caso anche applicato in sostituzione di una sanzione penale; b) revoca, sospensione o modifica di qualsiasi autorizzazione posseduta dall'interessato.*
 - *gli Stati membri notificano alla Commissione, entro 180 giorni dalla data di applicazione del presente articolo, come stabilito a norma dell'articolo 288, paragrafo 2, le disposizioni nazionali vigenti di cui al paragrafo 1 del presente articolo e le notificano senza indugio ogni eventuale successiva modifica di dette disposizioni.*
- l'applicazione omogenea dei controlli doganali, tra cui lo scambio di informazioni attinenti ai rischi e di analisi degli stessi, i criteri e le norme comuni in materia di rischio, le misure di controllo e i settori di controllo prioritari, la determinazione e la classificazione tariffaria delle merci⁸ (*art. 46 CDU*);
- *Art. 179 e ss. del CDU*, riferiti allo sdoganamento centralizzato: le Autorità doganali possono autorizzare una persona a presentare, presso l'ufficio doganale competente del luogo in cui l'interessato è stabilito, una dichiarazione per le merci presentate in Dogana presso un altro ufficio doganale⁹. Tale istituto consente la presentazione e il controllo della dichiarazione doganale prima dell'arrivo delle merci, oltre alla possibilità di espletare le formalità doganali in un luogo diverso rispetto a quello in cui si

⁷ Per approfondimenti si rimanda al paragrafo sulla "dichiarazione doganale" del medesimo capitolo.

⁸ All'interno dell'Unione Europea i controlli sono basati su un sistema di analisi dei rischi volto all'individuazione della pericolosità doganale di ogni spedizione. Ne deriva che le attività non saranno indirizzate indistintamente al controllo documentale o fisico (mediante l'apertura dei container) di tutte le merci: verranno sottoposte a tali procedure soltanto determinati beni, precedentemente individuati grazie al sistema di analisi de quo.

⁹ Prima del CDU la dichiarazione doganale andava presentata esclusivamente presso l'Ufficio dove le merci venivano sdoganate. In merito vgs. circolare ADM 23/2024 (n. 66581/RU del 30/10/2024). Tale procedura è stata avviata, in via sperimentale, in Italia dal 14 aprile 2025.

trovano i beni. L'obbligazione doganale sorge presso l'Ufficio in cui è stata presentata la dichiarazione, ossia dove ha sede l'impresa;

- introduzione del *principio dell'autovalutazione* (Self-assessment) previsto dall'art. 185 del CDU. In sostanza, le Autorità doganali possono autorizzare un operatore economico ad espletare determinate formalità che devono essere svolte da tali Autorità¹⁰;
- l'Art. 210 del CDU, riorganizzazione dei precedenti regimi doganali in regimi speciali;
- la *tutela della buona fede* degli importatori comunitari, sul quale si basa tutta la nuova interpretazione del ruolo delle Dogane nei Paesi membri: da un lato la dogana come volano dell'economia e dei commerci posta a capo di tutta la catena logistica, dall'altro l'idea che il contribuente in dogana agisca in buona fede. Ne deriva che, se il contribuente sbaglia o agisce in malafede, gli verranno contestati maggiori dazi doganali e applicate sanzioni di carattere amministrativo o, in alcuni casi, di carattere penale;
- *potenziamento del rapporto di partnership* tra Dogane e operatori economici, cioè una maggiore semplificazione delle procedure doganali e rafforzamento del contraddittorio e del confronto sinergico tra le Dogane dei Paesi membri e gli operatori economici;
- *termine di prescrizione* per la notifica dell'obbligazione doganale e per l'accertamento da parte delle Dogane dei Paesi membri, con attuale termine di prescrizione pari a tre anni (art. 103 CDU e art. 48 delle nuove Disposizioni di cui all'Allegato 1 del D.Lgs. n. 141/2024), decorrenti dalla data in cui è sorta l'obbligazione doganale. Tuttavia, se l'obbligazione nasce a seguito di un atto perseguibile penalmente, in tale ipotesi il termine di prescrizione, per la notifica dell'accertamento doganale, è previsto in un minimo di 5 anni e un massimo di 10 anni (art. 103, par. 2, CDU). La normativa italiana, con il predetto art. 48, comma 2¹¹, ha previsto un termine di notifica per l'accertamento doganale di 7 anni.

2. IL QUADRO NORMATIVO NAZIONALE

Il quadro normativo nazionale in materia doganale consta delle seguenti norme:

- L. 7 gennaio 1929, n. 4, avente ad oggetto le violazioni finanziarie in ambito amministrativo e penale;
- L. 23 aprile 1959, n. 189, che definisce i compiti istituzionali della Guardia di Finanza, poi rivisti anche da norme successive;

¹⁰ Per esempio, possono autorizzare l'operatore economico a determinare l'importo dei dazi all'importazione e all'esportazione dovuti, nonché autorizzarlo a svolgere alcuni controlli sotto vigilanza doganale. Trattasi di un regime di particolare semplificazione delle procedure doganali.

¹¹ Il precedente art. 84 del TULD era stato così sostituito dall' art. 12, comma 1, L. 3 maggio 2019, n. 37.

- DPR n. 43 del 23 gennaio 1973, Testo Unico delle Leggi Doganali (TULD), **abrogato e sostituito integralmente con il D.Lgs 141/2024 “Disposizioni nazionali complementari al Codice Doganale dell’Unione e revisione del sistema sanzionatorio in materia di Accise ed altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi”**;
- DPR n. 309 del 9 ottobre del 1990, in materia di stupefacenti;
- D.L. 30 agosto 1993 n. 331, riguardante l’armonizzazione delle disposizioni in materia di imposte sugli oli minerali, sull’alcole, sulle bevande alcoliche, sui tabacchi lavorati e in materia di IVA con quelle recate da direttive CEE e conseguenti modificazioni a detta armonizzazione, nonché disposizioni concernenti la disciplina dei centri autorizzati di assistenza fiscale, le procedure dei rimborsi di imposta, l’esclusione dall’ILOR dei redditi di impresa fino all’ammontare corrispondente al contributo diretto lavorativo, l’istituzione per il 1993 di un’imposta erariale straordinaria su taluni beni e altre disposizioni tributarie;
- D.Lgs. 19 marzo n. 68/2001 che sancisce i compiti di Polizia Economico Finanziaria della Guardia di Finanza;
- Atti di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale e Direttive generali per l’azione amministrativa e la gestione, DEF e NADEF, come già illustrato nei precedenti paragrafi.

In merito all’accertamento e alla repressione delle violazioni al bilancio dell’Unione Europea e in ambito doganale si segnalano:

- l’art. 30 della legge n. 526/1999: *“i militari della Guardia di Finanza per l’accertamento e la repressione delle violazioni al bilancio dell’Unione Europea possono procedere con i poteri di accertamento delle imposte sui redditi e dell’IVA.”*
- art. 2 D.Lgs. n. 68/2001, il quale individua tra i settori di intervento demandati al Corpo, anche quello attinente ai diritti doganali e di confine, alle Accise, alle risorse proprie e alle uscite di bilancio dell’Unione Europea. Il comma 4 asserisce che i militari della Guardia di Finanza nell’espletamento dei compiti di cui al comma 2 del medesimo articolo, si avvalgono delle facoltà e dei poteri degli articoli 32 e 33 del DPR n. 600 del 1973 nonché 51 e 52 del DPR. n. 633/1972.

Va evidenziato che, oggi, l’art. 4 dell’Allegato 1 delle predette Disposizioni nazionali complementari al Codice Doganale dell’Unione Europea prevede che *“1. L’Agenzia e la Guardia di finanza si coordinano al fine di assicurare un livello di protezione efficace degli interessi finanziari unionali e nazionali e di contrastare le minacce alla sicurezza dell’Unione Europea e dei suoi cittadini. 2. L’Agenzia e la Guardia di finanza assicurano, sulla base di apposite intese, il coordinamento delle attività di rispettiva competenza al fine di evitare la reiterazione dei controlli”*.

La norma, di natura programmatica, va nella direzione già intrapresa dai due Enti con il Protocollo d'intesa siglato il 3 aprile 2023 e rinnovato il 28 maggio 2025¹².

Con riferimento al suddetto articolo, l'obiettivo di elevare la qualità dei controlli doganali è perseguito con il miglioramento dell'interazione tra le Amministrazioni chiamate ad applicare la disciplina doganale, secondo la definizione contenuta all'art. 5 n. 1 CDU, il quale opera una distinzione tra *"Autorità doganale"* e *"Amministrazione doganale"*¹³.

Tale norma definisce come *"Autorità doganali le amministrazioni doganali degli Stati membri competenti ad applicare la normativa doganale e qualsiasi altra Autorità che, ai sensi del diritto nazionale, dispone del potere di applicare alcune norme doganali"*.

Secondo quanto previsto dal CDU, pertanto, rientrano nella definizione di Autorità doganale non soltanto l'ADM, ma anche le altre pubbliche Autorità che sono chiamate ad applicare soltanto alcune disposizioni doganali, in fase di controllo e di verifica.

In questa categoria, per le attività assegnate, rientra la Guardia di Finanza, il cui ruolo viene a essere meglio identificato nel quadro della riforma¹⁴.

Il coordinamento di cui sopra è un percorso ineludibile per diversi motivi, soprattutto a causa dell'incremento negli ultimi anni del numero delle operazioni doganali, esplose per effetto del commercio elettronico.

Infatti a livello europeo, nel 2022, sono state effettuate oltre 1 miliardo di dichiarazioni doganali di importazione, mentre a livello nazionale, sempre nel 2022, le dichiarazioni doganali di importazione hanno superato i 28 milioni.

Di fronte a questi numeri, di conseguenza l'impiego delle risorse umane e tecniche disponibili, deve essere svolto in maniera selettiva ed efficiente, ponendo in essere un'azione di contrasto alle violazioni doganali a beneficio sia dell'Erario nonché delle imprese che operano in piena *compliance*, onde tutelarle da una concorrenza sleale e aggressiva. Dal punto di vista tecnico, informatizzazione, scambio di informazioni e banche dati internazionali, insieme all'intelligenza artificiale¹⁵, rafforzano la selezione delle operazioni da sottoporre a controllo e contrastano l'evasione.

¹² Vgs. circolare n. 20 del 4 ottobre 2024 di ADM.

¹³ S. Armella e A. Bianchi, in *"Riforma del diritto doganale"*, Giuffrè Francis Lefebvre 2024, pag. 23.

¹⁴ S. Armella e A. Bianchi in op. cit.

¹⁵ Comunicato stampa di ADM del 7 febbraio 2025 *"ADM: in arrivo 39 esperti in big data e intelligenza artificiale"*, dove il Direttore di ADM, il dott. Roberto Alesse, ha affermato che *"L'Agenzia deve poter affrontare le sfide digitali che la attendono e può farlo solo incrementando le proprie competenze tecnologiche e informatiche per potenziare le sue capacità di analisi dei dati, la gestione dei rischi, lo sviluppo di software e di soluzioni innovative nelle procedure doganali, nei controlli dei flussi commerciali e di quelli nell'ambito del settore delle Accise e del gioco pubblico"*. Nell'intervista al menzionato Direttore Generale del 21 marzo 2025 al giornale Riformista l'Economista (pag. 9), lo stesso afferma che, *"L'ADM ha, per esempio, recentemente implementato misure avanzate per la gestione del controllo e della tracciabilità dei flussi commerciali in tempo reale, anche grazie all'adozione di nuove tecnologie che riducono le possibilità di evasione e rendono più trasparente l'intero sistema.....ad oggi, le*

I poteri e le responsabilità del Corpo in ambito doganale devono essere distinti a seconda che l'attività si svolga:

1) negli spazi doganali: la Guardia di Finanza compie attività di vigilanza e assistenza doganale alle dipendenze funzionali dell'Agenzia Dogane e Monopoli attraverso servizi fissi e servizi dinamici. L'art. 12 dell'ALL. 1 del D.Lgs. n. 141/2024 disciplina tale dipendenza funzionale, che si esplica tramite consegne di servizio (firmate dal Comandante Provinciale e dal Capo Ufficio dell'Agenzia Dogane e Monopoli). L'art. 15 prevede, oltretutto, l'esercizio in forma autonoma del servizio di riscontro;

2) fuori dagli spazi doganali: la Guardia di Finanza esercita, in forma autonoma, poteri di visita, ispezione e controllo sanciti dall'art. 14 dell'ALL. 1 del D.Lgs. n. 141/2024.

3) in mare: la Guardia di Finanza esercita poteri di controllo nella zona di vigilanza doganale marittima, cioè entro le 12 miglia marittime (come stabilito dalla Convenzione di Montego Bay¹⁶), e nelle acque territoriali ai sensi dell'art. 14 e a diversi atti normativi di diritto internazionale¹⁷.

Con riferimento all'attività del Corpo negli spazi doganali va evidenziato che, ai sensi dell'art. 1, lettera f) del D.Lgs n. 141/2024, gli spazi doganali sono *“i locali nonché le aree sulle quali la dogana esercita la vigilanza e il controllo, a mezzo dei suoi organi diretti o a mezzo della Guardia di Finanza”*.

I funzionari doganali, ex art. 12 dell'ALL. 1 del D.Lgs n. 141/2024, per assicurare l'osservanza delle disposizioni stabilite dalle leggi in materia doganale e dalle altre leggi possono procedere in via diretta o a mezzo dei militari della Guardia di Finanza, alla visita dei mezzi di trasporto di qualsiasi genere che attraversano la linea doganale in corrispondenza degli spazi doganali o che circolano negli spazi stessi. Inoltre, quando sussistono fondati sospetti di irregolarità, i mezzi di trasporto possono essere sottoposti anche ad ispezioni o controlli tecnici diretti ad accertare eventuali occultamenti di merci. Il detentore del veicolo è tenuto a collaborare con i funzionari senza ostacolare l'attività in corso, osservando, di fatto, le disposizioni impartite dagli stessi.

Sono sottoposti alle medesime disposizioni anche i bagagli e gli altri oggetti in possesso delle persone che attraversano la linea doganale o che circolano nello spazio doganale.

dichiarazioni doganali sono tutte digitali, sia per l'import che per l'export.....sono in fase di sviluppo sistemi di intelligenza artificiale applicata ai controlli radiogeni su merci e bagagli, che ci permetteranno una capacità predittiva maggiore e un minore impatto sugli scambi commerciali.....investimento senza precedenti: oltre 465 milioni di euro, nel triennio 2024-2026, sono destinati a farci compiere un salto tecnologico decisivo”.

¹⁶ Convenzione delle Nazioni Unite sul diritto del mare, siglata a Montego Bay in Giamaica il 10 dicembre 1982 – ratificata dallo Stato italiano con L. 2.12.1994, n. 689.

¹⁷ Vgs. per approfondimento il focus sulle funzioni di sicurezza del mare del Corpo nel prosieguo della sinossi.

Dunque, in tali ipotesi, la Guardia di Finanza può agire solo tramite **delega di funzione** da parte dei funzionari doganali. Al contrario, i militari del Corpo possono agire **autonomamente** durante i servizi di riscontro (art. 15 dell'ALL. 1 del D.Lgs n. 141/2024), procedendo al riscontro sommario ed esterno dei container e delle merci alla rinfusa, al fine di controllarne la corrispondenza rispetto ai documenti doganali che li scortano e di provvedere agli altri adempimenti demandati ai militari stessi dalle disposizioni in vigore¹⁸.

Ai sensi dell'art. 37 dell'ALL. 1 del D.Lgs n. 141/2024 i capi degli uffici doganali o i funzionari delegati possono procedere d'iniziativa a visite di controllo saltuarie, su quelle già visitate o meno, prima che le merci siano lasciate a disposizione del proprietario o del vettore. Le visite di controllo devono essere sempre eseguite quando ne sia fatta motivata richiesta dai militari della Guardia di Finanza a norma dell'art. 15 dell'ALL. 1 del D.Lgs. n. 141/2024 e dagli operatori interessati.

Secondo l'art. 14 dell'ALL. 1 del D.Lgs. n. 141/2024, le disposizioni degli artt. 12 e 13¹⁹ dell'ALL. 1 del D.Lgs. n. 141/2024 si applicano anche fuori degli spazi doganali nei confronti delle persone, dei loro bagagli e dei mezzi di trasporto che attraversano il confine terrestre della Repubblica, nonché nei confronti dei natanti e aeromobili, dei relativi equipaggi e passeggeri e dei loro bagagli quando risulti o sussista motivo di ritenere che essi siano in partenza o in arrivo dall'estero. In tali casi, **alla competenza dei funzionari doganali è sostituita quella degli organi della Guardia di Finanza**.

Altri concetti fondamentali per l'azione di controllo dei militari del Corpo sono:

.. la zona di vigilanza doganale terrestre, nella quale il trasporto e il deposito delle merci estere sono soggetti a **speciale sorveglianza, che si estende:**

- **fino a dieci chilometri dalla linea doganale della frontiera terrestre verso l'interno;**
- **fino a cinque chilometri dal lido verso l'interno della frontiera marittima.**

I suddetti limiti, sanciti dall'art. 18 dell'ALL. 1 del D.Lgs. n. 141/2024, possono essere modificati al fine di garantire il migliore esercizio della sorveglianza. Con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, infatti, sono individuate le zone di vigilanza per le quali esistono particolari esigenze di sorveglianza e sono determinate le distanze dalla linea doganale di frontiera terrestre e dal lido lungo la frontiera

¹⁸ Tali adempimenti non vengono effettuati presso gli uffici di passaggio quali definiti dal regolamento CEE n. 222/77, limitatamente ai trasporti vincolati al regime di transito comunitario. Tuttavia, i militari della Guardia di Finanza, quando nell'esercizio del servizio di vigilanza hanno fondato sospetto di irregolarità, inoltrano immediatamente motivata richiesta al capo dell'Ufficio doganale o a chi per esso, affinché in loro presenza la merce sia sottoposta a visita di controllo.

¹⁹ Art. 13 (controllo doganale delle persone): "1. Il personale dell'Agenzia, per assicurare l'osservanza delle disposizioni stabilite dalle leggi in materia doganale e delle altre leggi la cui applicazione è demandata all'Agenzia, può invitare coloro che per qualsiasi motivo circolano nell'ambito degli spazi doganali a esibire gli oggetti e i valori portati sulla persona. 2. In caso di rifiuto e ove sussistano fondati motivi di sospetto, con provvedimento scritto e motivato dell'Agenzia, le persone di cui al comma 1 possono essere sottoposte a perquisizione personale. 3. Della perquisizione è redatto processo verbale che, insieme al provvedimento di cui al comma 2, è trasmesso entro quarantotto ore alla competente Autorità Giudiziaria. 4. L'Autorità Giudiziaria, se riconosce legittimo il provvedimento di cui al comma 2, lo convalida entro le successive quarantotto ore."

marittima verso l'interno che possono essere estese, rispettivamente, fino a 30 e 10 chilometri (anziché 10 e 5 km).

In base a quanto sancito dall'art. 19 dell'ALL. 1 del D.Lgs. n. 141/2024 per accertare la legittima provenienza delle merci estere trasportate o depositate nella zona di vigilanza doganale terrestre, può procedersi a perquisizioni, verificazioni e ricerche, ai sensi degli artt. 33 e 35 della Legge 7 gennaio 1929, n. 4 *“Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie”*.

Le merci stesse possono essere sottoposte a sequestro, quando sussistono indizi circa l'introduzione irregolare delle stesse nel territorio doganale UE. **Il detentore delle merci deve dimostrarne la legittima provenienza** provando che le stesse non siano entrate irregolarmente nel territorio dello Stato (**c.d. inversione dell'onere della prova**). Qualora rifiuti o non sia in grado di fornire tale dimostrazione, o quando le prove addotte siano inattendibili, si configura il reato di contrabbando.

.. La zona di vigilanza doganale marittima, ex art. 23 dell'ALL. 1 del D.Lgs n. 141/2024 è, invece, costituita dalla fascia di mare che si estende dalla linea doganale fino al limite esterno delle acque territoriali, così come definito dall'art. 3 della Convenzione di Montego Bay del 10 dicembre 1982 e dall'art. 2 del Codice della navigazione (in linea di principio 12 miglia), come indicato nei paragrafi precedenti.

In tale zona, i militari della Guardia di Finanza possono recarsi a bordo delle navi di stazza netta non superiore a duecento tonnellate, affinché il capitano esibisca il manifesto e gli altri documenti del carico. Se il capitano non è munito del manifesto o si rifiuta di presentarlo e in qualunque altro caso in cui vi sia indizio di violazione di norme doganali, la nave è scortata alla dogana più vicina per i necessari accertamenti. Per le navi di stazza netta superiore a duecento tonnellate la vigilanza è esercitata sui movimenti delle navi medesime entro la zona di vigilanza. Tuttavia, laddove tali imbarcazioni tentino l'imbarco o lo sbarco ovvero il trasbordo dove non sono istituiti uffici doganali, i militari suddetti hanno facoltà di salire a bordo, di richiedere i documenti del carico e di scortare le navi stesse alla più vicina Dogana per i provvedimenti del caso (art. 22 dell'ALL. 1 del D.Lgs n. 141/2024).

In base all'art. 25 dell'ALL. 1 del D.Lgs n. 141/2024 la vigilanza doganale negli aeroporti si sostanzia, invece, in accertamenti riguardanti l'aeromobile, il suo equipaggio, le persone presenti a bordo e le cose trasportate che possono essere compiuti sia dai funzionari dell'Agenzia Dogane e Monopoli che dai militari del Corpo senza alcuna dipendenza funzionale.

Sempre proseguendo nell'esame della normativa che disciplina la materia doganale, va segnalato il D.M. 6 marzo 2009, n. 32, che disciplina il *“Regolamento recante norme per l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto e dalle Accise per le merci importate da viaggiatori provenienti da Paesi terzi”*.

In particolare, la **tabella A**, contenuta nel **D.M. 6 marzo 2009 n. 32** mostra i quantitativi di tabacchi e alcolici trasportabili dai viaggiatori provenienti da Paesi terzi per gli acquisti effettuati fuori dall'Unione Europea. Il funzionario doganale o il militare Guardia di Finanza che procede al controllo può sequestrare quantitativi ulteriori di merci. I viaggiatori di età inferiore ai 17 anni sono esclusi dall'esenzione.

Tabella A D.M. 6 marzo 2009/32 <<Regolamento recante norme per l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto e dalle Accise per le merci importate da viaggiatori provenienti da Paesi terzi>>

Tabella 1 Tabacchi, alcol e bevande alcoliche <i>Quantitativi ammessi per acquisti effettuati fuori dall'Unione Europea</i>	
PRODOTTI DEL TABACCO :	
Sigarette	200 pezzi
oppure	
Sigaretti (massimo 3 g. ciascuno)	100 pezzi
oppure	
Sigari	50 pezzi
oppure	
Tabacco da fumo	250 gr.
ALCOL E BEVANDE ALCOLICHE:	
Alcol o bevande alcoliche con titolo alcolometrico superiore a 22% vol. o alcol etilico non denaturato con titolo alcolometrico pari o superiore a 80% vol.	1 litro
oppure	
Alcol e bevande alcoliche con titolo alcolometrico non superiore a 22% vol.	2 litri
ALTRE BEVANDE ALCOLICHE:	
Vino tranquillo	4 litri
Birra	16 litri
N.B.: I viaggiatori di età inferiore a 17 anni sono esclusi dall'esenzione applicabile ai prodotti indicati nella presente tabella.	

Lo stesso decreto prevede che per gli effetti di valore, come computer, orologi, cellulari che siano portati in partenza verso un Paese extra UE, sia necessaria la ricevuta di acquisto al fine di dimostrare che tali beni siano stati acquistati in Italia. In mancanza dei già menzionati documenti, si consiglia al viaggiatore di produrre presso l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli di partenza una dichiarazione di possesso da esibire al rientro (pena: rischio di sequestro).

L'Unione Europea con la creazione del Mercato Interno ha fornito ai Paesi membri un mercato unico che garantisce la libera circolazione delle merci, dei servizi, dei capitali e delle persone. La libera circolazione delle merci è assicurata attraverso l'eliminazione dei dazi doganali e delle restrizioni quantitative, ovvero dal divieto di adottare misure equivalenti. Tuttavia, per alcune categorie di prodotti, la libera circolazione è permessa solo entro determinati quantitativi. I prodotti trasportati in quantità superiore a tali limiti ammessi si considerano acquistati per fini commerciali.

Pertanto, la loro circolazione è soggetta a documenti amministrativi di accompagnamento.

Prodotti del Tabacco	
Sigarette	800 pezzi*
Sigaretti (massimo 3 g. ciascuno)	400 pezzi
Sigari	200 pezzi
Tabacco da fumo	1 kg
Alcool e bevande alcoliche	
Alcol o bevande alcoliche con gradazione superiore a 22%	10 litri
Alcol o bevande alcoliche con gradazione non superiore a 22%	20 litri
Vino (di cui 60 litri di vino spumante)	90 litri
Birra	110 litri

**: Per le provenienze da Bulgaria, Croazia, Lettonia, Lituania, Romania, Ungheria, la limitazione è ridotta a 300 pezzi.*

Proseguendo con la disanima della normativa, va detto che l'art. **106 dell'ALL. 1 del D.Lgs. n. 141/2024**, con riferimenti alle potestà negli spazi doganali, prevede per i funzionari doganali:

- 1) la competenza, nei limiti del servizio a cui sono destinati, all'accertamento delle violazioni di norme doganali previste dalla normativa doganale e dalle altre leggi la cui applicazione è demandata alle Dogane;
- 2) la titolarità della qualifica di Ufficiale di Polizia Tributaria, limitatamente all'esercizio di tali attribuzioni.

La compilazione del processo verbale e la trasmissione all'A.G. ove le violazioni riscontrate costituiscano reato, ex art. 107 dell'ALL. 1 del D.Lgs n. 141/2024. per le violazioni doganali negli spazi doganali compete al funzionario doganale. Suddetto verbale dovrà dare evidenza della modalità d'intervento dei militari Guardia di Finanza nella scoperta dell'illecito, anche in relazione ai premi in denaro previsti per infrazioni in materia valutaria.

Tuttavia, tale esclusività, come affermato nel manuale d'attività di Polizia doganale citato, non permane nell'ambito dei reati comuni e in materia di stupefacenti, dal momento che la legislazione riconosce al Corpo poteri autonomi negli spazi doganali. Al riguardo, in materia di stupefacenti l'art. **103 del D.P.R. n 309/1990** recita:

“1. Al fine di assicurare l'osservanza delle disposizioni previste dal presente testo unico, gli ufficiali e sottufficiali della Guardia di finanza possono svolgere negli spazi doganali le facoltà di visita, ispezione e controllo previste dagli articoli 19 e 20 del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43²⁰, fermo restando il disposto di cui all'art. 2, comma 1, lettera o), della legge 10 ottobre 1989, n. 349.

2. Oltre a quanto previsto dal comma 1, gli ufficiali e gli agenti di Polizia Giudiziaria, nel corso di operazioni di Polizia per la prevenzione e la repressione del traffico illecito di sostanze stupefacenti o psicotrope, possono procedere in ogni luogo al controllo e all'ispezione dei mezzi di trasporto, dei bagagli e degli effetti personali quando hanno fondato motivo di ritenere che possano essere rinvenute sostanze stupefacenti o psicotrope. Dell'esito dei controlli e delle ispezioni è redatto processo verbale in appositi moduli, trasmessi entro quarantotto ore al procuratore della Repubblica il quale, se ne ricorrono i presupposti, li convalida entro le successive quarantotto ore. Ai fini dell'applicazione del presente comma, saranno emanate, con decreto del Ministro dell'interno, di concerto con i Ministri della difesa e delle finanze, le opportune norme di coordinamento nel rispetto delle competenze istituzionali.

3. Gli ufficiali di Polizia Giudiziaria, quando ricorrano motivi di particolare necessità e urgenza che non consentano di richiedere l'autorizzazione telefonica del magistrato competente, possono altresì procedere a perquisizioni dandone notizia, senza ritardo e comunque entro quarantotto ore, al procuratore della Repubblica il quale, se ne ricorrono i presupposti, le convalida entro le successive quarantotto ore.

4. Gli ufficiali e gli agenti di Polizia Giudiziaria che hanno proceduto al controllo, alle ispezioni e alle perquisizioni ai sensi dei commi 2 e 3, sono tenuti a rilasciare immediatamente all'interessato copia del verbale di esito dell'atto compiuto.”

Ancora ai sensi della L. 146/2006 le operazioni sotto copertura sono riservate, anche negli spazi doganali, alle Forze di Polizia e non all' Agenzia delle Dogane e Monopoli.

Gli artt. 2-3 dell'accordo di adesione alla convenzione Schengen del 14 giugno 1985, ratificato in Italia con la L. 388 del 1993, prevedono la competenza della Guardia di Finanza in tema di denaro falso, traffico illecito di sostanza stupefacenti, armi ed esplosivi e traffico illecito di rifiuti tossici e nocivi, stabilendo che tale pertinenza potrà essere estesa ai funzionari doganali solamente all'esito di specifici accordi bilaterali.

L'art. 6 dell'ALL. 1 del D.Lgs n. 141/2024 e l'art. 284 del Regolamento di servizio della Guardia di Finanza prevedono che la reggenza di piccole dogane può essere affidata ai Sottufficiali del Corpo.

²⁰ Ora artt. 12 e 13 dell'ALL. 1 del D.Lgs. n. 141/2024.

Attualmente, tali reggenze sono ridotte al minimo a causa della chiusura dei varchi doganali in proiezione di una vigilanza di retrovalico e sempre più dinamica.

Per le violazioni accertate fuori dagli spazi doganali, successivamente l'**articolo 108 di cui all'Allegato 1 del Decreto Legislativo n. 141/2024** recita:

“1. I processi verbali concernenti le violazioni del presente allegato e di ogni altra legge nei casi in cui l'applicazione di essa e' demandata all'Agenzia, quando riguardino violazioni accertate fuori degli spazi doganali e per le quali puo' aver luogo l'estinzione ai sensi dell'articolo 112 o l'oblazione sono trasmessi, a cura dei pubblici ufficiali che li hanno redatti, all'ufficio dell'Agenzia territorialmente competente in base al luogo dove e' constatata la violazione.

2. L'ufficio competente dell'Agenzia, qualora le violazioni non vengano estinte con le modalita' di cui al comma 1, invia i verbali all'Autorita' Giudiziaria territorialmente competente in base al luogo dove la violazione e' stata accertata, qualora dette violazioni abbiano rilevanza penale, corredandoli delle indicazioni stabilite nell'articolo 107, comma 3.”

3. L'OBBLIGAZIONE DOGANALE E I SUOI ELEMENTI

L'espressione “diritti doganali” afferisce ai diritti che la Dogana è tenuta a riscuotere in forza di una legge in relazione alle operazioni doganali, come previsto dall'art. 27, primo comma, dell'ALL. 1 del D.Lgs n. 141/2024.

I diritti di confine fanno parte dei diritti doganali e comprendono: i dazi di importazione e quelli di esportazione, i prelievi e le altre imposizioni all'importazione o all'esportazione previsti dai Regolamenti UE e dalle relative norme di applicazione e inoltre, per quanto afferisce le merci in importazione, i diritti di monopolio, le sovrimposte di confine ed ogni altra imposta o sovrimposta di consumo, come ad esempio le Accise e l'imposta sul valore aggiunto, a favore dello Stato (ex art. 27, comma 2 dell'ALL. 1 del D.Lgs. n. 141/2024).

Tale articolo ha recepito, con modifiche, i contenuti dell'art. 34 del TULD. Nel dettaglio, è stato eliminato il richiamo ai diritti riscossi “*in riferimento alle operazioni doganali*”, atteso che, per alcuni diritti (come la tassa imbarco e sbarco, la tassa di ancoraggio, ecc.), non necessariamente viene in essere un'operazione doganale.

Nel dettaglio, **l'IVA nazionale all'importazione**, che rispetto alla formulazione dell'art. 34 del previgente TULD viene inserita esplicitamente tra i diritti di confine, è una fonte di gettito per l'Erario e viene riscossa dalla Dogana nel momento in cui la merce viene importata nello Stato: tale incasso permane comunque nella disponibilità del singolo Stato senza affluire nel bilancio dell'Unione Europea.

Sulla qualificazione dell'IVA all'importazione quale diritto di confine o tributo interno non vi è stata univoca giurisprudenza nel corso degli anni²¹.

²¹ Il Legislatore del D.Lgs. n. 141/2024 è in linea con la recente giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione, in particolare la Cass. Pen., Sez. III, Sent. 11/02/2022, n. 4978 che ha ritenuto di dare “*continuità all'orientamento*

L'Agenzia delle Dogane e Monopoli ha, comunque, sempre assimilato l'IVA all'importazione ai dazi doganali dal punto di vista del contrabbando.

Il comma 3 del citato art. 27 stabilisce, quindi, che l'IVA all'importazione non costituisce diritto di confine solo in due casi:

- i casi di immissione in libera pratica di merci senza assolvimento dell'imposta sul valore aggiunto per successiva immissione in consumo in altro Stato membro dell'UE (c.d. regime 42);
- il vincolo a un regime di deposito diverso dal deposito doganale, come il caso di merci introdotte in un deposito IVA (c.d. regime 45), disciplinato dall'art. 50-*bis* del D.L. n. 331/1993.

L'IVA sarà, quindi, considerata diritto di confine solo nel caso di irregolare introduzione in consumo in Italia (per il regime 42, ove non sia dimostrata l'immissione in consumo nell'altro Stato membro e non vi siano le prove dell'uscita dal territorio italiano e per il regime 45, ove la merce non sia presa in carico nella contabilità del deposito IVA).

Con riferimento al regime 42²², l'istituto consente di immettere in libera pratica la merce in esenzione dal pagamento dell'IVA, rinviando il pagamento dell'imposta nello Stato membro di definitiva immissione in consumo, in quanto Paese di destinazione finale. La base giuridica di tale istituto è rappresentata dall'art. 143, comma 1, lett. D) della Direttiva 2006/112/CE, a norma del quale l'importazione di beni è esente dall'IVA, se ad essa fa seguito una cessione di tali beni a un soggetto passivo in un altro Stato membro. L'art. 138 della suddetta Direttiva individua come condizioni necessarie:

- il potere di disporre del bene oggetto di cessione che deve essere trasmesso dal fornitore all'acquirente;
- l'obbligo del fornitore di provare che tale bene è stato spedito o trasportato in un altro Stato membro;
- in seguito a tale spedizione o trasporto, la merce deve lasciare fisicamente il territorio dello Stato membro di cessione.

L'art. 27, comma 3, nell'escludere dalla definizione di diritto di confine l'IVA in caso di applicazione del regime 42 e di deposito IVA, comporta alcune rilevanti implicazioni.

giurisprudenziale che qualifica l'IVA all'importazione quale diritto di confine ai sensi dell'art. 34 TULD (ora abrogato e riportato nel citato art. 27 dell'Allegato 1 del D.Lgs. n. 141/2024), la cui evasione integra il reato di contrabbando". Ancora la Corte di Cassazione, a sezioni unite, ha rilevato che "La competenza al recupero dell'IVA all'importazione è dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli nel caso di coincidenza dell'immissione in libera pratica con quella in consumo o quando, pur mancando detta coincidenza, venga riscontrata un'irregolarità nella gestione dei depositi IVA fino al momento dell'estrazione delle merci, mentre, nella fase successiva, nelle ipotesi di indebite detrazioni operate con il sistema dell'autofatturazione, la relativa competenza spetta all'Agenzia delle Entrate" (Cass. SS.UU. 4 luglio 2024, n. 18284). Sul punto, anche la Corte di Giustizia della UE, che con la sentenza CGUE, 25 febbraio 1988, Drexel, C-299/86, nel riconoscere le differenze intercorrenti tra IVA all'importazione e IVA interna, ha affermato che le due categorie di infrazioni correlate si distinguono per le diverse circostanze che attengono tanto agli elementi costitutivi dell'infrazione quanto alla difficoltà maggiore o minore di scoprirla.

²² La Corte di Giustizia UE ha affermato, in relazione al regime 42, che "l'IVA sui beni spediti o trasportati da un Paese terzo nell'Unione è dovuta, in linea di principio, per la prima volta, non già nello Stato membro sul cui territorio essi sono stati inizialmente importati, bensì nello Stato membro di arrivo della spedizione o del trasporto" (CGUE 14 febbraio 2019 C-531/17).

La prima concerne la solidarietà passiva, poichè in tali ipotesi, infatti, non opera l'estensione della solidarietà prevista per il rappresentante indiretto. Il secondo ordine di conseguenze derivanti dalla norma in oggetto riguarda la soglia del contrabbando. L'impiego del regime 42 o del deposito IVA, infatti, circoscrivono i diritti di confine ai soli dazi, così che l'importo dell'IVA non concorre al calcolo della soglia dei 10.000 euro, prevista per il reato di contrabbando²³.

Dal punto di vista della determinazione dei diritti doganali sono da considerarsi:

- il valore della merce, ovvero il valore dichiarato all'atto della presentazione della dichiarazione in dogana;
- la quantità del materiale che può essere contenuto all'interno di un container;
- la qualità²⁴;
- l'origine, quale concetto distinto da quello di provenienza.

La scorretta indicazione di uno di questi elementi²⁵ determina sempre un illecito e, in particolare, del contrabbando aggravato dal momento che viene presentata una dichiarazione doganale falsificata.

In merito ai controlli doganali, si segnala l'introduzione all'interno dell'Unione Europea del concetto di operatore economico autorizzato (AEO, *Authorized Economic Operator*)²⁶, tramite il Reg. n. 648 del 2005 e ripreso dagli artt. 38-41 del CDU.

Tale *status* consente di:

- attribuire agli operatori una posizione specifica all'interno della catena logistica internazionale, individuandoli come membri sicuri, garantiti e affidabili;
- attribuire un marchio di qualità, identificato da clienti e partner commerciali nazionali, unionali ed esteri;
- ottenere il riconoscimento da parte delle Autorità doganali di tutti i Paesi membri dell'Unione Europea;
- poter beneficiare di procedure semplificate, doganali e di controlli agevolati in materia di sicurezza.

Possono presentare istanza per l'ottenimento dell'autorizzazione AEO tutti gli operatori economici, stabiliti nel territorio UE, che svolgono attività disciplinate dalla normativa doganale. A titolo esemplificativo possono, quindi, fare richiesta:

- i produttori;
- gli importatori;
- gli esportatori;

²³ S. Armella – A. Bianchi in op. cit.

²⁴ Per esempio, se si tratta di scarpe, borse o altro materiale.

²⁵ Per esempio, dichiarare un valore artatamente più basso rispetto a quello reale o una quantità inferiore rispetto a quella reale o una qualità diversa o un'origine diversa a quella di dove in realtà è originaria la merce.

²⁶ Vgs. Circolare n. 9 del 5 aprile 2024 di ADM "Status di Operatore Economico Autorizzato AEO - Requisiti, benefici, iter di rilascio e di gestione dell'autorizzazione - Oggi in Italia si contano circa 1.700 imprese AEO, ma ci sono Paesi con realtà imprenditoriali diverse e più strutturate nel settore doganale, come ad esempio la Germania che ha più di 6.000 imprese AEO.

- i depositari;
- i vettori;
- gli spedizionieri.

Le tipologie di autorizzazione AEO sono:

- AEOC (Semplificazioni doganali), che consente al titolare di beneficiare di alcune semplificazioni nel settore doganale;
- AEOS (Sicurezza), che consente al titolare di beneficiare di agevolazioni attinenti alla sicurezza.

Le prospettive della AEO sono fondamentalmente di:

- decongestionare le attività nei porti e negli aeroporti con la riduzione dei controlli, effettuando solo controlli mirati;
- rendere minime le interruzioni delle catene di approvvigionamento e rendere sicura e affidabile la *supply chain* (catena logistica);
- applicare una nuova filosofia di controllo che tenga conto dell'apporto degli operatori corretti e affidabili;
- integrare l'analisi dei rischi e il controllo basato sulle singole transazioni;
- sviluppare il metodo del *Self Assessment* (SA), quindi dell'autovalutazione;
- sviluppare il controllo basato sui sistemi gestionali (SBA) successivo all'autovalutazione con la costituzione di un sistema organico di informazioni e dati per la gestione, il monitoraggio e la valutazione dei servizi.

Tale agevolazione può essere riconosciuta anche al di fuori dell'UE, laddove siano stati siglati dalla Commissione Europea degli Accordi di Mutuo Riconoscimento AEO (ad oggi Cina, Giappone, Moldavia, Svizzera, Norvegia, USA, Regno Unito). I criteri per l'ottenimento o che determinano la perdita dello *status* di AEO sono:

- conformità alla normativa doganale e fiscale, compresa l'assenza di precedenti gravi in relazione all'attività economica del richiedente. La circolare n. 9/2024 di ADM ritiene reati gravi i delitti non colposi di natura tributaria, finanziaria, fallimentare, contro la PA o commessi con finalità di terrorismo – anche internazionale – e di eversione dell'ordine costituzionale, i reati societari previsti dal Codice Civile, previsti dal libro secondo del Codice Penale o da altre leggi penali per i quali sia prevista la pena, nel massimo edittale, uguale o superiore a 5 anni di reclusione;
- una comprovata osservanza degli obblighi doganali;
- un soddisfacente sistema di gestione delle scritture commerciali che consenta adeguati controlli doganali;
- una comprovata solvibilità finanziaria;
- mantenimento di standard pratici di competenze e qualifiche professionali e, all'occorrenza, appropriate norme di sicurezza.

In sostanza, una volta effettuata la richiesta di acquisizione dello *status*, le Dogane dei Paesi Membri attiveranno un audit presso questi soggetti. Tale attività viene svolta dall'Ufficio delle Dogane territorialmente competente, dopo l'avvenuta accettazione dell'istanza da parte della Direzione Dogane - Ufficio AEO centrale e deve essere conclusa entro 80 giorni dalla data di accettazione dell'istanza.

4. LA DICHIARAZIONE DOGANALE

La presentazione della dichiarazione doganale rappresenta la manifestazione di volontà con la quale si individua il regime doganale al quale sottoporre la merce.

La dichiarazione doganale può essere presentata in via telematica²⁷, per iscritto, oralmente²⁸ o mediante qualsiasi altro atto con il quale il detentore delle merci manifesti la sua volontà di vincolarla ad un regime doganale. Oggi nella maggioranza dei casi si ha la telematizzazione della dichiarazione doganale.

Il nuovo Codice Doganale dell'Unione Europea (CDU), entrato in vigore il 1° maggio 2016, prevede all'art. 166 la dichiarazione semplificata.

La dichiarazione semplificata consente l'omissione di talune indicazioni o di documenti di accompagnamento delle merci da parte dei soggetti autorizzati dalle Autorità doganali. Il dichiarante autorizzato sarà tenuto a presentare successivamente una dichiarazione complementare in base all'art. 146 del Reg. UE 2446 del 2015, al fine di integrare gli elementi mancanti²⁹.

In ambito nazionale, l'introduzione della c.d. "dichiarazione domiciliata"³⁰ determinava per lo Stato italiano una posizione di vantaggio: tale dichiarazione interessava, di fatto, l'85% delle dichiarazioni sul territorio. A partire dal 1° maggio 2016, cioè dall'entrata in vigore del CDU, le autorizzazioni per lo sdoganamento mediante la procedura di domiciliazione sono state convertite (in accordo tra lo Stato italiano e la Commissione europea) nelle cc.dd. "procedure ordinarie presso luogo autorizzato".

Si tratta di procedure normali, ma caratterizzate dalla presentazione delle merci presso il luogo approvato dalla dogana, in modo da creare un *format* intermedio tra la dichiarazione domiciliata adottata in precedenza e la dichiarazione semplificata. I vantaggi dell'adesione alla procedura ordinaria presso luogo autorizzato sono rappresentati da:

- impatti contenuti sull'utenza in import ed export;
- il mantenimento delle facilitazioni nazionali in riferimento al controllo di ammissibilità, alla validità dello Sportello unico doganale e dei controlli³¹, al

27 Modalità più diffusa grazie a progetti UE (vgs. progetto *E-customs*).

28 Solo in alcuni casi fissati dalla legge.

29 In sostanza, per favorire una maggiore celerità dei traffici, è possibile la presentazione della dichiarazione semplificata con l'integrazione successiva degli elementi precedentemente omessi.

30 La procedura di domiciliazione è un meccanismo che consentiva all'importatore o all'esportatore di presentare la Dichiarazione Doganale presso la propria sede o presso un rappresentante autorizzato.

31 L'art. 47, comma 1 del CDU, nell'ambito delle attività di controllo doganale, ha esteso lo Sportello Unico Doganale e dei Controlli (Sudoco) a tutte le Dogane, con riduzione dei tempi, adempimenti burocratici e costi per le soste dovute per la merce sottoposta a vigilanza doganale. A seguito della totale digitalizzazione dei documenti di accompagnamento della merce e l'istituzione di una interfaccia unica con tutte le Autorità coinvolte nei controlli doganali, tale sistema dovrà assicurare una piena integrazione dei controlli alla frontiera. Per effettuare una operazione di import-export oggi gli operatori devono presentare 68 istanze presso 18 Amministrazioni diverse, trasmettendo informazioni, spesso identiche e ripetitive, per ottenere autorizzazioni, licenze e nulla osta, con lo Sportello unico sarà prevista una forte riduzione di tali operazioni. Lo Sportello unico, attualmente, presente in via sperimentale soltanto a La Spezia e Livorno, ruota intorno al principio di trasmettere tutti i dati a un'unica interfaccia pubblica (*single window*), riducendo sensibilmente gli adempimenti delle imprese e le tempistiche di sdoganamento. Il Sudoco, peraltro, assicura anche il conseguimento dell'obiettivo di cui alla Missione 3, riforma 2.1 rubricato "Semplificazione delle transazioni di importazione/esportazione attraverso l'effettiva

- sistema *fast corridors* e allo sdoganamento in mare e altre facilitazioni telematiche che negli anni la Dogana italiana ha consentito ai contribuenti nonché il mantenimento delle facilitazioni nazionali in via di estensione, come il controllo automatico della liquidazione dei diritti doganali;
- l'opportunità di concedere ulteriori facilitazioni grazie al livello di digitalizzazione raggiunto dalla Dogana italiana.

Un'altra novità del nuovo sistema doganale nell'ambito dell'Unione Europea è quella dell'*esportatore autorizzato*, per tale intendendosi un esportatore che effettua frequenti spedizioni di prodotti originari dell'Unione Europea. Detto *status* consente di dichiarare, direttamente in fattura, l'origine preferenziale dei prodotti commercializzati, senza la necessità di ottenere un'autorizzazione preventiva. Il fine è quello di favorire gli scambi con i Paesi in via di sviluppo nell'ambito delle previsioni sull'origine preferenziale delle merci.

In particolare, il concetto di origine della merce è legato all'originalità della stessa: in tal caso la materia prima è originaria di un determinato Stato o il prodotto finito è costituito da una materia prima originale di quello Stato o ancora la lavorazione avviene completamente o per gran parte all'interno di quello Stato. L'origine può essere:

- preferenziale, quando l'Unione Europea concede agli Stati in via di sviluppo un trattamento daziario ridotto con un'aliquota più bassa rispetto a quello ordinario o in completa esenzione;
- non preferenziale, quando si tratta di beni che non hanno subito alcuna lavorazione in un Paese con cui non sono presenti accordi di libero scambio e che, di conseguenza, non concedono preferenze daziarie.

5. I REGIMI DOGANALI

La complessa attività doganale riserva un ruolo importante alla scelta del regime doganale al quale vincolare le merci sottoposte a movimentazione, adottando diverse procedure di adempimento delle formalità doganali, allo scopo di raggiungere la finalità economica desiderata.

Con l'espressione "regime doganale" s'intende la procedura doganale che si desidera applicare durante il compimento delle formalità doganali. Le stesse sono regolamentate da un articolato insieme di norme che disciplinano gli scambi tra due o più Paesi. Per vincolare le merci ad un regime doganale tra quelli ammessi è necessario manifestare la propria volontà e intenzione attraverso la dichiarazione in dogana, nelle forme e modalità prescritte.

implementazione dello Sportello Unico dei Controlli del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR). ADM ha implementato il portale Sudoco, accessibile tramite il Portale Unico Doganale Monopoli (PUDM) agli operatori e alle altre Amministrazioni coinvolte. Tutti i controlli nel settore devono essere svolti nell'ambito del **Sudoco, fatta eccezione per i controlli disposti dall'AG o svolti da Organi di Polizia.**

La movimentazione delle merci in ambito internazionale, la natura delle transazioni (per esempio la vendita, l'invio per riparazione o l'invio per la trasformazione dei beni) implicano la scelta di un regime piuttosto che un altro. Ai sensi dell'art. 5 comma 16 del CDU, è possibile distinguere tra:

- Regime ad immissione in libera pratica;
- Regime di esportazione;
- Regimi speciali.

Con il regime doganale di immissione in libera pratica e il regime esportazione, cc.dd. **definitivi**, si verifica un cambiamento nella posizione doganale della merce.

Di fatto, il **regime ad immissione in libera pratica (importazione)** è un regime che permette di immettere in libera pratica i beni provenienti da Paesi esteri attraverso le formalità doganali e il pagamento dei diritti doganali (es. IVA, dazio). In questo caso, è necessario il rispetto delle norme fiscali vigenti nel Paese d'importazione e alle eventuali restrizioni legate alla tipologia merceologica.

Nel **regime di esportazione**, la merce è assoggettata in via definitiva all'esportazione uscendo dal territorio doganale di riferimento, sottostando alle misure fiscali e alle formalità doganali previste dal Paese di partenza (di esportazione).

I **regimi speciali**, invece, permettono di soddisfare determinate esigenze economiche³² in sospensione totale o parziale dei tributi doganali; le merci introdotte in un regime speciale, non perdono la natura di merci estere o unionali, come diversamente avviene nei regimi definitivi.

Le merci non unionali destinate al mercato dell'Unione o destinate all'uso o al consumo privato nell'ambito del territorio doganale dell'Unione sono vincolate al regime di immissione in libera pratica.

L'immissione in libera pratica comporta:

- a. la riscossione dei dazi dovuti all'importazione;
- b. la riscossione, ove necessario, di altri oneri, come previsto dalle pertinenti disposizioni vigenti in materia di riscossione di tali oneri;
- c. l'applicazione delle misure, dei divieti e delle restrizioni di politica commerciale, a meno che non debbano essere applicati in una fase precedente;

³² Ad esempio, consentire a precise condizioni che le merci possano essere lavorate nell'UE ovvero in Paesi terzi.

d. l'espletamento delle altre formalità stabilite per l'importazione delle merci.

L'immissione in libera pratica attribuisce alle merci non unionali la posizione doganale di merci unionali. Tale regime presuppone una dichiarazione di vincolo al regime.

Il regime di esportazione consente alle merci unionali di uscire dal territorio doganale dell'Unione Europea. Per l'esportazione non è previsto il pagamento dei diritti doganali, mentre è concessa una serie di sgravi:

- la cessione di merci fuori del territorio doganale UE è considerata non imponibile IVA;
- le merci soggette ad Accise (alcol e bevande alcoliche, tabacchi lavorati, olii minerali) hanno diritto al rimborso dell'imposta già assolta; nel caso, invece, di merci estratte da depositi fiscali in regime di sospensione, l'esportazione fa venire meno il presupposto per l'esigibilità dell'imposta.

Taluni prodotti del settore metalmeccanico, di produzione nazionale, beneficiano della restituzione all'esportazione di oneri doganali e imposte indirette interne, in misura forfettaria commisurata al peso del prodotto esportato e in relazione al Paese in cui la merce è esportata.

I regimi speciali si distinguono in:

1. Transito³³: Interno – Esterno
2. Deposito: Deposito doganale – Zona franca
3. Uso particolare: Ammissione temporanea – Uso finale
4. Perfezionamento: Perfezionamento attivo – Perfezionamento passivo

Per poter usufruire dei vantaggi forniti dai regimi speciali, vi è però la necessità di ottemperare a maggiori adempimenti, quali ad esempio la richiesta e rilascio di Autorizzazione, la prestazione di idonea garanzia, e quant'altro previsto dalla normativa.

Il recentissimo intervento normativo del D.Lgs. n. 141/2024, ha previsto³⁴, con particolare riferimento al regime doganale del deposito, che le zone franche doganali previste dalla normativa doganale unionale debbano essere istituite mediante legge volta ad individuare:

- il termine di presentazione della proposta di perimetrazione;

³³ Dal 21 gennaio 2025 è entrato in vigore il sistema informativo NCTS fase 5, che digitalizza le nuove dichiarazioni doganali di transito.

³⁴ Allegato 1- art. 70.

- l'Autorità alla quale competono l'elaborazione di tale proposta e i poteri di gestione.

La perimetrazione di cui sopra deve essere approvata con provvedimento dell'Agenzia entro sessanta giorni dalla presentazione della proposta, mediante il quale possono essere stabilite le condizioni per l'operatività della zona franca e, contestualmente, si individua l'ufficio dell'Agenzia competente per la vigilanza e per ogni altro procedimento previsto dalla normativa doganale unionale.

6. ORIGINE E DISCIPLINA DEL “MADE IN”

Storicamente *Made in Italy* era un'espressione in lingua inglese apposta dai produttori italiani, specie dagli anni ottanta in poi, nell'ambito di un processo di rivalutazione e difesa dell'italianità del prodotto, al fine di contrastare la falsificazione della produzione artigianale e industriale italiana, soprattutto nei quattro tradizionali settori di moda, cibo, arredamento e meccanica (automobili, disegno industriale, macchinari e navi), noti anche come "Le quattro A" da abbigliamento, agroalimentare, arredamento e automobili.

All'estero, infatti, i prodotti italiani avevano nel tempo guadagnato una fama, con corrispondente vantaggio commerciale. Erano generalmente riconosciute al prodotto italiano medio, o quantomeno ci si attendeva che esso presentasse notevoli qualità di realizzazione, cura dei dettagli, fantasia del disegno e delle forme, durevolezza. I prodotti italiani erano storicamente stati associati a qualità, alta specializzazione e differenziazione, eleganza e provenienza da famosi settori industriali italiani tradizionali.

Le basi delle norme a tutela del *Made in Italy* si rinvergono nell'**accordo di Madrid** del 14 aprile 1891, recepito e ratificato in Italia con la L. n. 676 del 1967 con il quale si sanciva che l'apposizione del “made in...” consentiva l'individuazione dell'esatto luogo di fabbricazione di un determinato prodotto, riconducibile, pertanto, all'accertamento dell'origine del medesimo.

In sostanza, quando le Dogane hanno **fondati motivi di sospettare** che le indicazioni di provenienza della merce siano false o fallaci, procedono al fermo amministrativo della merce e ad informare l'Autorità Giudiziaria competente. Se il magistrato non dispone il sequestro entro 60 giorni, la merce può essere rilasciata alla disponibilità della parte previa rimozione delle indicazioni false o fallaci o, in assenza del provvedimento di sequestro il procedimento penale, è archiviato.

A far chiarezza tra disposizioni datate e di dubbia applicabilità pratica, è intervenuto il Legislatore che, con la Legge Finanziaria 2004 (L. n. 350 del 2003), ha introdotto i concetti di false e fallaci indicazioni, ha delineato all'art. 4 commi 49 e 49-bis, un solido impianto sanzionatorio tanto sul fronte penale quanto su quello amministrativo.

Con l'espressione *"false indicazioni"*, si intende far riferimento alla *"stampigliatura «made in Italy» su prodotti e merci non originari dall'Italia ai sensi della normativa europea sull'origine"*. Costituisce, invece *"fallace indicazione"*, l'utilizzo di *"segni, figure, o quant'altro possa indurre il consumatore a ritenere che il prodotto o la merce sia di origine italiana"*.

La *"fallace indicazione"*, con riferimento alla origine o alla provenienza del prodotto, è un elemento preso in considerazione tanto dal già citato comma 49, dell'art. 4, quanto dal successivo comma 49-bis.

Il comma 49, integra l'ipotesi delittuosa di cui all'art. 517 c.p. *"Vendita di prodotti industriali con segni mendaci"*: l'importazione e l'esportazione a fini di commercializzazione ovvero la commercializzazione o la commissione di atti diretti in modo non equivoco alla commercializzazione di prodotti recanti false o fallaci indicazioni di provenienza o di origine.³⁵

Viceversa, a norma del predetto comma 49-bis, integra un mero illecito amministrativo (sempre denominato *"fallace indicazione"*) l'utilizzo, da parte del titolare del marchio *"con modalità tali da indurre il consumatore a ritenere che il prodotto o la merce sia di origine italiana ai sensi della normativa europea sull'origine, senza che gli stessi siano accompagnati da indicazioni precise ed evidenti sull'origine o provenienza estera o comunque sufficienti ad evitare qualsiasi fraintendimento del consumatore sull'effettiva origine del prodotto, ovvero senza essere accompagnati da attestazione, resa da parte del titolare o del licenziatario del marchio, circa le informazioni che, a sua cura, verranno rese in fase di commercializzazione sulla effettiva origine estera del prodotto"*. Siffatta condotta è punita con la sanzione amministrativa pecuniaria da euro 10.000,00 a euro 250.000,00.

La Suprema Corte (Cass. Sez. III, sent. 9 marzo 2020, n. 9357) ha colto l'occasione per evidenziare i profili penali connessi alla condotta di presentazione alla frontiera, per l'importazione di prodotti recanti una indicazione *"fallace"* del marchio di origine o di provenienza del prodotto. Dirimendo, in particolare, in presenza di quali presupposti il predetto comportamento possa integrare gli estremi della fattispecie penalmente rilevante di cui all'art. 517 c.p. e quando, invece, debba essere sanzionato esclusivamente sul piano amministrativo. Posto tale quadro normativo, la Suprema Corte ha statuito che la *"fallace indicazione"* dovrà essere ritenuta idonea ad integrare gli estremi dalla fattispecie incriminatrice d'anziché richiamata ove l'induzione in errore del consumatore, che crederà la merce di origine italiana, abbia luogo attraverso indicazioni false e fuorvianti o l'uso con modalità decettive di segni e figure. Di contro,

³⁵ L'art. 517 c.p. punisce la condotta di chi *"pone in vendita o mette altrimenti in circolazione opere dell'ingegno o prodotti industriali, con nomi, marchi o segni distintivi nazionali o esteri, atti a indurre in inganno il compratore sull'origine, provenienza o qualità dell'opera o del prodotto"*.

esula dalla sfera del penalmente rilevante la condotta di colui che riproduca, sì, una “fallace indicazione”, ingenerando nel destinatario la convinzione che il prodotto abbia provenienza o origine italiana, tramite, però, il ricorso ad *“indicazioni... insufficienti o imprecise, ma non ingannevoli”*³⁶.

Da ultimo, nel 2009 è stata emanata una normativa ad hoc per tutelare i prodotti interamente realizzati in Italia, recanti le etichette «100% Made in Italy», «100% Italia» o «Tutto italiano» e simili: il D.L. 135/2009, infatti, contiene l'art. 16 rubricato “Made in Italy e prodotti interamente italiani” che qualifica un prodotto made in Italy come segue:

“Si intende realizzato interamente in Italia il prodotto/merce, classificabile come made in Italy ai sensi della normativa doganale vigente (made in Italy “semplice”) e per il quale sono compiuti esclusivamente sul territorio italiano (“full made in Italy”): disegno, progettazione, lavorazione, confezionamento.”

Dunque, per poter etichettare un prodotto con il «full made in Italy» occorre accertare che lo stesso sia di origine italiana e che abbia subito in Italia le quattro fasi del ciclo di produzione indicate dalla norma.

a. Impianto sanzionatorio – Riepilogo principali norme sanzionatorie:

1. Penale:

- art. 515 c.p. (frode nell’esercizio del commercio), 517 c.p. (vendita prodotti industriali con segni mendaci), artt. 517-bis e *quinquies* c.p. (circostanze aggravanti e attenuanti);
- art 4, comma 49 L. 350/2003 (falsa/fallace indicazione dell’origine del prodotto);
- art. 16, comma 4, D.L. n. 135/2009 (*«full made in Italy»*): sanzioni art 517 c.p. aumentate di 1/3.

2. Amministrativo:

- art 4, comma 49-bis L. 350/2003 (uso fuorviante del marchio) e 49-ter (confisca, salvo regolarizzazione merce). La competenza ad irrogare la sanzione è delle Camere di Commercio.

³⁶ Ricapitolando: la “falsa indicazione” comporta solo sanzioni di carattere penale, al contrario la “fallace indicazione” può comportare sanzioni sia di natura penale che natura amministrativa. Il carattere ingannevole dell’indicazione sfocia in una sanzione penale, mentre l’aspetto insufficiente dell’indicazione in una sanzione amministrativa.

A livello pratico, ai sensi dell'art. 4, comma 49 L. n. 350/2003, in caso di accertamento della violazione a rilevanza penale, il funzionario procedente deve:

- 1) sequestrare i beni;
- 2) inoltrare, ai sensi dell'art. 347 c.p.p., notizia di reato all'Autorità Giudiziaria che deciderà in merito alla convalida o meno del sequestro.

La falsa e la fallace indicazione dell'origine/provenienza sono commesse sin dalla presentazione dei prodotti o delle merci in dogana per l'immissione in consumo o in libera pratica e sino alla vendita al dettaglio.

È possibile sanare le violazioni sul piano amministrativo:

- in caso di falsa indicazione mediante l'esatta indicazione dell'origine o la rimozione del "made in Italy";
- in caso di fallace indicazione, mediante la rimozione dei segni, delle figure o quant'altro abbia indotto il consumatore a ritenere che il prodotto sia di origine italiana.

La sanatoria produce effetti solo al fine del rilascio delle merci alla parte e non ai fini del procedimento penale che prosegue. La sanatoria amministrativa mediante rimozione degli elementi idonei a trarre in inganno il consumatore non produce automaticamente l'estinzione dell'illecito sanzionabile ai sensi dell'art. 517 c.p. pur essendo idonea ad evitare la possibilità di trarre in inganno gli eventuali acquirenti e conseguentemente legittima il dissequestro della merce regolarizzata (Cass, sent. n. 3669 del 31.1.2006).

Ai sensi dell'art. 4, comma 49-ter della L. n.350/2003 (uso fuorviante del marchio), in caso di accertamento della violazione amministrativa, il funzionario operante deve:

- 1) procedere alla confisca amministrativa del prodotto a meno che le indicazioni sull'effettiva origine o provenienza estera siano apposte (o venga dichiarato in dogana che saranno apposte in fase di commercializzazione), a cura e spese del titolare/licenziatario del marchio, sul prodotto o sulla confezione o sui documenti a corredo per il consumatore;
- 2) tali indicazioni possono essere contenute anche in un'appendice informativa sul prodotto, sulla confezione e sull'etichetta con la dicitura «*prodotto fabbricato in...*», «*prodotto fabbricato in Paesi extra- UE*», «*prodotto importato da Paesi extra- UE*», «*prodotto non fabbricato in Italia*», e simili (circ. Mise n. 124898 del 9.11.2009 e nota dell'allora Agenzia delle Dogane e dei Monopoli n. 155971 del 30.11.2009).

7. SANZIONI AMMINISTRATIVE E PENALI IN MATERIA DOGANALE

La delega al Governo per la riforma fiscale è una delle priorità individuate dal Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza per dare risposta alle esigenze strutturali del Paese.

In particolare, l'art. 20, comma 3 della L. delega n. 111/2023 ha auspicato un intervento nel settore doganale di razionalizzazione delle fattispecie penali e un intervento di revisione, quindi più ampio, per le violazioni amministrative.

Per quest'ultime, il Legislatore ha considerato la necessità di adeguarle ai principi di effettività, proporzionalità e dissuasività di cui all'art. 42 del CDU.

Soltanto per le sanzioni amministrative è stata prevista la necessità di introdurre delle soglie di punibilità e sanzioni minime, determinate in relazione alla gravità della condotta e in misura proporzionale all'ammontare del tributo evaso.

Per le sanzioni penali, invece, la L. delega ha anche previsto il coordinamento, in materia di contrabbando di tabacchi lavorati, tra la disciplina del D.Lgs. n. 504/1995 dell'illecito da sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'Accisa sui tabacchi lavorati con la nuova disciplina doganale.

A livello unionale, il Legislatore delegato non ha potuto prescindere dalla Direttiva 2017/1731/UE (c.d. direttiva PIF 2) che, in materia di sanzioni penali, disciplina l'ipotesi di frode, in danno degli interessi finanziari dell'UE, superiori a 10.000 euro (art. 7 della Direttiva UE). Al successivo art. 8 è poi prevista un'aggravante qualora i reati disciplinati dalla citata Direttiva siano stati commessi nell'ambito di un'organizzazione criminale.

Nell'ambito delle disposizioni nazionali e nel rispetto dei principi direttivi della delega fiscale, il Legislatore delegato ha tenuto in considerazione le norme in materia di imposte dirette e IVA, di cui ai D.Lgs. n. 74/2000 e n. 75/2020, quest'ultimo che ha recepito la predetta Direttiva PIF 2.

Il D.Lgs. n. 141/2024 ha, inoltre, tenuto conto della disciplina delle sanzioni amministrative per violazioni delle norme tributarie contenuta nel D.Lgs. n. 472/1997, peraltro anch'esso modificato recentemente dal D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87³⁷ e al quale l'art. 104 delle nuove Disposizioni doganali fa espressamente rinvio.

Il D.lgs. n. 141/2024 ora distingue solamente tra sanzioni amministrative e penali, eliminando rispetto al T.U.L.D. la figura del c.d. contrabbando depenalizzato, che era andato a costituire una sorta di "*tertium genus*", disciplinato dall'articolo 295 *bis* del

³⁷ Vgs. Circolare del Comando Generale – III Reparto n. 0328209 del 7/11/2024.

T.U.L.D. (introdotto con il D.Lgs. n. 507 del 1999) e sul quale era poi intervenuto il D.Lgs. n. 8 del 15 dicembre del 2016³⁸.

Tali Disposizioni nazionali hanno anche ridotto le vetuste norme relative al contrabbando ed eliminato la distinzione “storica” tra contrabbando extraispettivo e inraispettivo.

Per contrabbando, infatti, si intende il delitto commesso da chi, con un comportamento doloso e, quindi, cosciente e volontario, tenta di sottrarre o sottrae merci estere al pagamento dei diritti di confine. Esso è ora disciplinato dagli articoli 78 e seguenti del D.Lgs. n. 141 del 2024³⁹.

In sostanza, il Legislatore delegato ha individuato due fattispecie cardine per il contrabbando di merci in genere, su cui ruota l'intero sistema sanzionatorio, da un lato il contrabbando per omessa dichiarazione, disciplinato dall'odierno art. 78, dall'altro lato il contrabbando per infedele dichiarazione, di cui all'art. 79 del D.Lgs. n. 141/2024. Tali macro – categorie risultano, così, più aderenti al sistema sanzionatorio penale e amministrativo applicabile in relazione ad altri tributi.

Accanto a queste due fattispecie cardine di reati comuni sono state poi accostate alcune fattispecie specifiche, già presenti nel TULD, che vanno dagli articoli 80 a 83, in particolare all'articolo 80 sono previste quelle relative alla responsabilità del Comandante dell'aeromobile o del Capitano di navi, che costituiscono gli unici reati propri in materia di contrabbando.

L'art. 96, comma 1, delle nuove Disposizioni, facendo propria la definizione del menzionato D.Lgs. n. 75/2020 e nel rispetto dell'art. 7 della suddetta Direttiva PIF 2, prevede poi che al di fuori delle ipotesi in cui si realizzano circostanze aggravanti, si è in presenza di reato se l'ammontare dei **diritti di confine, singolarmente considerati**, è superiore a 10.000 euro e sussiste l'elemento soggettivo del dolo.

Come accennato nell'introduzione alla sinossi, si richiama l'art. 12 del citato Decreto Correttivo del 13 marzo 2025, al momento ancora al vaglio delle Commissioni parlamentari, il cui fine è quello di evitare l'instaurazione di un numero indefinito di procedimenti penali e la concreta possibilità che gli stessi vengano chiusi con un'archiviazione. In sostanza, la soglia dei predetti 10.000 euro è apparsa agli operatori del settore doganale, con riferimento specialmente agli altri diritti di confine diversi dal dazio (soprattutto l'IVA), eccessivamente bassa nonché non allineata e coerente con le sanzioni penali previste per le stesse imposte nel caso in cui l'evasione

³⁸ Il D.Lgs n. 8 del 2016 ha previsto la c.d. “depenalizzazione cieca” di molti reati puniti con la sola pena pecuniaria. Pertanto, tutti i reati in materia di contrabbando puniti solo con la pena pecuniaria (multa o ammenda) erano stati trasformati in illeciti amministrativi.

³⁹ Precedentemente, invece, era disciplinato dagli articoli 282 e seguenti del T.U.L.D. – D.P.R. n. 43/1973.

si verifichi non all'importazione ma, per esempio, nelle transazioni nazionali e unionali.

Il Correttivo interviene, in primo luogo su questa soglia, stabilendo al comma 1 dell'art. 96 dell'Allegato 1 che per far scattare il reato per i diritti di confine diversi dai dazi doganali tale soglia debba essere di 100.000 euro anziché 10.000 euro, salvo le circostanze aggravanti di cui all'art. 88 dell'Allegato 1.

Nell'ipotesi di cui al predetto art. 79, ove l'A.G. non ritenga penalmente rilevante la fattispecie per carenza del succitato elemento soggettivo, potrà chiedere l'archiviazione del procedimento (art. 50 c.p.) e restituire il fascicolo all'Amministrazione doganale per l'applicazione delle sanzioni amministrative a titolo di colpa (art. 96, comma 14 del decreto n. 141/2024), che in tale ipotesi sono commisurate a soglie ridotte, dall'80% al 150% dei diritti di confine dovuti e, comunque, non inferiori a euro 500.

Commette, invece, una omessa dichiarazione, ai sensi dell'art. 78 del D.Lgs. n. 141/2024, chiunque (reato comune), omettendo di presentare la dichiarazione doganale, introduce, fa circolare nel territorio doganale o sottrae alla vigilanza doganale, in qualunque modo e a qualunque titolo dal territorio doganale merci unionali.

Realizza, inoltre, tale reato chi detiene merci non unionali per le quali non sia in grado di dimostrare la legittima provenienza o quando le prove siano inattendibili (c.d. inversione dell'onere della prova).

Al riguardo, si riporta un *fac simile* di processo verbale di constatazione e sequestro:



Guardia di Finanza

Processo Verbale di constatazione e sequestro

L'anno _____, addì ____ del mese di dicembre, in _____, via _____, nr. _____, presso la sede operativa della sottoindicata _____, viene redatto il presente atto.

VERBALIZZANTI

(appartenenti al Reparto in intestazione)

PARTE

_____, con sede _____ in _____, via/p.zza _____
nr. _____, esercente l'attività _____ di _____

Rappresentante legale: _____, nato a _____, il _____
ed ivi residente in via _____, nr. _____, cod. fisc. _____
_____, nel presente atto rappresentato da:

_____, nato a Napoli il _____ e residente in _____ alla via _____ nr. _____, identificat_ a mezzo _____ nr. _____, rilasciata dal _____ in data _____, nella sua qualità di _____.

P.IVA: _____;

FATTO

Nell'ambito di una attività finalizzata alla prevenzione e repressione di violazioni delle vigenti disposizioni in materia doganale, i sottoscritti ufficiali di Polizia tributaria, in virtù dei poteri conferiti dagli artt. 2 del D.Lgs. 19.3.2001 n. 68 e 35 della L. 07/01/1929 nr. 4, in data e luogo come sopra, alle ore _____, accedevano presso i locali della summenzionata ☐ *ditta* ☐ *società* per eseguirvi verificazioni e ricerche onde assicurarsi del corretto adempimento delle prescrizioni imposte dal D.Lgs. 26 settembre 2024, nr. 141.

Al momento dell'accesso i verbalizzanti si presentavano, con le modalità di rito, al sig. _____ in rubrica compiutamente generalizzato rendendolo edotto dello scopo della visita.

In particolare atteso che il controllo in argomento viene svolto all'interno della zona di vigilanza doganale terrestre⁴⁰, si rende noto alla parte che, ai sensi del comma 2 dell'art. 19 (Allegato 1) al citato decreto, è onere del detentore della merce soggetta ai diritti di confine, dimostrare che la stessa non sia stata introdotta nel territorio doganale in contrabbando, documentando pertanto la legittima provenienza e che, qualora rifiuti o non sia in grado di fornire tale dimostrazione, o quando le prove addotte siano inattendibili, è ritenuto responsabile, ai sensi del comma 2 dell'art. 78 (Allegato 1), di contrabbando, salvo che risulti che egli si trova in possesso della merce in conseguenza di altro reato da lui commesso.

I militari, dopo aver proceduto ad un riscontro di tutta la merce presente nei locali, invitavano la parte ad esibire, solamente per quella soggetta ai diritti di confine, tutta la documentazione relativa.

⁴⁰ Art. 18 dell' Allegato 1 al D.Lgs.141/2024.

La parte:

- ☐ non esibiva alcuna documentazione idonea a giustificare la legittima provenienza della merce soggetta ai diritti di confine.

- ☐ esibiva documentazione consistente in:

[illegible]

Pertanto si constatava che:

- ☐ la merce oggetto del controllo era regolarmente detenuta dalla parte.

- la totalità della merce esaminata (**Vgs All.nr.1**), era detenuta senza essere accompagnata da documentazione idonea ad attestarne la legittima provenienza e senza che la parte fosse in grado di fornire giustificazioni alternative.

- parte della merce esaminata (**Vgs All.nr.1**), era detenuta senza essere accompagnata da documentazione idonea ad attestarne la legittima provenienza e senza che la parte fosse in grado di fornire giustificazioni alternative;

In virtù della presunzione ex art. 19 (Allegato 1) del D.Lgs. 141/2024, che prevede un'inversione dell'onere probatorio a carico del proprietario della merce soggetta ai diritti di confine detenuta in zona di vigilanza doganale terrestre, la merce di cui al predetto allegato 1 è da considerarsi detenuta in contrabbando.

Al fine di quantificare i diritti di confine dovuti ed evasi, si è proceduto in contraddittorio con la parte a determinarne il valore della merce di cui all'allegato nr. 1 da sottoporre a sequestro.

Il valore della stessa è stato determinato in Euro: _____.

I relativi diritti dovuti ammontano ad € _____ (_____/ % sul valore della merce).

L'iva all'importazione ammonta ad € _____ (Valore della merce + dazi X 22%).

Alla luce di quanto sopra e considerato che:

☐ i diritti dovuti non superano € 10.000,00 e l'IVA all'importazione non supera € 100.000,00. La parte si è resa responsabile dell'illecito amministrativo previsto è punito dall'art. 96 (Allegato1) D.Lgs. 141/2024 con la sanzione amministrativa dal 100 al 200% dei diritti di confine dovuti, con un minimo di € 2.000,00.

☐ i diritti dovuti e l'IVA all'importazione superano, anche alternativamente, rispettivamente € 10.000,00 ed € 100.000,00. La parte si è resa responsabile dell'illecito penale previsto è punito dall'art. 78 (Allegato 1) D.Lgs. 141/2024 con la multa dal 100 al 200% dei diritti di confine dovuti.

In considerazione di quanto sopra si è proceduto al sequestro della merce di cui all'allegato 1 ai sensi:

☐ dell'art. 13 della legge 689/1981.

☐ dell'art. 354 c.p.p. Trattandosi di violazione penale punita con la sola pena della multa, l'autore del pagamento può effettuare il pagamento, oltre che del tributo eventualmente dovuto, di una somma stabilita dall'Agenzia in misura non inferiore al 100 per cento e non superiore al 200 per cento dei diritti previsti per la violazione commessa. Il pagamento della predetta somma e del tributo **estingue il reato**.

Inoltre, prima di procedere alle operazioni di sequestro la parte è stata resa edotta della facoltà di farsi assistere da un legale e/o persona di fiducia, purché prontamente reperibile.

In merito a tale facoltà la stessa ha inteso dichiarare:

“ _____

 _____”

La merce sottoposta a sequestro viene cautelata con le seguenti modalità:

[illegible]

La stessa viene:

☐ affidata in giudiziale onerosa custodia alla ditta _____

a disposizione delle competenti Autorità.

☐ concentrata presso il magazzino reperti della Dogana di _____.

☐ affidata in gratuita giudiziale custodia alla parte, la quale è stata avvertita degli obblighi inerenti la custodia e delle responsabilità, qualora venisse procurata manomissione, rimozione, effrazione dei suggelli o, comunque, asportazione di cose (artt. 349, 350 e 351 c.p.).

Il presente verbale verrà inviato all'Ufficio dell'Agenzia delle Dogane e Monopoli competente per territorio, nonché alla Procura della Repubblica presso il Tribunale di _____ solo in caso di sequestro ex art. 354 c.p.p.

Con la sottoscrizione del presente atto la parte conferma che non sono stati arrecati danni a persone e/o cose e che nulla è stato asportato dai locali aziendali ad eccezione di quanto in sequestro.

Le operazioni di servizio hanno avuto termine alle ore _____ odierne.

Fatto, letto e chiuso in data e luogo come sopra, alle ore ____, il presente verbale viene confermato e sottoscritto dai verbalizzanti e dalla parte, alla quale si rilascia copia.

I Verbalizzanti

La Parte

Si configura, invece, l'infedele dichiarazione in presenza di una dichiarazione di qualità, quantità, origine o valore della merce nonché di ogni altro elemento necessario per l'applicazione della tariffa doganale e la liquidazione dei diritti, non corrispondente all'accertato (art. 79 delle Disposizioni complementari).

Entrambi gli articoli prevedono una multa che va dal 100% al 200% dei diritti di confine dovuti, in linea con la normativa sanzionatoria degli altri Stati membri.

Da segnalare, inoltre, che anche la riforma (art. 87) prevede l'equiparazione del delitto consumato a quello tentato (Cass. 8 ottobre 2021 n. 43645; Cass. 10 maggio 1978 n. 12069), in deroga all'art. 56 c.p.

Gli articoli 107 e 109 dell'Allegato 1 prevedono che i processi verbali siano trasmessi all'Autorità Giudiziaria competente, in base al luogo in cui la violazione sia stata accertata, in deroga all'art. 8 c.p.p. che prevede *"la competenza per territorio è determinata dal luogo in cui il reato è stato consumato"* e *"se si tratta di delitto tentato, è competente il giudice del luogo in cui è stato compiuto l'ultimo atto diretto a commettere il delitto"*.

Gli articoli 112 e 113 seguenti disciplinano, poi, l'estinzione del reato punibile con la sola multa e oblazione in presenza di contravvenzioni.

Poiché i dazi doganali costituiscono risorse proprie dell'UE, è ormai innegabile che a esercitare l'azione penale nelle ipotesi di contrabbando debba, inevitabilmente, essere la Procura Europea (EPPO – *European Public Prosecutor's Office*), della quale si parlerà più specificamente nell'ambito del paragrafo sulla cooperazione internazionale.

L'articolo 88 dell'Allegato 1 del D.Lgs. n. 141 del 2024 definisce le circostanze aggravanti del contrabbando:

"1. Per i delitti previsti negli articoli da 78 a 83, e' punito con la multa aumentata fino alla meta' chiunque, per commettere il contrabbando, adopera mezzi di trasporto appartenenti a persona estranea al reato.

*2. Per i delitti di cui al comma 1, alla multa e' aggiunta la **reclusione da tre a cinque anni**:*

*a) quando, nel commettere il reato o immediatamente dopo, nella zona di vigilanza, l'autore e' sorpreso **a mano armata**;*

*b) quando, nel commettere il reato o immediatamente dopo, nella zona di vigilanza, **tre o piu' persone** autrici di contrabbando sono sorprese insieme riunite e in condizioni tali da frapporte ostacolo agli organi di Polizia;*

*c) quando il fatto e' **connesso con altro delitto** contro la fede pubblica o contro la pubblica Amministrazione;*

d) quando l'autore e' un associato per commettere delitti di contrabbando e il delitto commesso sia tra quelli per cui l'associazione e' stata costituita;

e) quando l'ammontare di almeno uno dei diritti di confine dovuti, distintamente considerati, e' superiore a 100.000 euro.

3. Per i delitti di cui al comma 1, alla multa e' aggiunta la reclusione fino a tre anni quando l'ammontare di almeno uno dei diritti di confine dovuti, distintamente considerati, e' maggiore di euro 50.000 e non superiore a euro 100.000."

A tal proposito, rilevante è la lettera c) al comma 2, che sottolinea la connessione con i reati di falso, *"quando il fatto sia connesso con altro delitto contro la fede pubblica o contro la pubblica Amministrazione"* (ad esempio quando il reato è connesso ad una falsa dichiarazione doganale).

Oltre alla menzionata modifica, il Decreto Correttivo interviene sulle soglie previste, quali circostanze aggravanti, dal suddetto art. 88, comma 2, lettera e) e comma 3, andando anche in questo articolo a distinguere le soglie riferite al dazio rispetto a quelle riferite agli altri diritti di confine.

Nello specifico, il reato di contrabbando verrà punito con la sola pena pecuniaria (multa) quando i diritti evasi:

- riferiti ai soli dazi, sono superiori a 10.000 euro fino a 50.000;
- riferiti ai diritti di confine diversi dai dazi, sono superiori a 100.000 euro fino a 200.000 euro.

Inoltre, il reato di contrabbando sarà punito con la multa e con la reclusione fino a 3 anni quando i diritti evasi:

- riferiti solo ai dazi, sono superiori a 50.000 euro fino a 100.000 euro;
- riferiti ai diritti di confine diversi dai dazi sono superiori a 200.000 euro fino a 500.000 euro.

Infine il reato di contrabbando sarà punito con la multa e con la reclusione da 3 a 5 anni quando i diritti evasi:

- riferiti ai soli dazi, sono superiori a 100.000 euro;
- riferiti ai diritti di confine diversi ai dazi, sono superiori a 500.000 euro.

L'articolo 94 del D.Lgs. n. 141 del 2024, confermando l'impostazione del T.U.L.D., prevede al comma 1, nei casi di contrabbando, la confisca obbligatoria, in deroga all'art. 240 del c.p. dove risulta facoltativa, 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, salvo il caso del mezzo di trasporto appartenente a persona estranea al reato, quando questa dimostri di non aver potuto prevederne l'impiego illecito, anche occasionale, o di non essere incorsa in un difetto di vigilanza.

Inoltre, la confisca – in base all'articolo 96, comma 7 delle Disposizioni nazionali complementari – scatta in modo obbligatorio anche nel caso di violazione amministrativa di cui all'art. 96, 1° comma.

In materia di confisca, il Correttivo interviene mitigandone gli effetti ed escludendo la sua applicazione in caso di ravvedimento operoso ed estinzione del reato.

L'ultimo periodo dell'art. 94, comma 1 prevede la possibilità della confisca per equivalente, cioè quando non si può procedere alla confisca del prodotto, prezzo o profitto del reato, è ordinata la confisca di somme di denaro, beni e altre utilità per un valore equivalente di cui il condannato ha la disponibilità, anche per interposta persona. Tale istituto è disciplinato anche dall'art. 11 della L. 146 del 2006 (emanata a seguito della Convenzione di Palermo delle Nazioni Unite del 2000 contro la criminalità organizzata transnazionale) nel caso di configurazione di reato transnazionale.

Nei casi di condanna o del c.d. patteggiamento per il contrabbando aggravato di cui al menzionato art. 88, comma 2, si applica la confisca per sproporzione, di cui all'art. 240 *bis* c.p. Perché si possa procedere alla confisca per sproporzione è necessario che:

- si configuri l'esistenza di un complesso di elementi patrimoniali attivi costituiti da denaro, beni o altre utilità di cui il soggetto sia titolare o ne, anche per interposta persona fisica o giuridica, abbia la disponibilità a qualsiasi titolo;
- il valore di tale complesso patrimoniale sia sproporzionato rispetto al reddito dichiarato o all'attività economica svolta;
- ci sia la mancata giustificazione della legittima provenienza dei beni suddetti.

Al verificarsi di tali presupposti è consentita la confisca, anche in assenza di un nesso tra i beni e il reato per cui è stata pronunciata la condanna o tra i beni stessi e l'attività criminosa posta in essere dal condannato.

Conseguentemente, non assume alcuna rilevanza la circostanza che i beni siano stati acquisiti in data anteriore o successiva al reato per cui si è proceduto o che il loro valore sia superiore al provento del delitto per cui è intervenuta la condanna, in quanto opera una presunzione relativa in base alla quale, accertata la responsabilità per gli specifici reati, anche il patrimonio in possesso del reo è ritenuto frutto di pregresse analoghe attività illecite.

Infine, è opportuno accennare che nei casi in cui si configuri un'associazione a delinquere sia per contrabbando che per contraffazione di sigarette, nell'ambito del

procedimento per applicare le misure di prevenzione a carattere patrimoniale⁴¹ si potrà disporre anche in questa ipotesi della confisca per sproporzione.

Dette misure si caratterizzano per l'assenza, nel presupposto applicativo, dell'accertamento della violazione di una normativa penale e si fondano su una valutazione complessiva della pericolosità sociale del soggetto, il cui risultato porta a ritenere che lo stesso continuerà ad adottare comportamenti antiggiuridici. In sostanza, le misure di prevenzione affiancano, in ambito extrapenale, le misure di sicurezza, con lo scopo di rendere inoffensivi taluni soggetti in relazione alla loro riconosciuta attitudine a delinquere.

L'intervento normativo (art. 4, comma 1, lett. a), b) e c) del D.Lgs. n. 141/2024) ha inciso anche sull'art. 25-*sexiesdecies* del D.Lgs. n. 231/2001, in materia di responsabilità degli Enti, dove al primo comma il riferimento al previgente TULD è stato ora sostituito con le Disposizioni nazionali e complementari al CDU. Al secondo comma, invece, il termine "*diritti di confine*" è stato sostituito con "*imposte e diritti di confine*", al fine di includere anche l'IVA all'importazione tra i tributi la cui evasione comporta la contestazione della predetta responsabilità. La riforma ha anche esteso le sanzioni interdittive applicabili all'Ente. In caso di contrabbando con omesso versamento di imposte o diritti di confine per importi superiori a centomila euro: oltre alle sanzioni interdittive già previste (divieto di pubblicizzare beni e servizi, divieto di contrattare con la Pubblica Amministrazione, esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi e sussidi) sono previste anche l'interdizione dall'esercizio dell'attività e la sospensione o revoca di autorizzazioni, licenze o concessioni funzionali alla commissione dell'illecito.

Infine, in caso di rinvio a giudizio la società potrebbe incorrere nella sospensione o nella revoca delle autorizzazioni rilasciate dall'ADM, quali la certificazione AEO. Sul punto, l'art. 24 del Reg. UE n. 2447/2015 prevede infatti che il criterio rappresentato dalla comprovata conformità alla normativa doganale e fiscale possa essere considerato soddisfatto se l'infrazione non è rilevante rispetto alla quantità e alla natura delle operazioni doganali effettuate dalla società e non vi sono dubbi circa la sua buona fede. La Commissione Europea (Sezione *Taxation and Customs Union*) nell' "*Authorised economic operator eBook*", ha precisato che le Autorità doganali devono appurare se l'infrazione eventualmente riscontrata riveli, da parte dell'operatore, la mancata conoscenza delle norme e delle procedure doganali e fiscali ovvero se sia la conseguenza di una condotta negligente. In altre parole, dal rinvio a giudizio non può discendere automaticamente la sospensione di un'autorizzazione doganale, ma l'Agenzia dovrebbe effettuare una valutazione complessiva delle operazioni condotte dalla società e tener conto della frequenza delle contestazioni, della dimensione e del

⁴¹ Introdotte nell'ordinamento nazionale dall'art. 1 della legge 31 maggio 1965, n. 575 (legge abrogata e revisionata dal D.Lgs. 6 settembre 2011, n. 158 - c.d. Codice Antimafia) estese ai reati in questione dal D.L. 23 maggio 2008, n. 92, convertito con modificazioni nella L. 24 luglio 2008, n. 125 (c.d. "*Pacchetto sicurezza*").

tipo di contestazione sollevata. In caso di rinvio al giudizio, potrebbero esservi, inoltre, alcune conseguenze in relazione alla possibilità di concludere contratti con Enti pubblici⁴².

8. IL CONTRABBANDO DI TABACCHI LAVORATI

Gli articoli 84 e seguenti del D.Lgs. 141 del 2024 disciplinano il contrabbando in materia di tabacchi lavorati. La fattispecie penale si realizza quando il quantitativo è superiore ai 15 kg. convenzionali (precedentemente, il DPR n. 43 del 1973 sanciva il limite a 10 kg). Per la definizione di grammo convenzionale si fa riferimento all'articolo 39-*quinquies* del Testo Unico sulle Accise, di cui al D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504.

La disposizione, diversamente da quelle in materia di contrabbando di merci in genere, esaminate nel precedente paragrafo, individua il discrimine tra sanzione penale e amministrativa nell'elemento quantitativo di tabacco lavorato e non nel valore dei diritti di confine dovuti.

Qualora, nonostante il quantitativo inferiore ai 15 kg. convenzionali, si configurino le circostanze aggravanti dell'articolo 85 dello stesso D.Lgs., saremo comunque in presenza di fattispecie penale. Al riguardo, la norma recita: *“Se i fatti previsti dall'articolo 84 sono commessi adoperando mezzi di trasporto appartenenti a persone estranee al reato, la pena e' aumentata.*

2. Nelle ipotesi previste dall'articolo 84, si applica la multa di euro 25 per ogni grammo convenzionale di prodotto e la reclusione da tre a sette anni, quando:

a) nel commettere il reato o nei comportamenti diretti ad assicurare il prezzo, il prodotto, il profitto o l'impunità del reato, l'autore fa uso delle armi o si accerti averle possedute nell'esecuzione del reato;

b) nel commettere il reato o immediatamente dopo, l'autore e' sorpreso insieme a due o piu' persone in condizioni tali da frapporre ostacolo agli organi di Polizia;

c) il fatto e' connesso con altro reato contro la fede pubblica o contro la pubblica Amministrazione;

d) nel commettere il reato, l'autore ha utilizzato mezzi di trasporto che, rispetto alle caratteristiche omologate, presentano alterazioni o modifiche idonee a ostacolare l'intervento degli organi di Polizia ovvero a provocare pericolo per la pubblica incolumità;

e) nel commettere il reato, l'autore ha utilizzato società di persone o di capitali ovvero si e' avvalso di disponibilità finanziarie in qualsiasi modo costituite in Stati che non hanno ratificato la Convenzione sul riciclaggio, la ricerca, il sequestro e la

⁴² S. Armella e A. Bianchi in op. cit.

confisca dei proventi di reato, fatta a Strasburgo l'8 novembre 1990, ratificata e resa esecutiva ai sensi della legge 9 agosto 1993, n. 328, e che comunque non hanno stipulato e ratificato convenzioni di assistenza Giudiziaria con l'Italia aventi a oggetto il delitto di contrabbando”.

L'articolo 86 punisce, invece, l'associazione a delinquere finalizzata al contrabbando dei tabacchi lavorati, che non fa riferimento all'associazione a delinquere disciplinata dall'art. 416 del Codice Penale. Il comma 1 dell'articolo 86 afferma *“Quando tre o più persone si associano allo scopo di commettere più delitti tra quelli previsti dall'articolo 84 ovvero dall'articolo 40-bis del testo unico di cui al D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, anche con riferimento ai prodotti di cui agli articoli 62-quater, 62-quater.1 e 62-quinquies di cui al citato testo unico, coloro che promuovono, costituiscono, dirigono, organizzano o finanziano l'associazione sono puniti, per ciò solo, con la reclusione da tre a otto anni”*, mentre chi partecipa all'associazione è punito da uno a sei anni.

In base a quanto sopra, l'art. 86 punisce, quindi, i casi di associazione a delinquere finalizzata al contrabbando di tabacchi lavorati, al contrabbando di prodotti succedanei da fumo, di prodotti contenenti nicotina e di prodotti accessori ai tabacchi da fumo (art. 86), includendo tra i reati di tipo associativo anche quello concernente la sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'Accisa sui tabacchi lavorati.

Questi reati sono puniti con più severità rispetto a quelli di contrabbando delle merci in genere, poiché sono stati legati nel corso degli anni a forme di altissima pericolosità sociale.

Infatti, tra gli anni '80 e '90, soprattutto in Puglia, vi sono state anche diverse forme di speronamento delle nostre vetture e imbarcazioni, causando la morte di alcuni appartenenti al Corpo.

Tali operazioni di sbarco dei contrabbandieri richiedevano l'impiego di numeroso personale “arruolato” dalle organizzazioni malavitose, in modo da garantire l'effettuazione delle operazioni in «sicurezza» rispetto ad un eventuale intervento della Guardia di Finanza. Siffatta manovalanza era addetta al trasbordo delle sigarette dai mezzi navali a quelli terrestri. Il trasporto delle sigarette veniva scortato con i mezzi c.d. “blindati”, autovetture di grossa cilindrata, rinforzate con pesanti elementi metallici (rostri, travi in ferro, binari ferroviari), destinate ad essere lanciate contro le autovetture in servizio di Polizia per metterle fuori uso.

Il 23 febbraio del 2000, a seguito di uno speronamento da parte di un blindato, persero la vita il **Vicebrigadiere Alberto De Falco** e il **Finanziere Scelto Antonio Sottile**.

Di seguito si riportano le fotografie dei mezzi oggetto di detto speronamento:



Successivamente, nel corso di un'operazione di contrasto al traffico di migranti nelle acque del Canale d'Otranto si è registrato, all'alba del 24 luglio 2000, un gravissimo episodio in cui morirono, durante l'inseguimento di un gommone albanese dal quale erano appena sbarcate numerose persone, i Finanziere di mare **Salvatore De Rosa** e **Daniele Zoccola**. Nelle concitate fasi dell'operazione, rese più rischiose dalla notte, gli scafisti, per evitare la cattura, si gettarono in acqua lanciando deliberatamente il loro potente gommone oceanico contro l'unità navale della Guardia di Finanza a bordo della quale si trovavano i 2 finanzieri.

Oggi si assiste a una recrudescenza del fenomeno del contrabbando di tabacchi lavorati.

Nei Paesi europei (dove i prezzi delle sigarette sono ancora più alti che in Italia, in particolare in Gran Bretagna, Irlanda, Francia e altri dove un pacchetto di sigarette arriva a costare circa 10 euro) infatti, l'8,1% delle sigarette è di provenienza illegale. La perdita del gettito fiscale è stata di 10,4 miliardi di euro nel 2020 (*Illicit Cigarette consumption in the Eu*, prodotta da KMG). In Italia le tasse evase nel settore hanno raggiunto i 272 milioni di euro nel 2021.

In merito alla diffusione dei tabacchi lavorati si possono configurare principalmente tre fattispecie illecite:

1. contrabbando di sigarette, dove le stesse vengono immesse illecitamente nel territorio dell'UE, per essere poi vendute senza aver pagato le varie imposizioni doganali e le Accise;
2. tabacchi contraffatti: ci si riferisce sia al pacchetto che alla composizione della sigaretta stessa. Si può trovare maggiore presenza di catrame, nicotina non conforme alle disposizioni europee, ma anche piombo o addirittura arsenico, come successo con dei tabacchi provenienti dalla Cina. Quest'ultima, infatti, è il più grande produttore di sigarette al mondo nonché di sigarette contraffatte;
3. *Cheap white*: sigarette originali, prodotte soprattutto in stabilimenti dell'ex Unione Sovietica e degli Emirati Arabi Uniti. In questi Stati sono regolari, ma non possono essere vendute nell'Unione Europea, in quanto non conformi ai parametri minimi previsti dalla normativa UE. In Italia sono sequestrate come sigarette di contrabbando.

Le organizzazioni criminali predispongono carichi di *cheap white* che accedono all'interno dello spazio unionale solitamente dai confini orientali dell'UE, attestando che le stesse hanno una destinazione extra-UE, indicando come punto di uscita le aree portuali di Paesi membri dell'U.E. (principalmente porti del Nord-Europa o Sud-ovest europeo). La frode viene generalmente consumata con le seguenti modalità:

- durante il tragitto, il container che trasporta le *cheap white* viene "clonato" e fuoriesce dal territorio UE un carico contenente altri prodotti;
- alla dogana di uscita, viene fittiziamente attestata l'uscita del carico ma, in realtà, lo stesso viene recuperato dalle stesse organizzazioni criminali.

Con riferimento alle sigarette contraffatte, è in aumento la presenza di opifici clandestini all'interno dell'Unione Europea e dei confini nazionali. Nel 2017, il Corpo, nella provincia di Pavia, ha scoperto una fabbrica clandestina di sigarette di contrabbando e contraffatte, evento raro nel suo genere poiché opifici della specie sono stati individuati solo in Paesi dell'Est-Europa.

Anche nel 2018 il Corpo ha scoperto un'ulteriore fabbrica clandestina di sigarette di contrabbando ubicata in Campania. La Campania è tornata, infatti, ad essere uno dei principali terminali dei nuovi traffici del contrabbando.

Attualmente, risulta un incremento dei flussi illegali in Italia provenienti:

- soprattutto via mare, a mezzo container, presso gli scali portuali del Mar Adriatico (Brindisi, Bari, Ancona, Ravenna, Venezia e Trieste), provenienti da Cina, Malesia, Singapore, Emirati Arabi Uniti, Est Europa, Nord Africa, ma transitando dalla Grecia, dove le aziende cinesi hanno acquistato diverse banchine dei principali porti (Patrasso, Pireo e Salonicco), e dalla Turchia;
- via terra, passando dal confine nord-orientale, dalla Repubblica di Moldavia, dalla Polonia, dalla Repubblica Ceca, dalla Bulgaria, dalla Russia, Georgia, Bielorussia e Ucraina. Si tratta di tabacchi spesso acquistati in Paesi come la Lituania dove non c'è il monopolio dello stato sui tabacchi. Sono trasportate - nei *van*, *camion* e autoarticolati;
- per via aerea nei maggiori aeroporti internazionali dello Stato - in piccoli quantitativi per sfuggire ai controlli – ove giungono voli di linea provenienti dall'Est Europa e dalle aree del medio e lontano Oriente a rischio per la produzione e lo smercio delle sigarette (Cina, Malesia, Emirati Arabi Uniti);
- dal canale di Sicilia, con sigarette di contrabbando provenienti dal Nordafrica, in particolare dalla Tunisia e dalla Libia. Solitamente, vengono trasportati limitati quantitativi su piccole imbarcazioni da diporto o pescherecci . Tali traffici spesso si accompagnano ad altri fenomeni illegali quali l'immigrazione clandestina nonché i traffici di armi e di sostanze stupefacenti gestiti da organizzazioni criminali.

L'Italia oggi è un Paese prettamente di transito, poiché affaccia sul mare e vi sono organizzazioni criminali, soprattutto campane, primarie nel settore, a cui si affidano anche le organizzazioni criminali straniere. I Paesi dell'Europa centro-settentrionale sono, invece, i principali destinatari delle sigarette di contrabbando, a causa degli elevati prezzi dei tabacchi.

L'art. 5-*bis* del Decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, modificando l'articolo 1 della Legge 27 dicembre 2006, n. 296, ha esteso la procedura di inibizione dei siti web di gioco illegale anche a quelli contenenti l'offerta o la pubblicità, diretta o indiretta, di:

- prodotti da inalazione senza combustione⁴³, costituiti da sostanze liquide con nicotina in difetto di autorizzazione;
- tabacchi lavorati.

⁴³ Il contrabbando e la contraffazione si possono configurare anche per le sigarette elettroniche e a tabacco riscaldato, data anche la forte espansione di questo segmento di mercato.

A tal fine, la Guardia di Finanza procede al monitoraggio del web e all'esecuzione dei decreti di inibizione emessi dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, come già fa nei confronti dei siti che diffondono giochi illegali (c.d. *siti.com*).

Nel corso degli anni dal Corpo sono anche stati addestrati alcuni cani specializzati nel riconoscere all'olfatto la presenza di tabacco sfuso o confezionato.

Per concludere, si evidenzia anche che la lotta al contrabbando di sigarette nel Nord Africa assume rilevante importanza per il contrasto al fenomeno del finanziamento al terrorismo di matrice islamica, poiché ne costituisce una delle fonti di finanziamento.

9. FRODI NEL SETTORE, CON PARTICOLARE RIFERIMENTO ALLA CRIMINALITA' STRANIERA DI MATRICE SINICA

Le frodi doganali rappresentano una perdita finanziaria per l'UE in caso di mancato recupero. Contribuiscono, inoltre, ad alimentare i flussi dell'economia illegale creando così pregiudizi al funzionamento e allo sviluppo dell'eurozona. La mancata individuazione di tali frodi mina, inoltre, il rapporto fiduciario tra cittadini europei e istituzioni indebolendo il percorso politico di unificazione unionale.

Queste frodi si contraddistinguono per il carattere transnazionale delle stesse. Nel corso di complesse inchieste giudiziarie condotte negli ultimi anni dagli organi dell'UE specializzati in collaborazione con le Autorità doganali e di Polizia degli Stati membri, sono state individuate più di 50 organizzazioni criminali, la cui attività ha provocato notevoli danni sia al bilancio dell'Unione che nei confronti dei singoli Stati membri.

Queste organizzazioni criminali collaborano tra loro e svolgono attività criminose in diversi settori collegati l'uno all'altro: contrabbando doganale, traffico di droga, di armi, riciclaggio del denaro sporco, rifiuti tossici e nocivi, opere d'arte, merci contraffatte, ecc.

In particolare, la criminalità organizzata che si dedica al contrabbando doganale, privilegia soprattutto i prodotti ad alta incidenza fiscale il cui traffico è particolarmente lucrativo come gli alcolici, le sigarette e altri prodotti ad alta incidenza fiscale o di vietata importazione.

Nel settore agro alimentare si riscontra sempre più la presenza di reti criminali a livello internazionale, che si dedicano al contrabbando nel settore delle carni, lattiero-caseario e soprattutto all'esportazione di prodotti agricoli soggetti a restituzione.

Nel settore IVA, si stima che dal 2010 al 2023 l'UE ha subito perdite per oltre 30 miliardi di euro⁴⁴. Tale mancato introito è da attribuire a gruppi criminali organizzati.

⁴⁴ Italia Oggi del 7 febbraio 2025, pag. 27 "*Frodi IVA record italiano*". Nello stesso articolo si riportano le dichiarazioni del Procuratore Europeo, Laura Kovesi, che sottolinea come i numeri elevati sulle frodi IVA in Italia non dipendono solo dalla grandezza dell'economia, ma anche dalla maggiore capacità investigativa, soprattutto

L'Italia insieme alla Germania registra il maggior numero di frodi IVA all'interno dell'UE.

Al riguardo, negli ultimi anni sono state scoperte numerose frodi organizzate da soggetti e aziende di origine cinese. Ciò ha fatto in modo che, ad esempio, nel G7 di Hiroshima del 20 maggio 2023, i leader dei 7 Paesi più industrializzati hanno chiesto espressamente alla Cina *“di agire in conformità con gli obblighi previsti dalla Convenzione di Vienna sulle relazioni diplomatiche e sulle relazioni consolari, e a non condurre attività di interferenza volte a minare la sicurezza e l'incolumità delle nostre comunità, l'integrità delle nostre istituzioni democratiche e la nostra prosperità economica”*.

Anche in Italia la comunità cinese rappresenta una delle prime nazionalità extraUE presente sul nostro territorio e si tratta di una comunità molto operosa e attiva in diverse attività commerciali che, fatta eccezione per i numerosi casi virtuosi, hanno più volte attirato l'attenzione degli investigatori, soprattutto per il fenomeno delle c.d. *“imprese apri e chiudi”* e delle frodi doganali.

Le *“imprese apri e chiudi”* hanno i seguenti caratteri di pericolosità fiscale:

- costituzione ditta individuale/s.r.l. socio unico;
- ricorso a prestanome;
- nessuna dichiarazione, contributi e versamenti;
- nessuna documentazione operazioni commerciali;
- ricorso a operazioni con fatture soggettivamente oppure oggettivamente inesistenti (FOI);
- manodopera irregolare/in nero, anche clandestina;
- ciclo di vita breve (max 3 anni);
- creazione poi di nuove imprese, con stessi luoghi, attrezzature e impiegati;
- contributo di professionisti italiani.

L'approccio investigativo a contrasto di tali fenomeni illeciti è trasversale e olistico, attraverso:

- la fatturazione elettronica e trasmissione corrispettivi;

grazie alle forze specializzate come la Guardia di Finanza. Ancora in una intervista del 22 aprile 2025 al settimanale *“L'Economia”*, il Procuratore Europeo ha dichiarato che nel 2024 il danno per l'UE, accertato nel corso di 2.666 indagini, è stato di 24,8 miliardi di euro. Nello specifico, in Italia sono state condotte 764 indagini, di cui 200 con una dimensione transnazionale, e sono state rinviate a giudizio 530 persone, con 605,3 milioni di beni congelati.

- le banche dati:
 - .. di Polizia (SDI, SIVa2, AReS);
 - .. fiscali (Ser.P.I.Co., R.E.T.I.);
 - .. doganali (Cognos);
 - .. commerciali (Orbis, CCIAA);
- il controllo economico del territorio;
- le informazioni «locali» (Comune, *utilities*).

L'approccio al fenomeno deve essere preventivo e repressivo, sia da un punto di vista amministrativo che penale e possono essere utilizzati diversi poteri del Corpo, quali:

- accertamenti bancari;
- intercettazioni;
- sequestro preventivo/per sproporzione;
- misure di prevenzione (D.Lgs. n. 159/2011);
- misure cautelari personali;
- sanzioni delle persone giuridiche (D.Lgs. n. 231/2001).

Nel campo delle frodi doganali abbiamo diverse fattispecie illecite, spesso anche connesse tra loro nonché collegate alla contraffazione dei prodotti⁴⁵.

Le frodi più dannose sono le seguenti e configurano tutte il reato di contrabbando:

Irregolare classificazione delle merci, consistente nella non corretta indicazione del codice TARIC (codice che indica a cosa corrisponde la merce e l'importo di dazi da pagare). Riguarda soprattutto merci e prodotti simili.

Abuso del regime 42. La denominazione del regime in questione deriva dal fatto che l'importatore dei beni deve indicare un codice che inizia con la cifra 42 nella casella 37. Tale regime viene utilizzato dall'importatore per ottenere una sospensione dell'IVA quando le merci importate da Paesi terzi verranno trasportati in un altro Stato membro (l'IVA è dovuta nello Stato membro di destinazione). In questi casi, si può incorrere nel rischio che le merci restino nello Stato membro di importazione senza

⁴⁵ Gli studi dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo (OCSE) e dell'*European Union Intellectual Property Office* - Ufficio Europeo per la Proprietà Intellettuale (EUIPO) hanno stimato che le importazioni di merci contraffatte e piratate nell'Unione Europea ammontano a circa 119 miliardi di euro, pari al 5,8% delle importazioni totali. Con riferimento all'Italia, la quota di merce *fake* è di circa 8,7 miliardi di euro sul totale importato.

Tali *report* evidenziano come i prodotti "falsi" siano destinati a tutte le tipologie di economie quindi sia ai Paesi OCSE sia a Paesi del Medio Oriente, Sud Est asiatico e America latina.

Al riguardo, il 54% dei prodotti contraffatti e piratati importati tra il 2017 e 2020 sono stati venduti a consumatori che sapevano di acquistare prodotti falsi.

In ordine alla provenienza delle merci contraffatte, le analisi condotte confermano il ruolo primario svolto dalla Cina che risulta essere il Paese di provenienza della maggior parte dei prodotti sequestrati nonché la posizione assunta dall'Italia, che appare essere un Paese particolarmente vulnerabile al fenomeno, tenuto conto anche del fatto che l'industria nazionale è largamente caratterizzata dall'*IP economy*.

che venga pagata l'IVA o che vengano consumate nello Stato membro di destinazione senza che l'IVA venga riscossa in tale Stato.

Sottofatturazione all'importazione: consiste nella presentazione in dogana di una dichiarazione doganale falsa indicando un valore inferiore della merce rispetto a quello reale. Tale frode si realizza anche attraverso l'omissione di spese che incidono sulla determinazione della base imponibile (ad esempio, nelle attività di servizio sono state riscontrate frodi, facendo risultare la merce esente da spese di trasporto). Le fattispecie di reato concretizzabili possono essere:

- *"falsità ideologica commessa dal privato in atto pubblico"* (art. 483 c.p.);
- *"contrabbando aggravato"*, previsto dagli artt. 85 e 88 del D.Lgs. n. 141 del 2024;
- *"falsità ideologica commessa dal Pubblico Ufficiale in atti pubblici"* (art. 479 c.p.) in connessione con l'art. 48 c.p. *"errore determinato dall'altrui inganno"*
- *"emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti"*, previsto dall'art. 8 del D.Lgs n. 74 del 2000, per avere emesso, al fine di consentire a terzi l'evasione delle Imposte sui Redditi e dell'IVA, fatture di vendita di merce soggettivamente ovvero oggettivamente inesistente, qualora la società importatrice sia stata utilizzata come "cartiera" da altri soggetti economici;
- *"ricettazione", disciplinata dall'art. 648 c.p. e consistente nella condotta di chi, al fine di procurare a sé o ad altri un profitto, acquista, riceve od occulta denaro o cose provenienti da qualsiasi delitto o, comunque, si intromette nel farle acquistare, ricevere od occultare.*
- al ricorrere dei presupposti normativi, configurabilità delle violazioni previste dagli artt. 648 *bis*, 648 *ter* e 648 *ter* 1 rispettivamente in tema di *"Riciclaggio"*, *"Impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita"* e *"Autoriciclaggio"*, dal D.Lgs. n. 231/2007 in materia di prevenzione dell'utilizzo del sistema finanziario a scopo di riciclaggio nonché dal D.Lgs. 19 novembre 2008, n. 195, in tema di *"monitoraggio fiscale"*⁴⁶.

Frode sull'origine dei prodotti: concerne la falsificazione dei certificati di origine della merce importata, emessi dalle Autorità del Paese esportatore, ovvero mendaci dichiarazioni riguardanti l'origine stessa. Tale frode è molto diffusa nell'ambito dell'origine preferenziale, che, spesso, consente un abbattimento daziario totale o parziale sui prodotti di quei Paesi con i quali sono in vigore accordi bilaterali e/o concessioni unilaterali. A tal proposito, occorre sottolineare la distinzione del

⁴⁶ Dal 17 gennaio 2025 è in vigore il Decreto Legislativo n. 211 del 10 dicembre 2024, che ha apportato modifiche al Decreto Legislativo 19 novembre 2008, n. 195 in materia di normativa valutaria e alla Legge 17 gennaio 200, n. 7, concernente il mercato dell'oro. La novella legislativa ha conferito anche ai militari GDF poteri e facoltà analoghi a quelli già previsti per i funzionari doganali nell'accertamento delle violazioni in questione, quali i poteri degli articoli 12, 13 e 14 delle Disposizioni nazionali complementari al CDU. In tal modo, i militari del Corpo possono procedere autonomamente anche negli spazi doganali all'accertamento delle violazioni di cui al D.Lgs. n. 195/2008 e al trattenimento temporaneo (istituto introdotto dalla novella legislativa) nonché al sequestro del denaro contante ovvero ricevere pagamenti a titolo di oblazione.

concetto doganale di “origine”, diverso da quello di “provenienza”. L’origine della merce, infatti, fa riferimento all’origine della materia prima, o al luogo in cui avviene la lavorazione: *“il Paese in cui un prodotto è stato interamente ottenuto o il Paese ove il prodotto, seppur non sia stato ivi interamente ottenuto, subisca l’ultima trasformazione o lavorazione sostanziale economicamente giustificata”⁴⁷.*

Si può configurare, in questo caso, il reato di contrabbando aggravato dal falso ideologico di cui all’88 lettera c) dell’Allegato 1 del D.Lgs. n. 141 del 2024, nonché l’art. 483 del C.P. (*“falsità ideologica commessa dal privato in atto pubblico”*), a dolo generico. La falsificazione dei certificati di origine della merce importata, che viene fittiziamente dichiarata proveniente da Paesi che godono di un abbattimento daziario totale o parziale, può essere anche finalizzata ad aggirare i “contingentamenti” imposti dall’Unione Europea, ovvero a evitare i dazi “antidumping”⁴⁸, attraverso la falsificazione della documentazione di accompagnamento, solitamente facendo effettuare diversi “scali” intermedi (spesso solo cartolari) alla merce importata.

Utilizzo indebito dei depositi IVA: i depositi IVA permettono agli operatori nazionali, unionali ed extraUE, di operare in sospensione d’imposta e di assolvere il tributo all’atto dell’estrazione delle merci. Dunque, quando la merce è destinata a tali depositi, devono essere pagati i dazi doganali all’ingresso nell’UE ma non l’IVA, che verrà poi pagata nel momento in cui la merce uscirà dal deposito. Nel caso di frode, solitamente al momento di pagare l’IVA poi queste società (cartiere) spariscono nel nulla.

Elusione del “tax free shopping”, che consente agli acquirenti domiciliati e residenti fuori dall’Unione europea di ottenere lo sgravio dell’IVA pagata sui beni acquistati dal venditore italiano o il rimborso successivo dell’IVA stessa, laddove si realizzino i presupposti previsti dall’art. 38-*quater* del D.P.R. n. 633/1972. Al riguardo, si segnala che il sistema OTELLO 2.0 (*Online Tax Refund at Exit: Light Lane Optimization*) dell’Agenzia delle Dogane e Monopoli ha digitalizzato il processo di apposizione del “visto doganale” sulla fattura tax free, al fine di consentire la fruizione dei citati benefici.

Ammissione temporanea: l’ammissione temporanea permette un uso particolare nel territorio doganale dell’Unione, in esonero totale o parziale dei dazi all’importazione, di merci non unionali destinate ad essere riesportate o vincolate a un successivo regime doganale senza aver subito modifiche. Gli operatori commerciali interessati devono presentare apposita domanda di autorizzazione. Nell’autorizzazione deve

⁴⁷ art. 60 del Regolamento (UE) n. 952/2013 (Codice Doganale dell’Unione Europea).

⁴⁸ Dazi maggiorati che l’Unione Europea pone per preservare i propri prodotti. Sono misure istituite sulle importazioni di un prodotto che viene venduto a un prezzo inferiore rispetto al suo «valore normale», causando un pregiudizio grave ai produttori dell’Unione. Deve sussistere una connessione eziologica tra le importazioni soggette a dumping e il pregiudizio. Naturalmente, tali misure antidumping non devono essere contrarie agli interessi dell’UE.

essere indicato il periodo che, in linea di principio, non può essere superiore a 24 mesi, varia in base al tipo di mezzo di trasporto utilizzato⁴⁹. In circostanze eccezionali, le Autorità doganali possono concedere una proroga fino a dieci anni.

Dal 2 ottobre 2017 le domande e le autorizzazioni in tutta l'UE sono gestite esclusivamente in forma elettronica tramite il CDS (*Custom Decisions System*). La constatazione di irregolarità nel ricorso all'istituto dell'*"ammissione temporanea"* determina l'insorgere di responsabilità per contrabbando.

Infatti, le condizioni per utilizzare tale regime sono che:

- le merci non siano destinate a subire modifiche;
- sia possibile garantire l'identificazione delle merci vincolate al regime;
- il titolare del regime sia stabilito al di fuori del territorio doganale dell'UE;
- siano soddisfatti i requisiti di esenzione totale o parziale dei dazi stabiliti dalla normativa doganale.

In base all'art. 212 del RD n. 2446 del 2015 l'esenzione totale dal dazio all'importazione è concessa per i mezzi di trasporto stradale e ferroviario e per i mezzi di trasporto adibiti alla navigazione aerea, alla navigazione marittima e nelle acque interne, purché soddisfino le seguenti condizioni:

- sono immatricolati al di fuori del territorio doganale dell'Unione a nome di una persona stabilita fuori di tale territorio o, se non sono immatricolati, sono di proprietà di una persona stabilita al di fuori del territorio doganale dell'Unione;
- sono utilizzati da una persona stabilita al di fuori del territorio doganale dell'Unione, fatte salve le disposizioni di cui agli articoli 214, 215 e 216 del RD di cui sopra.

I termini per l'appuramento del regime di ammissione temporanea in caso di mezzi di trasporto e container (art. 217 RD n. 2446 del 2015) sono:

- per i mezzi di trasporto ferroviario 12 mesi;
- per i mezzi di trasporto adibiti ad uso commerciale diversi dal trasporto ferroviario: il tempo necessario per effettuare le operazioni di trasporto (anche *Commercial Vessel, yacht for Commercial, Commercial yacht*);
- per i mezzi di trasporto aereo ad uso privato 6 mesi;

⁴⁹ Il regime di ammissione temporanea in caso di mezzi di trasporto e container è sancito dall'articolo 73 dell'Allegato 1 del D.Lgs. n. 141/2024 e dall'articolo 217 del Regolamento Delegato n. 2446/2015, il quale integra la Convenzione di New York del 1954 e la Convenzione di Istanbul del 1990.

- per i mezzi di trasporto marittimi e fluviali 18 mesi (adibiti a uso privato, escluso rimessaggio minimo 3 mesi max 1 anno con conseguente azzeramento termine di appuramento);
- per i container, le loro attrezzature e accessori 12 mesi.

Trascorsi tali termini l'unità deve essere importata definitivamente o cade in contrabbando.

In materia di mezzi di trasporto il quadro normativo sull'ammissione temporanea è completato:

- dalla **Convenzione di New York** del 4 giugno 1954, approvata e resa esecutiva in Italia con la legge 27 ottobre 1957, n. 1163. In particolare, l'art. 2 della citata Convenzione ammette in franchigia temporanea di diritti e tasse d'importazione i *"veicoli appartenenti a persone che hanno la loro residenza normale fuori del proprio territorio, i quali siano importati e impiegati per il loro uso privato, in occasione di una visita temporanea dai proprietari che hanno la loro residenza normale fuori del proprio territorio"*;
- **Convenzione internazionale di Istanbul** del 26 giugno 1990, resa esecutiva in Italia con la legge 26 ottobre 1995, n. 479. Per poter beneficiare del regime dell'"ammissione temporanea" e, quindi, della sospensione totale dei dazi d'importazione, *"i mezzi di trasporto ad uso privato devono essere immatricolati in un territorio diverso da quello di ammissione temporanea, a nome di una persona stabilita o residente fuori del territorio di ammissione temporanea, ed essere importati e utilizzati da persone residenti in tale territorio.....i mezzi di trasporto per uso privato possano essere utilizzati da terzi, debitamente autorizzati dal beneficiario dell'ammissione temporanea"*. Ciascuna parte contraente può accettare che una persona residente nel suo territorio utilizzi un mezzo di trasporto per uso privato, in particolare quando lo utilizza per conto e su istruzioni del beneficiario dell'"ammissione temporanea".

Controlli alle unità da diporto: negli ultimi anni sono stati individuati particolari sistemi di frode nell'ambito del settore della nautica da diporto. In particolare, si è notata la creazione, da parte di proprietari di imbarcazioni da diporto, di fittizie società di noleggio, spesso appositamente stabilite in Paesi a fiscalità privilegiata, cui vengono intestate le predette imbarcazioni, al solo scopo di ostacolare gli accertamenti fiscali, garantendo in tal modo vantaggi ai fini dell'IVA e delle Accise (violando anche il

“Codice della Nautica da Diporto” che prevede per le unità da diporto oggetto di contratti di locazione e di noleggio l’utilizzo esclusivo in tali attività).⁵⁰

L’Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 43/E del 2011, ha peraltro evidenziato che il settore della nautica da diporto è stato esaminato anche dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, che ha introdotto misure di contrasto all’intestazione fittizia di beni mediante la costituzione di società di comodo.

Tra l’altro, ha disposto che i costi relativi ai beni concessi in godimento a soci con corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato del canone di affitto/locazione, non sono in ogni caso ammessi in deduzione dal reddito della società e costituiscono per gli utilizzatori (soci/familiari) un reddito da tassare per la differenza, calcolata tra maggior valore di mercato e minor corrispettivo pagato e speso.

Nel dettaglio, le unità navali della Guardia di Finanza procedono all’attività di controllo nei confronti delle unità da diporto extra-UE, avvalendosi dei poteri previsti dal D.Lgs. n. 68/2001, dal D.Lgs. n. 141 del 2024, dalla Legge n. 4/1929 nonché dall’art. 18 del D.Lgs. n. 504/1995 (T.U.A.).

Al riguardo, qualora l’attività di controllo venga svolta presso i punti di approdo delle imbarcazioni in questione, siano esse ad uso privato o commerciale, si applicheranno, ai fini dell’accesso, gli artt. 2 del D.Lgs. n. 68/2001 e 19 del D.Lgs. n. 141 del 2024, posto che i porti di approdo ricadono nella zona di vigilanza doganale terrestre, di cui all’art. 18 dello stesso decreto legislativo. Laddove, invece, il controllo doganale venga espletato in mare da un’unità navale della Guardia di Finanza, i militari agiranno anche in virtù dell’art. 14 del D.Lgs. n. 141 del 2024.

Nel corso della visita a bordo, per finalità di Polizia doganale, occorre tendenzialmente procedere all’esame della seguente documentazione:

- il porto di registrazione dell’unità controllata. Particolare attenzione dovrà essere posta nei confronti delle c.d. “*red ensign*” (bandiere rosse), imbarcazioni che sono di fatto iscritte in territori extra UE e giuridicamente considerate merce allo stato estero, come i territori britannici d’oltremare (Anguilla, Bermuda, Isole Vergini britanniche, Cayman, Falkland, Gibilterra, Montserrat, Sant'Elena e Turks e Caicos);
- il nominativo dell’armatore/proprietario (persona fisica o società), per appurare che abbia la propria residenza/sede legale fuori dall’UE.

⁵⁰ ESEMPIO: Caso *Force Blue* di Flavio Briatore. L’accusa iniziale era quella di aver simulato un’attività commerciale di noleggio che avrebbe consentito di utilizzare lo yacht, iscritto in un Paese extracomunitario, per uso diportistico in acque territoriali italiane dal luglio 2006 al maggio 2010, senza versare la dovuta IVA all’importazione per 3,6 milioni di euro. Usufruire di questo regime agevolato, infatti, porta a indicare titolari dell’imbarcazione società fittizie di noleggio, non facendo risultare il reale fruitore socio dichiarato o socio occulto e così usufruire di particolari agevolazioni sul carburante, ecc.

Generalmente la società armatrice si identifica in forma “*Limited*” (abbreviato “*Ltd*”), largamente diffusa nei territori del Regno Unito. Tale forma societaria è riconosciuta in tutti i Paesi ed è paragonabile, per le sue caratteristiche, a una società per responsabilità limitata italiana, se l’armatore è una società ubicata fuori dal territorio UE sarà opportuno richiedere al Comandante dell’unità controllata un estratto della visura societaria, al fine di verificare che la persona fisica, che ricopre l’incarico di Direttore della società medesima, risieda di fatto fuori dall’Unione Europea. Si può consultare anche la banca dati Mint global in uso al Corpo;

- la classificazione dell’unità da diporto, cioè se del tipo “*Pleasure yacht*” (ad uso privato di piacere) o “*Commercial yacht*” (ad uso commerciale di noleggio), che potrebbero aver chiesto e ottenuto l’importazione definitiva mantenendo il registro estero. Per i controlli sul primo tipo di unità sarà indispensabile identificare, oltre all’equipaggio, le persone ospiti presenti a bordo per appurare l’eventuale utilizzo del bene da parte di cittadini italiani/UE, acquisire costituito d’arrivo rilasciato dall’Autorità marittima (dura 12 mesi) del primo porto di approdo nazionale, se esistente. Tale documento, obbligatorio per le unità di bandiera estera, prova il momento iniziale dell’ammissione temporanea. Relativamente ai “*Commercial yacht*” si dovrà invece richiedere di verificare l’effettivo utilizzo della unità da diporto per fini di noleggio, chiedendo nel contempo l’esibizione del relativo contratto nonché l’itinerario della crociera, tenendo ben presente che la normativa UE consente alle navi extra UE l’esercizio dell’attività di “*charter*” solamente per crociere che iniziano e/o terminano fuori dal territorio UE. Per quel che riguarda il contratto di noleggio si evidenzia che non sempre potrebbe essere presente a bordo e, quindi, potrebbe essere necessario richiederne la produzione tramite il Comandante dell’unità alla società di brokeraggio. Andranno verificati anche i contratti di lavoro dei marinai e anche le *crew* e *passenger list*.

Quanto sopra, nell’ottica di verificare il suddetto fenomeno elusivo di intestare fittiziamente le unità da diporto a società ubicate in territori con regime fiscale privilegiato, al solo scopo di ottenere benefici fiscali.

In alcune indagini, è stato constatato anche il mancato rispetto dell’art. 74 dell’Allegato 1 del D.Lgs. n. 141/2024, il quale prevede che i generi costituenti provviste di bordo, fra cui il carburante, imbarcati su navi italiane e straniere in partenza dallo Stato e direttamente destinate ad un porto estero (extra UE) si considerano usciti in esportazione definitiva, con conseguente non applicazione dei dazi doganali, dell’Accisa sui carburanti e dell’IVA, a condizione che la partenza avvenga entro otto ore dall’imbarco degli stessi (tranne eventi imprevedibili come le avverse condizioni meteorologiche) e sia annotata sul giornale delle partenze ed arrivi per l’imbarco delle provviste di bordo in franchigia doganale.

In tali attività investigative è stato riscontrato che l'imbarcazione non ha realmente lasciato il territorio UE, determinando le sanzioni, per i carburanti, di cui all'art. 40 del D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, che punisce chiunque destina fraudolentemente prodotti esenti accisa.

In tale settore si evidenziano anche le direttive di cui alla circolare n. 165342 in data 24 maggio 2016 del Comando Generale – III Reparto Operazioni.

Nello specifico, ai sensi dell'art. 1 del D.M. n. 225/2015, la navigazione nelle acque marine UE di unità da diporto adibite ad esclusivo scopo commerciale mediante contratto di noleggio può usufruire della totale esenzione dalle Accise sul carburante.

L'art. 8 del D.M. n. 225/2015 prevede per i militari del Corpo, la facoltà di chiedere l'esibizione, in qualunque momento, del libretto di controllo per riscontrare la veridicità e l'esattezza delle annotazioni in esso riportate.

Al riguardo, si segnala il rischio di frode con abuso delle agevolazioni previste in favore degli operatori economici che effettuano il servizio di noleggio di imbarcazioni.

La circolare rimarca la necessità che l'attività di controllo sia finalizzata ad accertare l'effettiva destinazione dei prodotti in questione per le finalità dichiarate e la sussistenza dei requisiti previsti per beneficiare dell'esenzione in argomento.

Pertanto, nello svolgimento delle attività di controllo, i Reparti avranno cura di verificare:

- la corretta compilazione dei *memorandum* di imbarco (sottoscritto dal Comandante dell'unità presso alcuni Uffici doganali al fine di attestare l'effettiva ricezione a bordo delle provviste imbarcate) e la corrispondenza dei dati in essi contenuti con le annotazioni riportate sui:

- registri di carico e scarico detenuti presso gli impianti di distribuzione di carburanti esenti per la navigazione;
- libretti di controllo detenuti a bordo delle imbarcazioni destinarie del prodotti energetici;

- l'effettivo svolgimento dell'attività di noleggio mediante unità da diporto adibite ad esclusivo scopo commerciale.

In conclusione, si evidenziano i 4 pilastri per scoprire e contrastare tutte queste insidiose frodi doganali sin qui esaminate:

- il controllo delle merci in entrata nell'Unione Europea;
- il controllo economico del territorio;
- i controlli «a posteriori»;

- le indagini di Polizia Giudiziaria. In quest'ambito gli strumenti a disposizione del Corpo sono particolarmente ampi:
 - .. analisi dei rischi (basta sull'acquisizione di informazioni derivanti dall'azione di Polizia economico-finanziaria + dati tributari A.T., @-fattura, e-manifest, e-DAS + banche dati di Polizia SDI, ARES e SIVa2);
- dispositivi di ricerca (scanner mobili, sonde brandeggiabili, spettrometri);
- cooperazione internazionale, anche tramite i canali Europol⁵¹, OLAF, Interpol;
- intercettazioni;
- sequestro preventivo (principalmente per i tabacchi lavorati);
- misure cautelari personali (principalmente per i tabacchi lavorati);
- misure di prevenzione (D.Lgs. n. 159/2011);
- sanzioni persone giuridiche (D.Lgs. n. 231/2001);
- attenzione alle rimesse illegali dei soggetti cinesi autori delle predette frodi. Al riguardo, i maggiori sistemi di trasferimento sono:
 - .. TBML;
 - .. Money transfer;
 - .. Money mules;
 - .. IVTS;
 - .. Piattaforme telematiche.

10. LA COOPERAZIONE IN MATERIA DOGANALE E CENNI SUGLI STRUMENTI DI COOPERAZIONE INTERNAZIONALE DEL CORPO

Il futuro dell'Unione Europea sarà sempre più caratterizzato da un impegno, in termini di interventi finanziari, nei confronti degli Stati membri per rendere più competitive le imprese dell'UE sui mercati internazionali, per combattere la disoccupazione, soprattutto quella giovanile, la lotta alla contraffazione, per rendere più salubre l'ambiente in cui viviamo, per una migliore protezione dei consumatori e, più in

⁵¹ L'Agenzia Europea di Polizia EUROPOL è stata costituita nel 1995 e si occupa della gestione della piattaforma informatica per lo scambio di informazioni di Polizia tra i Paesi membri e, su richiesta, svolge anche analisi operativa dei rispettivi dati nonché analisi strategica delle minacce al territorio unionale, della promozione, preparazione, coordinamento ed esecuzione di specifiche attività investigative da parte delle Autorità degli Stati membri, compreso il supporto di azioni operative di unità miste. Sui rapporti di collaborazione di Europol con ADM nonché con l'UIF, si segnala la **Circolare del III Reparto n. 116138 in data 11 aprile 2016**, nella quale si esaminano specifiche direttive del Dipartimento di P.S. su tali rapporti. Sulla scorta di tali direttive, il diretto coinvolgimento dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli nel flusso informativo dell'Agenzia europea e nella cooperazione tra Europol e UIF è in contrasto con l'ordinamento nazionale che demanda la cooperazione internazionale di Polizia alle sole Forze di Polizia a competenza generale per il tramite del Servizio di Cooperazione di Polizia.

Ne consegue che per i dati doganali nazionali Europol debba fare riferimento, attraverso l'Unità Nazionale Europol dello SCIP, alla Guardia di Finanza, che è una Forza di Polizia con competenza generale nella materia economico - finanziaria nonché riconosciuta come parte integrante dell'Amministrazione doganale italiana.

generale, per rendere più sicura la vita dei cittadini attraverso una maggiore cooperazione tra le Forze di Polizia, le Autorità doganali e le Autorità Giudiziarie.

Già all'inizio del ventesimo secolo, si era resa necessaria una semplificazione e cooperazione, in materia doganale, per venire incontro alle esigenze del commercio internazionale, che aveva avuto una grande spinta a seguito del processo di industrializzazione sia in Europa che in Nord America.

Per rispondere a questa esigenza, la questione "dogane" fu portata davanti al Congresso del Commercio europeo e successivamente all'attenzione delle Nazioni Unite.

Nella riunione intergovernativa su proposta della Società delle Nazioni⁵², il 3 novembre 1923, fu approvata la prima convenzione internazionale sulla cooperazione e semplificazione in materia Doganale.

Dopo la fine della Seconda Guerra Mondiale, la conferenza delle Nazioni Unite sul commercio⁵³ ne riprese l'esame su un piano più internazionale.

Infatti, le disposizioni relative alle questioni "doganali", furono incluse in un progetto con l'obiettivo di creare un'organizzazione internazionale sul commercio, meglio conosciuta come Carta dell'Avana⁵⁴.

52 Società delle Nazioni: nasce il 28 giugno 1919 nell'ambito della "Conferenza di pace di Parigi" con l'obiettivo principale di assicurare la pace dopo i drammi vissuti a causa della I° guerra mondiale. La Società delle Nazioni prevedeva nel suo statuto: 1) la rinuncia da parte degli Stati membri alla guerra come strumento di risoluzione dei contrasti; 2) l'adozione di sanzioni economiche nei confronti degli Stati aggressori e 3) una serie di iniziative per eliminare gli ostacoli al commercio internazionale. Organi della Società: Assemblea e Consiglio. La Società delle Nazioni fu dichiarata estinta il 19 aprile 1946, all'indomani del fallimento rappresentato dalla II° guerra mondiale e alla nascita dell'ONU (Organizzazione delle Nazioni Unite).

53 Organizzazione delle Nazioni Unite (ONU): nasce con la conferenza internazionale tenutasi a San Francisco (USA) il 25 aprile e 26 giugno 1945 a cui parteciparono 51 Paesi conclusasi con l'approvazione dello Statuto. Gli obiettivi dell'ONU, in parte già previsti dalla Società delle Nazioni, sono molteplici: 1) regolamento pacifico delle controversie tra gli Stati membri; 2) reciproca assistenza in caso di minaccia contro la pace o di aggressione; 3) progresso economico sociale e culturale di tutti i popoli attraverso la cooperazione internazionale; 4) azioni umanitarie e 5) elaborazione e codificazione del diritto internazionale. L'ONU ha sede a New York e opera attraverso i suoi organi. Tra i più importanti possiamo citare: 1) l'Assemblea generale (di cui fanno parte tutti i Paesi membri); 2) il Consiglio di sicurezza con cinque membri permanenti (Cina, Francia, Gran Bretagna, Stati Uniti e Russia) e 3) Il Consiglio economico e sociale. Della famiglia dell'ONU fanno parte diverse istituzioni specializzate in particolare nel campo economico: 1) Accordo generale per le tariffe e il commercio (GATT) dal 1° gennaio 1945 (WTO) organizzazione mondiale del commercio (sede Ginevra); 2) Conferenza dell'ONU per il commercio e lo sviluppo (con sede a Ginevra); 3) La banca internazionale per lo sviluppo (con sede a Washington) e 4) Il Fondo Monetario Internazionale (FMI) (con sede a Washington).

54 La Carta dell'Avana è la sintesi di un documento di carattere economico elaborato in occasione della conferenza tenutasi all'Avana (Cuba) dal 21/11/1947 a marzo 1948, su proposta del Consiglio Economico e Sociale delle Nazioni Unite. Nello stesso viene affermata l'esigenza e la necessità di adottare i mezzi più idonei in grado di sviluppare il commercio internazionale al fine di migliorare il tenore di vita dei cittadini di tutto il mondo.

La Carta dell'Avana doveva costituire il punto di riferimento per la realizzazione di una nuova organizzazione del commercio internazionale: ITO (International Trade Organization). La nuova organizzazione del commercio internazionale nata con la Carta dell'Avana del 1947 non espletò mai i suoi effetti, tuttavia i suoi principi furono ripresi successivamente nell'ambito del GATT (General Agreement on Tariffs and Trade) con l'Accordo provvisorio firmato a Ginevra il 30 ottobre 1947 da 23 Paesi fondatori.

A livello europeo, nel 1947, alcuni Paesi decisero di creare a Bruxelles, un gruppo di studio, con il compito di esaminare la possibilità di realizzare una o più unioni doganali.

Nel 1948, il gruppo di studio completò i suoi lavori con le istituzioni di due comitati:

- un Comitato con il compito di occuparsi delle questioni economiche;
- un Comitato con il compito di occuparsi delle questioni doganali.

Il Comitato economico, concentrò i suoi lavori per la realizzazione di una convenzione, il cui obiettivo era quello di creare le basi per una Cooperazione tra gli Stati europei al fine di agevolare lo scambio di merci dal punto di vista dei pagamenti, dando così un contributo notevole alla nascita prima dello OEEC e poi dell'OCSE⁵⁵.

Mentre il comitato in materia doganale focalizzò la propria attività sulla messa punto di una convenzione per la realizzazione:

- di una "tariffa doganale comunitaria comune";
- per l'adozione di una definizione comune sul valore delle merci in dogana;
- per l'istituzione di un "comitato tecnico permanente" per lo storico comparto della materia doganale in vigore tra gli stati membri.

Tuttavia la missione del Consiglio, non era soltanto quella di assicurare l'applicazione e l'interpretazione uniforme della convenzione sulla tariffa doganale e sul valore delle merci, ma anche portare all'attenzione degli Stati membri le questioni relative alla "mutua assistenza amministrativa" tra le Amministrazioni doganali al fine di prevenire, ricercare e reprimere le infrazioni alle norme doganali e, in particolare, creare le condizioni per una lotta efficace alle frodi doganali⁵⁶.

Su questo punto il "Comitato tecnico" elaborò nel 1953 una prima raccomandazione il cui obiettivo era quello di combattere il contrabbando e ogni altra forma di evasione sui tributi che vengono riscossi a seguito dell'entrata e uscita delle merci tra gli Stati aderenti all'organizzazione.

Anche se la raccomandazione predetta non produsse poi risultati concreti per le difficoltà oggettive dei mezzi di comunicazione che ritardavano notevolmente lo

⁵⁵ Organizzazione Europea di Cooperazione Economica (OEEC): nasce da una convenzione firmata a Parigi il 16 aprile 1948, il cui obiettivo era quello di promuovere la ripresa economica degli Stati d'Europa attraverso la gestione coordinata degli aiuti concessi dagli Stati Uniti attraverso il piano "Marshall". L'OEEC portò un impulso notevole alla ripresa economica dell'Europa distrutta dalla guerra e più in generale al commercio internazionale, in particolare con la liberalizzazione dei pagamenti a seguito delle operazioni doganali di import ed export e sviluppando la cooperazione doganale tra gli stati membri della Convenzione. L'OEEC, alla fine degli anni '50, entrò in crisi a seguito della liberalizzazione degli scambi perseguita dal GATT, della nascita, nel 1947 della Comunità Economica Europea (CEE) e dell'Associazione Europea di Libero Scambio (EFTA).

⁵⁶ Concetto di Frode in senso generale: per frode si intende qualsiasi azione (od omissione) intenzionale diretta a trarre in inganno qualcuno, per effetto della quale la vittima subisce perdita e l'autore un guadagno.

scambio di informazioni, ha avuto il merito di creare le basi per sviluppare una cultura in tal senso e iniziare a sensibilizzare i Paesi aderenti alla convenzione a una maggiore collaborazione per combattere le irregolarità e le frodi nel settore doganale⁵⁷.

In sintesi, la raccomandazione per la prima volta cercò di dare una definizione di irregolarità⁵⁸ per le infrazioni commesse nel settore doganale, nel senso che, per irregolarità si doveva intendere:

- il contrabbando e ogni altra evasione relativa alle merci scambiate tra gli Stati membri;
- le irregolarità alle disposizioni sui divieti economici e alle restrizioni quantitative;
- le irregolarità alle norme valutarie e al movimento dei capitali.

Su questo tipo di infrazioni la raccomandazione sollecitava gli Stati membri a scambiarsi le informazioni in loro possesso, facendo ricorso ad accordi bilaterali in grado di contrastare con efficacia tale infrazioni.

Più puntuale ed efficace, per la cooperazione doganale, è stata la Raccomandazione che disciplina la centralizzazione delle informazioni relative alle frodi doganali dell'8 giugno 1967.

La raccomandazione in questione stabiliva che le informazioni raccolte dalle Amministrazioni doganali dovevano essere inserite in un archivio centralizzato e dovevano riferirsi:

- alle persone condannate per frodi doganali;
- alla tipologia dei nascondigli ricavati sui mezzi di trasporto. Nello specifico, le informazioni su questo punto dovevano riguardare la tipologia dei doppi fondi scoperti sui mezzi di trasporto stradali, ferroviari, navi e aeromobili;

⁵⁷ Concetto di frode nel settore doganale: l'utilizzo o la presentazione di dichiarazioni o documenti falsi inesatti o incompleti, la mancata comunicazione di una informazione in violazione di un obbligo specifico ovvero alla distrazione di fondi o di beni per fini diversi da quelli per cui erano stati inizialmente concessi in danno al bilancio dell'Unione o dei bilanci gestiti dagli Stati membri per suo conto.

⁵⁸ Definizione di irregolarità: Costituisce irregolarità qualsiasi violazione di una disposizione del diritto UE derivante da un'azione o un'omissione di un operatore economico che abbia o possa avere come conseguenza un pregiudizio al bilancio generale della comunità o ai bilanci da queste gestite, attraverso la diminuzione o la soppressione di entrate provenienti da risorse proprie percepite direttamente per conto delle Comunità, ovvero una spesa indebita. L'irregolarità costituisce un concetto più ampio della frode, nel senso che costituisce irregolarità "qualsiasi violazione di una disposizione normativa che abbia o possa avere come conseguenza un pregiudizio al bilancio dell'Unione Europea, sia sul fronte delle entrate che sul fronte delle spese. Se tale violazione è stata commessa deliberatamente ossia con intenzionalità, allora si tratta di frode. Quindi ciò che distingue o differenzia la frode da altre irregolarità è l'intenzione dolosa messa in atto dall'autore.

- alla metodologia delle frodi, relativa alla qualità delle merci oggetto di contrabbando e alle falsificazioni dei documenti, dei suggelli doganali, sostituzione di targhe automobilistiche, ecc...

In definitiva, si può affermare che, anche se queste raccomandazioni non hanno prodotto grandi risultati, si deve al "*Consiglio di Cooperazione Doganale*", il merito di aver gettato le basi per una cooperazione nel settore doganale a livello europeo e internazionale, che si è sviluppata in modo particolare in ambito europeo dopo la nascita dell'Unione Doganale prevista dal Trattato di Roma del 1957 e soprattutto dopo la nascita del mercato unico dal 1° gennaio 1993⁵⁹.

Il progetto Unione Doganale previsto dal Trattato di Roma del 1957, con conseguente abbattimento delle frontiere interne, doveva comportare necessariamente un rafforzamento della Cooperazione doganale, al fine di prevenire, accettare e sanzionare nel modo più efficace le infrazioni doganali.

È per rispondere a questa nuova realtà, venutasi a creare con la messa in opera del Trattato di Roma, che nasce la convenzione sulla mutua assistenza Amministrativa in materia doganale (nota anche come convenzione Napoli 1), firmata a Napoli il 7 settembre 1967 dai 6 Paesi fondatori dell'Unione Europea. La convenzione nasce con l'obiettivo di assicurare la corretta percezione dei dazi doganali e degli altri diritti che colpiscono le merci oggetto di importazione e di esportazione provenienti da Paesi terzi all'Unione, ma anche gettare le basi per una lotta più efficace alle frodi doganali.

I destinatari della convenzione erano soltanto le Autorità doganali dei Paesi che hanno dato vita alla Comunità Europea, anche se successivamente altri Paesi Europei hanno aderito alla convenzione. La convenzione disciplina, per la prima volta, uno scambio di informazioni sistematico e di cooperazione nel settore doganale attraverso tre diverse forme:

- la cooperazione doganale incentrata sullo scambio di informazioni a richiesta o spontaneo, in particolare l'articolo 5, prevede lo scambio di "liste di merci sensibili"⁶⁰;

⁵⁹ Trattato di Maastricht. Il trattato sull'Unione europea (TUE) è stato firmato a Maastricht (cittadina dei Paesi Bassi) il 07/02/1992 ed è entrato in vigore il 1 novembre 1993. Il Trattato di Maastricht ha creato un'Unione Europea formata da tre pilastri: I° Pilastro: la Comunità Europea a cui fanno capo le materie cosiddette comunitarizzate; II° Pilastro: a cui fanno capo le materie relative alla politica estera la sicurezza comune e III° Pilastro: a cui fanno capo le materie relative alla giustizia ed agli affari interni e alla cooperazione di Polizia doganale e Giudiziaria in materia penale.

⁶⁰ Le merci sensibili sono quelle merci che per la loro natura non possono circolare liberamente, nel senso che, per essere importate, devono avere un'autorizzazione dell'Autorità doganale. È proprio per evitare tale autorizzazione, che tentano di entrare nel territorio doganale dell'Unione in modo irregolare, evitando così non solo l'autorizzazione, ma anche il pagamento dei dazi doganali e le altre imposte indirette (IVA e Accise). Tra i prodotti che rientrano in questa categoria possiamo citare a titolo di esempio: prodotti agricoli; prodotti medicinali; sostanze chimiche; prodotti soggetti ad Accise (Tabacco, prodotti alcolici, prodotti petroliferi), armi e precursori chimici; prodotti tessili (in particolare cotone). È questa categoria di prodotti a cui gli Stati membri, e tra questi la Commissione, che si sviluppa maggiormente lo scambio di informazioni.

- la cooperazione doganale attraverso una sorveglianza speciale dei funzionari di dogana su alcune tipologie di merci e in particolare nell'area o zona di competenza⁶¹;
- la cooperazione doganale attraverso lo scambio di funzionari⁶² tra gli Stati membri della Comunità.

Queste tre forme di Cooperazione doganale hanno assicurato per quasi 30 anni lo scambio di informazioni tra le Amministrazioni doganali degli Stati membri creando di fatto una cultura incentrata sulla cooperazione.

Con la realizzazione del mercato unico e l'entrata in vigore del Trattato di Maastricht si accordava alla cooperazione doganale una particolare attenzione dovuta al fatto che l'abbattimento delle frontiere doganali e l'alleggerimento dei controlli sulle merci oggetto di scambio, dava alla criminalità organizzata e agli operatori disonesti indubbi vantaggi e quindi andavano create misure compensative adeguate, per contrastare le frodi e altre irregolarità.

La rilevanza del fenomeno delle frodi al bilancio dell'UE ha condotto alla introduzione, nel Trattato che istituisce l'UE, di una specifica norma (l'art. 325 Trattato sul funzionamento dell'UE -TFUE⁶³) con la quale viene stabilito che gli Stati membri *“adottano nella lotta alle frodi le stesse misure che adottano per combattere le frodi che ledono i propri interessi finanziari nazionali”*.

L'art. 325 prevede che le azioni per la lotta alle frodi siano condotte in forma coordinata tra i servizi competenti delle Amministrazioni nazionali (Forze di Polizia, Dogana, Guardia di Finanza e Autorità Giudiziarie) in stretta collaborazione con i servizi competenti della Commissione (Olaf e Procura Europea - Eppo).

Di fronte a questo fenomeno preoccupante, l'Unione sin dal 1995 sta producendo uno sforzo notevole sia sul piano organizzativo che su quello normativo per tutelare meglio i suoi interessi e quelli dei singoli Stati membri.

Sotto l'aspetto operativo nell'ambito del Segretariato della Commissione è stata appunto istituita la predetta unità di coordinamento della lotta antifrode, l'OLAF (*Office pour la Lutte Anti Fraude*), mentre a livello dei singoli Stati membri sono stati istituiti speciali nuclei antifrode con il compito di seguire le indagini in loco in coordinamento con l'OLAF.

61 È la zona o territorio dell'Autorità doganale a cui si invia la richiesta di assistenza.

62 A seguito di accordi bilaterali, gli Stati membri possono convenire tra loro scambi di funzionari di collegamento per periodi di tempo determinati o indeterminati, sulla modalità accettate reciprocamente.

63 Stipulato a Roma nel 1957 e, da ultimo, riformato con il Trattato di Lisbona del 13 dicembre 2007 ed entrato in vigore il 1° dicembre del 2009.

Si tratta di un organismo investigativo indipendente nel settore PIF (*Public Investment Fund*) senza limiti territoriali che nel 1999 ha sostituito l'UCLAF⁶⁴ dopo lo scandalo della Commissione Santer⁶⁵. L'OLAF esegue indagini amministrative a salvaguardia del Bilancio e sulle condotte dei funzionari delle Istituzioni europee.

Inoltre:

- presta assistenza e coordina le indagini amministrative;
- informa l'Autorità Giudiziaria dello Stato e presta assistenza e facilita rapporti tra Autorità Giudiziarie di Stati diversi.

Sotto l'aspetto normativo va registrata l'entrata in vigore, il 13 marzo 1998, del Regolamento (CE) n. 515/97 del Consiglio che introduce la base giuridica per la realizzazione di una banca dati nel quadro del "Sistema di Informazione Doganale" detto anche SID⁶⁶.

Mentre sotto l'aspetto della tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione Europea, tra il 1995 e il 2020, sono stati approvati una serie di strumenti normativi finalizzati a creare, nell'ambito degli Stati membri, procedure omogenee per una lotta più incisiva alla criminalità organizzata dedita alla frode ai danni del bilancio dell'UE.

Il programma di azione dell'UE prevede anche, nel breve periodo, una più stretta collaborazione tra l'OLAF e l'Europol, soprattutto per combattere il fenomeno della criminalità organizzata di tipo finanziario e del traffico di droga.

La collaborazione tra queste due strutture e quelle analoghe a livello di Stati membri, riguardano le conoscenze tecniche, la formazione del personale (Forze di Polizia, Dogana, Autorità Giudiziarie) nonché la raccolta, il trattamento e l'analisi dei dati.

Come è stato rilevato in diverse circostanze, la criminalità organizzata internazionale si avvale della differenza tra i sistemi repressivi nazionali per ricercare l'impunità, trovando una base di appoggio in Paesi terzi (in particolare nei cosiddetti paradisi

64 Unità di Coordinamento per la Lotta Anti Frodi - Servizio antifrode dell'Unione europea istituito nel 1988 (Sede Bruxelles).

65 La Commissione Santer è stata la Commissione europea in carica dal 1995 al 15 marzo 1999. Il suo mandato fu interrotto in anticipo a causa di uno scandalo di corruzione che coinvolse alcuni dei suoi membri.

66 Il Sistema Informativo Doganale o SID (*Customs Information System - CIS*) è stato istituito dalla Convenzione intergovernativa del 26 luglio 1995, con atto del Consiglio n. 95/C 316/02 (G.U. N. L. 316 del 27 novembre 1995). Il SID è una banca dati centrale gestita dalla Commissione e collegata ad ogni Stato membro, dove sono inserite informazioni relative a dati analiticamente indicati dalla Convenzione stessa, utili allo scopo di facilitare la prevenzione, la ricerca e il perseguimento di gravi infrazioni alle leggi doganali nazionali. Il SID è entrato in vigore il 22/03/2003. La sede del SID è a Strasburgo (Francia).

Questo sistema funziona all'interno del cosiddetto A.F.I.S., «*Anti-Fraud Information System*», un sistema di informazione antifrode con il quale gli Stati membri si possono scambiare una serie di dati e informazioni.

Il SIS (Sistema Informativo Schengen), invece, previsto dalla convenzione di applicazione dell'accordo di Schengen del 19 giugno 1990, ha come obiettivo lo scambio di informazioni tra le Autorità di Polizia dei Paesi partner dell'accordo finalizzato al rilascio dei visti di ingresso per i cittadini stranieri che entrano nello spazio Schengen.

fiscali) che offrono rifugio e protezione ai vari organizzatori delle reti criminali consentendo il riciclaggio del denaro sottratto sia al bilancio dell'UE che ai singoli Stati membri.

Per combattere questo tipo di criminalità organizzata, sempre più specializzata nelle frodi ai danni del bilancio dell'UE, il Consiglio dell'Unione Europea già il 1° giugno 1996 aveva approvato una risoluzione che stabiliva la priorità della cooperazione nei settori della giustizia e degli affari interni con particolare riferimento al miglioramento della cooperazione tra:

- le Forze di Polizia e le Autorità doganali;
- le Autorità giudiziarie;
- le Autorità doganali.

Tale Risoluzione sottolineava, tra l'altro, la necessità di una più stretta cooperazione tra le Autorità doganali degli Stati membri e il coinvolgimento della Commissione dell'UE per una lotta più efficace alla criminalità organizzata di tipo finanziario, dedita soprattutto al contrabbando di sigarette, alcolici, prodotti petroliferi, al traffico di sostanze stupefacenti, di armi, rifiuti tossici nocivi, di materiale radioattivo, al riciclaggio del denaro sporco, alla contraffazione dei prodotti.

E' in questo contesto che nel 1999, con una decisione del Consiglio UE, con l'obiettivo di coordinare la lotta alle frodi al bilancio dell'UE, in coordinamento con le Autorità competenti degli Stati membri, nell'ambito della Commissione Europea venne appunto istituita l'OLAF.

È in questo ambito che si collocano le norme contenute nel Regolamento n. 515/97⁶⁷ e le disposizioni contenute nella convenzione relativa alla mutua assistenza e alla cooperazione tra le amministrazioni doganali, meglio conosciuta con il nome di "Napoli II"⁶⁸.

Esistono, ad oggi, diverse forme di cooperazione internazionale:

1. **Cooperazione AMMINISTRATIVA** (tramite il Comando Generale – II Reparto). Questa forma di cooperazione si applica in ossequio al principio di reciprocità: gli Stati collaborano attraverso lo scambio reciproco delle informazioni reperite nel corso delle indagini;

⁶⁷ Regolamento (CE) n. 515/97 del Consiglio del 13 marzo 1997 - G.U.L. n. 82 del 23 marzo 1997 - relativo alla mutua assistenza tra le Autorità amministrative degli Stati membri e alla collaborazione tra queste e la Commissione per assicurare la corretta applicazione della normativa doganale e agricola.

⁶⁸ La Convenzione Napoli II, nasce con atto del Consiglio del 18 dicembre 1997, relativo alla mutua assistenza tra le Autorità amministrative doganali degli Stati membri e alla collaborazione tra queste e la Commissione per assicurare la corretta applicazione delle normative doganale e agricole (G.U.L. n. 24 del 23 gennaio 1998). La Convenzione in questione è entrata in vigore in Italia il 13 giugno 2009.

2. **Cooperazione GIUDIZIARIA** (Convenzioni, Eurojust⁶⁹ nonché rogatorie internazionali⁷⁰);
3. **Cooperazione di POLIZIA** (EUROPOL, S.I.Re.N.E., INTERPOL) tramite il Servizio per la Cooperazione Internazionale di Polizia. Il Servizio per la Cooperazione Internazionale di Polizia, struttura interforze alle dipendenze del Vice Capo della Polizia di Stato, alla luce della pianificazione strategica delle relazioni internazionali del Dipartimento Pubblica Sicurezza, cura, agevola e indirizza, anche attraverso i previsti canali di collegamento, lo scambio informativo e operativo in materia di cooperazione di Polizia in ambito europeo e internazionale.

A tal fine il Servizio opera in raccordo con le altre Articolazioni del Dipartimento di volta in volta competenti nonché con gli organi dei Comandi Generali dell'Arma dei Carabinieri e del Corpo della Guardia di Finanza, deputati a sviluppare attività nel contesto europeo o internazionale. Il Servizio svolge, inoltre, le attività inerenti al trattamento dei dati riguardanti il codice di prenotazione dei passeggeri, raccolti dai vettori aerei, di cui alla Direttiva del Parlamento Europeo e del Consiglio 27 aprile 2016, n. 2016/681/UE. Il suddetto Servizio assicura altresì al Servizio Relazioni Internazionali dell'Ufficio per il Coordinamento e la Pianificazione delle Forze di Polizia, contributi valutativi e propositivi per la negoziazione e la stipula di accordi internazionali nei settori di specifica competenza. Il Servizio svolge, inoltre, le funzioni di Ufficio Centrale Nazionale Interpol, Unità Nazionale Europol e Ufficio S.I.Re.N.E. Il Servizio per la Cooperazione Internazionale di Polizia è organizzato gerarchicamente e si articola in cinque Divisioni (c.d. "divisioni SCIP").

Il II Reparto del Corpo della Guardia di Finanza "*Coordinamento informativo e relazioni internazionali*" rappresenta il referente esclusivo per la gestione dei rapporti di cooperazione internazionale amministrativa e di Polizia e si occupa dell'esecuzione di attività ispettive e scambio di informazioni. Il III Reparto, invece, è impiegato nell'elaborazione di questioni strategiche operative come ad es. operazioni internazionali congiunte (jco), modifiche di norme, proposte di decisioni del Consiglio Ue, Direttive, Regolamenti, ecc.

69 L'Agenzia dell'Unione Europea per la cooperazione Giudiziaria penale (Eurojust) facilita il coordinamento e la collaborazione in ambito giudiziario tra le Amministrazioni nazionali offrendo ai magistrati un sostegno pratico nella lotta alle forme gravi di criminalità transfrontaliera e al terrorismo.

70 Le Rogatorie internazionali costituiscono delle forme di collaborazione Giudiziaria tra diverse Autorità giurisdizionali per il compimento di atti relativi ad un processo. Nello specifico, si tratta del compimento di attività, quali notificazioni o comunicazioni, oppure dell'assunzione di mezzi probatori. Il codice di procedura penale distingue tra le c.d. "rogatorie passive", ossia richieste di assistenza pervenute dall'estero, e le c.d. "rogatorie attive" ossia richieste formulate all'estero.

4. Cooperazione di **INTELLIGENCE** (dati vengono scambiati in forma riservata e confidenziale);

Mentre le prime tre forme di cooperazione hanno un fondamento giuridico perché previste da normative e Convenzioni e potranno essere utilizzate nell'ambito di un procedimento penale, la cooperazione di *intelligence*, invece, a sua volta, è orientata all'acquisizione di notizie, informazioni non giuridicamente qualificate e pertanto non potrà essere utilizzata in un procedimento penale.

5. Ufficiali del Corpo fra esperti presso le rappresentanze diplomatiche e Ufficiali di collegamento distaccati all'estero (ai sensi dell'**art. 4 del Decreto Legislativo 19 marzo 2001, n. 68**)⁷¹. Il costo economico per sostenere tali figure è sostenuto dal Ministero degli Affari esteri, da quale provengono la maggior parte dei fondi. La presenza di questi Ufficiali è fondamentale per la stipula di accordi e convenzioni internazionali con i nostri collaterali esteri.

Con riferimento alla cooperazione amministrativa doganale, si segnala che il Regolamento (CE) n. 515 del 1997 è entrato in vigore il 13 marzo del 1998, con lo scopo di assicurare la corretta cooperazione amministrativa in materia doganale nonché il rispetto della normativa della PAC (politica agricola comune dell'Unione Europea). Successivamente è subentrata la Convenzione Napoli II in merito alla mutua assistenza di Polizia Giudiziaria in materia penale. L'ambito del suddetto Regolamento si articola intorno ad un'assistenza su richiesta. Pertanto, su richiesta dell'Autorità richiedente, l'Autorità interpellata:

- comunica le informazioni che consentono di assicurare l'osservanza delle disposizioni previste dalle regolamentazioni doganale e agricola;
- fornisce qualsiasi attestazione, documento o copia conforme di documento di cui dispone o che essa si procura;
- notifica o fa notificare al destinatario tutti gli atti o le decisioni adottate dalle Autorità amministrative che riguardino l'applicazione delle regolamentazioni doganale e agricola.

L'Autorità interpellata, per esempio da un collaterale estero, potrebbe essere la Guardia di Finanza che può fornire qualsiasi attestazione, documento o copia conforme di documento di cui dispone, come sopra indicato.

⁷¹ Esistono 25 esperti presso le sedi diplomatiche italiane. Solo a Bruxelles sono presenti due Ufficiali, di cui uno di supporto all'Esperto nonché anche un Ufficiale di collegamento presso l'Organizzazione Mondiale delle Dogane, OMD). A Colonia (ZKA-RILO WE), in Germania, è preposto un altro Ufficiale di collegamento del Corpo. Oltre gli esperti del Corpo esistono anche gli esperti di sicurezza e immigrazione, che operano sotto l'egida del Ministero dell'Interno.

Su richiesta dell'Autorità richiedente, l'Autorità interpellata esercita o fa esercitare, per quanto possibile, una speciale sorveglianza nella zona di azione dei propri servizi: sulle persone e sui loro spostamenti; sui luoghi in cui siano stati costituiti depositi di merci in condizioni tali da fare ragionevolmente supporre che essi siano destinati ad alimentare operazioni fraudolente; sui movimenti di merci segnalati come possibile oggetto di operazioni fraudolente; sui mezzi di trasporto.

Ancora, l'assistenza può riguardare la richiesta di indagini amministrative (l'Autorità interpellata procede come se agisse per conto proprio). Per indagine amministrativa si intende qualsiasi controllo, verifica o azioni intraprese dagli agenti delle Autorità amministrative nell'esercizio delle loro funzioni per garantire la corretta applicazione sia del regolamento penale che della politica agricola comune. Per esempio, in questo caso l'Autorità interpellata, che può essere la Guardia di Finanza o il nostro collaterale estero, si comporta come se dovesse agire per conto proprio per indagine amministrativa. Previo accordo, gli agenti designati dall'Autorità richiedente possono assistere alle indagini amministrative ma non possono, di propria iniziativa, esercitare i poteri di controllo spettanti agli agenti dell'Autorità interpellata. Tuttavia, possono fare accesso agli stessi locali e agli stessi documenti cui hanno accesso gli agenti dell'Autorità interpellata, per loro tramite ed esclusivamente ai fini dell'indagine amministrativa in corso.

Se le disposizioni nazionali in materia di procedura penale riservano certi atti ad agenti specificamente indicati dalla legge nazionale, gli agenti dell'Autorità richiedente non possono partecipare a tali atti.

Esiste anche una forma di assistenza spontanea, che si concretizza in:

- assistenza d'iniziativa, senza che sia effettivamente formulata la richiesta. Ad esempio, in determinati casi può esserci un'assistenza d'iniziativa da parte della Guardia di Finanza a favore di un organo collaterale estero, senza che sia stata formulata alcuna richiesta da quest'ultimo. Il perpetrarsi di una frode potrebbe infatti richiedere assistenza di tipo spontaneo, e così è il Corpo a contattare lo Stato estero per informarlo su tutta una serie di informazioni e documenti reperiti;
- esercizio d'iniziativa della speciale sorveglianza sulle persone, sui mezzi, sui luoghi;
- comunicazioni alle Autorità competenti degli altri Stati membri, in particolare con relazioni e altri documenti o con loro copie conformi o estratti:
 - .. tutte le informazioni di cui si dispone su operazioni che sono o appaiono fraudolente;
 - .. le informazioni relative alle merci che ne costituiscono l'oggetto nonché ai nuovi mezzi o metodi utilizzati per effettuare tali operazioni.

La Convenzione sulla mutua assistenza e la cooperazione fra Amministrazioni doganali, nota come *Napoli II*, ha sostituito il precedente accordo di Napoli siglato nel 1967 e punta a rendere più efficace la cooperazione fra i Governi europei nella lotta contro le violazioni dei Regolamenti doganali nazionali e unionali.

La mutua assistenza fra gli Stati membri viene garantita dalla nuova Convenzione attraverso l'instaurazione di un ufficio centrale di collegamento⁷², designato all'interno dell'Amministrazione doganale di ciascuno Stato membro, che avrà il compito di coordinare le domande di assistenza provenienti da tutto il territorio UE. Il campo di applicazione della Convenzione Napoli II è più ampio, poichè prevede l'assistenza in materia penale che non è prevista dal Regolamento n. 515/97 (CE). Infatti, oltre a recepire le esperienze di applicazione di suddetto Regolamento, è esaltato il profilo operativo della cooperazione e concerne anche i traffici illeciti di merci, prodotti agricoli e PAC⁷³, Accise, IVA comunitaria, riciclaggio.

Le Autorità cooperanti sono le Amministrazioni doganali degli Stati membri. L'articolo 4, par. 7 stabilisce che le Amministrazioni doganali sono le Autorità doganali degli Stati membri e altre Autorità esclusivamente o solo in parte competenti per l'attuazione delle disposizioni della Convenzione. La Guardia di Finanza, dunque, ci rientra pienamente perché in Italia viene considerata parte dell'Amministrazione doganale al pari dell'Agenzia delle Dogane e Monopoli.

Di seguito si riportano alcuni articoli fondamentali della c.d. Napoli II:

Art. 19. *Cooperazione transfrontaliera*: cooperazione al di là delle frontiere di ciascuno Stato membro. Concede la possibilità di operare nel territorio dell'altro Stato, per prevenire, accertare e perseguire violazioni nei seguenti settori: droga, precursori e sostanze psicotrope; armi, munizioni, esplosivi; beni culturali; rifiuti pericolosi e tossici; materiali nucleari o materiali e impianti destinati alla fabbricazione di armi atomiche, biologiche e/o chimiche, commercio transfrontaliero illecito di merci.

Art. 20. *Inseguimento transfrontaliero*: in caso di persona colta in flagrante per una violazione relativa ai suddetti settori per cui potrebbe essere prevista l'estradizione, i funzionari doganali di uno Stato membro che iniziano l'inseguimento sono autorizzati a continuare l'inseguimento nel territorio di un altro Stato, se non si è riusciti ad avvisare per tempo le Autorità competenti.

Art. 21. *Sorveglianza transfrontaliera*: si continua a sorvegliare il sospetto anche in un altro Stato (se si stava seguendo un soggetto si può chiedere ai collaterali esteri di tenerlo sotto controllo e riferire sempre in merito dei reati di cui al suddetto art. 19).

⁷² In Italia è previsto presso il Dipartimento delle Finanze.

⁷³ Politica Agricola Comune.

Art. 22. *Consegne controllate*: lo Stato si impegna a garantire che su richiesta di altro Stato possano essere effettuate consegne controllate sul proprio territorio nel quadro di indagini penali relative a reati passabili di estradizione;

Art. 23. *Operazioni di infiltrazione*: i funzionari doganali di uno Stato membro sono autorizzati ad operare con identità fittizia nell'altro Stato;

Art. 24. *Squadre investigative speciali comuni*: pattuglie miste per esecuzione di indagini e azioni comuni.

Inoltre, le Autorità dei Paesi dell'UE collaborano su vari aspetti come le Accise, la criminalità organizzata, il riciclaggio di denaro, la droga, le armi e le spedizioni di rifiuti.

Il **Regolamento (UE) n. 389/2012** del Consiglio del 2 maggio 2012 relativo alla cooperazione amministrativa in materia di Accise e che abroga il Regolamento (CE) n. 2073/2004 costituisce, infatti, la prima forma di cooperazione da poter utilizzare in materia di Accise. Il Regolamento contiene le norme e le procedure per lo scambio informativo tra Autorità competenti e con la Commissione, attraverso canali elettronici o diversi (cartacei), nel rispetto delle norme di mutua assistenza Giudiziaria penale e di eventuali obblighi più ampi su assistenza reciproca previsti da atti giuridici o accordi bilaterali/multilaterali.

In Italia i soggetti legittimati sono:

- il Capo del Dipartimento delle Finanze e il Direttore Agenzia delle Dogane e dei Monopoli;
- un Ufficio centrale di collegamento (Ufficio Relazioni Internazionali del Dipartimento delle Finanze);
- 2 Servizi nazionali di collegamento (Comando Generale/II Reparto GdF e Agenzia delle Dogane e dei Monopoli).

La cooperazione di carattere internazionale in materia di Accise può consistere in:

- **cooperazione «su richiesta»⁷⁴**, che ha ad oggetto le modalità di richiesta/risposta e gli obblighi dell'Autorità interpellata, la trasmissione di documenti e termini, la partecipazione di funzionari altri Stati membri a indagini amministrative, i controlli simultanei in 2 o più Stati membri nonché la notifica di decisioni e misure amministrative.
- **«Scambio di informazioni senza richiesta» («obbligatorio» e «facoltativo»)⁷⁵.**

⁷⁴ Ad esempio un Comandante di Reparto inoltra una richiesta al II Reparto per ottenere la collaborazione del nostro collaterale estero nello svolgimento di una determinata attività.

⁷⁵ Deve essere effettuato nel caso in cui emerga una situazione da segnalare al collaterale estero.

In entrambi i casi lo scambio di informazioni o di documenti può essere svolto con autorizzazione o su richiesta A.G., subordinato ad autorizzazione preventiva A.G., se prescritta da norme nazionali (segreto istruttorio – nulla osta A.G.). La trasmissione delle informazioni deve avvenire quanto prima e comunque entro 3 mesi dal ricevimento della richiesta o 1 mese se già in possesso di tali informazioni.

Il Regolamento (UE) n. 389/2012 disciplina, inoltre, la presenza di funzionari dell'Autorità richiedente in indagini amministrative e l'accesso agli stessi luoghi e agli stessi documenti a cui accedono i funzionari dell'Autorità interpellata, per loro tramite e solo per indagine amministrativa nonché controlli simultanei che presentano interesse comune o complementare per due o più Stati membri nel proprio territorio. Le informazioni e i documenti condivisi tra Autorità competenti degli Stati membri possono essere adottati come elementi di prova nei rispettivi procedimenti.

Sulla cooperazione internazionale in materia di Accise, si segnala, infine, il progetto EMPACT, mirato anche al contrasto delle frodi nel settore, al quale la GDF partecipa nonché numerose operazioni internazionali congiunte, volte a contrastare la problematica dei *“designer fuel fraud”* con l'Est Europa. Anche per il periodo 2022-2025, il Corpo è referente nazionale nei comparti operativi delle frodi IVA intraunionali (*mtic - missing trader intra community*), settore nel quale è stato assunto anche il ruolo di *driver* (capofila), e delle frodi in materia di Accise (*excise fraud*) in cui partecipa ad azioni a contrasto dei c.d. *“designer o designed fuel fraud”*.

La protezione delle risorse proprie da condotte irregolari, sia sul piano amministrativo che penale ha prodotto comunque una normazione europea trasversale tra il Primo e il Terzo Pilastro.

Un ulteriore *step* di questo lungo percorso nell'ambito del contrasto agli interessi finanziari dell'UE è stata la *“Direttiva del Parlamento Europeo e del Consiglio relativa alla lotta contro le frodi che ledono gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale”* del 5 luglio 2017, n. 2017/1371/UE (c.d. PIF 2, che ha sostituito la Convenzione PIF del 1995), recepita in Italia, come detto precedentemente, con il D.Lgs. n. 75 del 14 luglio 2020.

La nuova Direttiva, pur confermando essenzialmente il quadro già delineato dall'abrogata Convenzione PIF, apporta alcune importanti novità:

- la creazione di un sub sistema penale UE → elencazione dei reati con l'indicazione della condotta, limiti minimi e massimi di pena, prescrizione, responsabilità degli enti, tentativo, favoreggiamento, istigazione e concorso di persone, circostanze aggravanti, congelamento o confisca;
- l'allargamento dei reati oltre quelli tipici della Convenzione PIF (frode, corruzione e riciclaggio), fino a ricomprendere comportamenti fraudolenti negli appalti comunitari e l'appropriazione indebita commessa da pubblici ufficiali;

Con riferimento alle Persone fisiche la Direttiva ha previsto che:

- gli Stati membri assicurano che la frode e i reati connessi siano puniti con sanzioni penali effettive⁷⁶, proporzionate e dissuasive (concetto ripreso anche dall'art. 42 Codice Doganale dell'Unione Europea);
- la pena massima (eccetto l'istigazione, il favoreggiamento, il concorso e il delitto tentato) deve prevedere la reclusione e, in particolare, almeno 4 anni di reclusione qualora ne derivino danni o vantaggi considerevoli;
- la definizione di "danno o vantaggio considerevole" → per tutte le frodi eccetto quelle IVA, per il riciclaggio, la corruzione e l'appropriazione indebita, qualora il danno o il vantaggio sia di valore superiore a 100.000 mila euro. Per le frodi IVA rilevanti ai fini dell'applicazione della Direttiva i danni o i vantaggi si presumono sempre considerevoli.

Con riferimento alle Persone giuridiche la Direttiva ha previsto:

- l'introduzione della responsabilità delle persone giuridiche (ex art. 6 le persone giuridiche devono poter essere ritenute responsabili);
- l'adozione di ulteriori sanzioni: l'esclusione dal godimento di un beneficio o di un aiuto pubblico, l'esclusione temporanea o permanente delle procedure di gara pubblica, l'interdizione temporanea o permanente di esercitare un'attività commerciale, l'assoggettamento a sorveglianza Giudiziaria, provvedimenti giudiziari di scioglimento, la chiusura temporanea o permanente degli stabilimenti che sono stati usati per commettere il reato.

In riferimento alla responsabilità amministrativa degli enti, le novità introdotte dal D.L. n. 124/2019 e dal D.Lgs n. 75/2020, si ravvisano all'interno dell'**art. 25-quinquiesdecies** del D.Lgs n. 231/2001, rubricato "*reati tributari*".

1. *"si applicano all'ente le seguenti sanzioni pecuniarie:*

a) per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di FOI (art. 2, comma 1 D.lgs. 74/2000), la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;

b) per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di FOI (art. 2, comma 2-bis D.lgs. 74/2000), la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;

c) per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, previsto dall'articolo 3, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;

⁷⁶ Una sanzione è effettiva quando la disciplina di erogazione è strutturata in modo tale da non rendere eccessivamente difficile o dissuasiva la realizzazione degli scopi previsti dal diritto dell'UE.
Una sanzione è proporzionata quando è idonea al perseguimento degli scopi da essa legittimamente perseguiti.

d) per il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'articolo 8, comma 1, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;

e) per il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'articolo 8, comma 2-bis, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;

f) per il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili, previsto dall'articolo 10, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;

g) per il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, previsto dall'articolo 11, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote.

1-bis. In relazione alla commissione dei delitti previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, se commessi nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro, si applicano all'ente le seguenti sanzioni pecuniarie:

a) per il delitto di dichiarazione infedele previsto dall'articolo 4, la sanzione pecuniaria fino a trecento quote;

b) per il delitto di omessa dichiarazione previsto dall'articolo 5, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;

c) per il delitto di indebita compensazione previsto dall'articolo 10-quater, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote”.

Tutte le sanzioni sono aumentate di un terzo se, a seguito del reato tributario, l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità (comma 2). Inoltre, agli enti si applicano anche le seguenti sanzioni interdittive:

- il divieto di contrattare con la P.A. salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio;

- l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi;

- il divieto di pubblicizzare beni o servizi.

Relativamente alle modifiche alla disciplina dei reati tributari e della responsabilità amministrativa degli enti, è intervenuta la Circolare del Comando Generale n. 216816 del 1° settembre 2020. In particolare, la predetta circolare afferma che: *“Su queste basi, il ricorso alla confisca per sproporzione potrebbe risultare in linea con i principi sopra richiamati qualora dagli elementi probatori e/o indiziari acquisiti nel corso delle indagini risulti che le condotte penal-tributarie tassativamente previste dall’art. 12 ter del decreto legislativo n. 74/2000 siano state realizzate in forma continuativa professionale (es. fatture per operazioni inesistenti utilizzate nelle dichiarazioni presentate per più periodi d'imposta). Al contrario, d'intesa con la competente A.G.,*

dovrebbe essere meglio approfondita e valutata l'applicazione della medesima misura a seguito della commissione di un singolo reato non inserito in un contesto di crimine organizzato e/o professionale.

In tali ipotesi, infatti, potrebbe risultare più idonea e commisurata all'entità complessiva del fatto-reato l'adozione della sola confisca diretta e per equivalente, a maggior ragione nel caso in cui il reato tributario abbia determinato un illecito risparmio d'imposta a beneficio di compagini societarie ad elevata base partecipativa, organizzate sul modello "Corporativo" ovvero sulla presenza di diversi organi con funzioni rigidamente attribuite dalla legge (assemblea, organo amministrativo e collegio sindacale), come le società con azioni quotate in mercati regolamentati o diffuse tra il pubblico in misura rilevante".

Alla suddetta Direttiva (UE) n. 2017/1371 ha fatto poi seguito il Reg. (UE) n. 2017/1939 del 12 ottobre 2017, relativo all'attuazione di una cooperazione rafforzata sull'istituzione della Procura europea (EPPO).

L'EPPO, operativo dal 1° giugno 2021, ha sede in Lussemburgo ed è esclusivamente competente ad indagare e perseguire gli autori di reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione dinanzi alle ordinarie giurisdizioni nazionali degli Stati partecipanti e secondo le regole processuali di questi ultimi. Collabora con Eurojust ed Europol, ma anche con OLAF⁷⁷.

La competenza dell'EPPO viene determinata attraverso il rinvio alla Direttiva (UE) n. 2017/1371 e comprende quindi tutti i reati lesivi di tali interessi. Esiste una volontà di estendere anche alla competenza di EPPO i reati di terrorismo transnazionale.

Quanto alla struttura, il modello è di tipo collegiale diretto dal Procuratore capo europeo (Laura Codruța Kövesi). L'EPPO ha una struttura a due livelli: un livello centrale e un livello nazionale:

1) Livello centrale → Il livello centrale ha sede a Lussemburgo ed è costituito da un Procuratore capo europeo, un collegio dei Procuratori europei (PE) e le Camere Permanenti. Il Procuratore capo europeo gestisce l'EPPO, ne organizza il lavoro e la rappresenta nei contatti con le istituzioni dell'UE, gli Stati membri e i Paesi terzi.

Il collegio dei Procuratori europei è incaricato di definire la strategia e il regolamento interno dell'EPPO e di assicurare la coerenza tra i casi e al loro interno. È costituito dal Procuratore capo europeo e dai Procuratori europei, uno per ogni Stato membro partecipante. Supervisiona inoltre le indagini condotte dai Procuratori europei delegati a livello nazionale. Nel luglio 2020 il Consiglio ha nominato i 22 Procuratori

⁷⁷ La risoluzione dei conflitti di sovrapposizione si è realizzata tramite la stipula di *General Agreement*.

europei delegati nei 22 Paesi dell'UE partecipanti. Le camere permanenti monitorano e indirizzano le indagini e adottano decisioni operative.

2) Livello nazionale → Il livello nazionale è costituito dai Procuratori europei delegati (PED), che sono due per ogni Stato partecipante.

Ulteriori strumenti di cooperazione internazionale, dei quali il Corpo si può avvalere, anche in campo doganale, sono il:

- **network dell'Asset Recovery Office (ARO).** L'ablazione di patrimoni e profitti criminali occultati all'estero richiede una risposta flessibile e integrata tra le Forze di Polizia nazionali che assicuri, nel contempo, ampia circolarità informativa e rapidità di esecuzione. Sul punto, in riferimento agli istituti finalizzati al sequestro e alla confisca dei beni – nonché al loro preventivo rintraccio – ubicati in territorio estero, svolge un ruolo decisivo la decisione-quadro n. 2007/845/GAI, inerente al tema della cooperazione tra gli uffici degli Stati membri per il recupero dei beni, il reperimento e l'identificazione dei proventi di reato o altri beni connessi, approvata il 6 dicembre 2007. L'atto legislativo in commento prevede – in sostanza – la creazione di un *network* all'uopo dedicato tra le Amministrazioni di Polizia di 27 Stati membri, i cui punti nodali sono speciali uffici denominati Asset Recovery Office (cd. ARO, "Asset Recovery Office")⁷⁸. L'Italia vi ha dato attuazione attraverso un decreto a firma del Capo della Polizia emanato il 18 maggio 2011. Con tale provvedimento, l'Italia ha scelto di istituire il proprio ARO in seno al Servizio Cooperazione Internazionale di Polizia (Ministero dell'Interno DCPC). Considerata la necessità di assicurare la omogeneità e celerità delle procedure nonché sensibilizzare i Reparti operativi all'utilizzo di questo canale "dedicato" di cooperazione internazionale, il Comando Generale – Il Reparto ha predisposto la circolare 86255/13 in data 21 marzo 2013, rubricata *"Indagini patrimoniali in territorio estero, il network dell'Asset Recovery Office (ARO) per lo scambio di informazioni e la cooperazione internazionale di Polizia"*, ove, in estrema sintesi, si regolamentano le procedure da seguire nella gestione di richieste di cooperazione della specie, siano esse c.d. "passive" (originate da Paese estero) ovvero "attive" (originate dai Reparti del Corpo).
- **D. Lgs. 15 febbraio 2016, n. 34**, che reca le norme di attuazione della Decisione Quadro 2002/465/GAI del Consiglio → istituzione delle Squadre Investigative Comuni. Le squadre investigative comuni (SIC) sono uno strumento d'investigazione che consente alle Autorità di diversi Stati di

⁷⁸ Ciascuno Stato membro istituisce o designa un ufficio nazionale per il recupero dei beni incaricato di facilitare il reperimento e l'identificazione dei proventi di reato e altri beni connessi con reati che possono essere oggetto di un provvedimento di congelamento (cd. Freezing), sequestro, ovvero confisca, emanato dall'Autorità Giudiziaria competente nel corso di un procedimento penale o, per quanto possibile, nel rispetto del diritto nazionale dello Stato membro interessato, di un procedimento civile.

svolgere congiuntamente attività d'indagine a livello transnazionale, condividendone i risultati acquisiti. Nel quadro europeo, la possibilità di costituire squadre investigative comuni si inserisce nell'ambito della cooperazione Giudiziaria e di Polizia c.d. orizzontale, cioè quella tra le Autorità nazionali dei Paesi membri, rappresentando una *“forma di assistenza di carattere operativo e non rogatorio, finalizzata alla repressione di fenomeni criminosi che coinvolgono l'ambito territoriale di due o più Stati”*. Si fa riferimento ad un accordo tra 2 o più Stati membri U.E., volto a costituire un pool di investigatori «ibrido», composto da Autorità Giudiziarie e funzionari di Polizia, che possono operare direttamente sul territorio dei Paesi interessati, nel corso di indagini di interesse comune. Strumento da utilizzare, in via prioritaria, nelle indagini congiunte tra più Stati membri, in materia di:

- .. traffico stupefacenti, tratta di essere umani, terrorismo;
- .. reati che comportino: *«inchieste difficili e di notevole portata»*, che presentano «un collegamento con altri Stati» o indagini che *«esigono un'azione coordinata e concertata»*;
- **D. Lgs. 15 febbraio 2016, n. 35**, in attuazione della Decisione quadro 2003/577/GAI del Consiglio Europeo del 22 luglio 2003 → è uno strumento nella cooperazione Giudiziaria europea, che consente all'A.G. di uno Stato membro che, nel corso di un procedimento penale, ha emesso un provvedimento di sequestro probatorio o preventivo il cui oggetto si trova in uno Stato membro dell'UE, di richiederne il riconoscimento e l'esecuzione all'A.G. competente dell'altro Stato;
- **D. Lgs. 21 giugno 2017, n. 108**, in attuazione della Direttiva n. 2014/41/UE del Parlamento europeo e del Consiglio del 3 aprile 2014 → è uno strumento di cooperazione Giudiziaria europea, che consente di richiedere l'esecuzione di perquisizioni, l'acquisizione di documentazione fiscale e contabile, l'escussione di persone informate sui fatti a sommarie informazioni, l'avvio di indagini finanziarie o di intercettazioni telefoniche.

In merito all'armonizzazione delle legislazioni penali fatta negli ultimi anni di particolare rilevanza risulta essere la Convenzione O.N.U. contro la criminalità organizzata transnazionale (Convenzione di Palermo del 2000). Il suo recepimento è avvenuto con Legge n. 146/2006, che ha introdotto l'ipotesi di *«reato transnazionale»*, dove rileva una pluralità di territori coinvolti da azione criminosa, ripercussioni in altri Stati o realizzazione del reato frazionata in più Stati. All'articolo 2 di suddetta Convenzione è delineata, inoltre, la definizione di *«gruppo criminale organizzato»* come *«gruppo strutturato esistente per un periodo di tempo, composta da tre o più persone che agiscono di concerto al fine di commettere uno o più reati gravi o reati stabiliti dalla presente Convenzione, al fine di ottenere, direttamente o indirettamente, un vantaggio finanziario o un altro vantaggio materiale»*.

In data 14 settembre 2016 è stato, inoltre, approvato in via definitiva il Regolamento UE 2016/1624 del Parlamento europeo con il quale, dal 6 ottobre 2016, è stata istituita la nuova **Guardia di Frontiera e Costiera europea** (*European Border and Coast Guard - E.B.C.G.*), evoluzione dell'Agenzia europea FRONTEX.

Vi è stato, dunque, un ampliamento dei compiti e dell'organigramma già esistente, la previsione del supporto alle singole Autorità degli Stati membri responsabili del controllo delle proprie frontiere esterne ed è stata stabilita una riserva di 1500 esperti, in grado di intervenire in tempi molto rapidi e uno staff permanente numericamente doppio rispetto all'attuale organico. L'Agenzia ha lo scopo di garantire una gestione rafforzata e condivisa delle frontiere esterne, mantenendo un elevato livello di sicurezza all'interno dell'Unione e salvaguardando, al contempo, la libera circolazione delle persone.

Tra i compiti principali della nuova Guardia di Frontiera e Costiera europea troviamo, quindi, la lotta al crimine transfrontaliero, la cooperazione internazionale e nell'Unione Europea e il *training*, ovvero attività di addestramento.

L'Agenzia, dunque, svolge un'importante attività di cooperazione sia con i Paesi membri che con le organizzazioni internazionali, nonché con le Autorità competenti dei Paesi terzi.

Nella cooperazione internazionale per il contrasto dei traffici illeciti via mare, è rilevante per il Corpo anche la collaborazione nei programmi di *Law Enforcement* esteri o internazionali, in materia di sicurezza del mare.

Questa avviene sotto il coordinamento del Ministero dell'Economia e delle Finanze (per i profili doganali) e del Ministero dell'Interno (per gli aspetti di pubblica sicurezza).

Tra i vari progetti di cooperazione internazionali, infine si segnala la collaborazione con il programma statunitense «*Container Security Initiative*», implementato dallo US *Department for Homeland Security*⁷⁹ – *Customs and Border Protection*.

Tale programma prevede la partecipazione di 58 porti⁸⁰ nel mondo, compresi diversi porti italiani, per controlli in funzione antiterroristica.

⁷⁹ È nato a seguito all'attentato delle Torri gemelle del 2001. Precedentemente gli Stati Uniti avevano troppe agenzie di sicurezza che però non scambiavano le informazioni tra loro. Per questo motivo crearono questo dipartimento, al fine di rafforzare anche la sicurezza nazionale.

⁸⁰ Presso questi 58 porti ci sono funzionari della Customs and Border Protection americana che utilizzano vari database per attenzionare container (che potrebbero nascondere, per esempio, materiale radioattivo per attentati terroristici) oppure traffici particolari (naturalmente, non potendo operare direttamente sul territorio si avvalgono della Dogana ivi competente).

11. TECNICA DEL SERVIZIO

a. Metodologia del servizio

Come visto nei precedenti capitoli, i compiti e i poteri del Corpo sono diversi a seconda che ci si trovi dentro o al di fuori dagli spazi doganali.

All'interno degli spazi doganali la GDF presta il proprio supporto all'Agenzia delle Dogane e Monopoli, da cui il Corpo dipende funzionalmente, non essendoci dipendenza gerarchica. Fuori dagli spazi doganali, invece, la GDF opera autonomamente.

La verbalizzazione delle operazioni sarà differente a seconda che ci si trovi dentro o fuori dagli spazi doganali. Nel primo caso, si applica la disciplina di cui all'art. **107 dell'Allegato 1 del D.lgs. 26 settembre 2024, n. 141**, *"Processo verbale per violazioni accertate negli spazi doganali"* (prima dell'abrogazione del T.U.L.D. l'articolo di riferimento era il 325 di suddetto testo unico), che recita:

Comma 1. "La compilazione del processo verbale per le violazioni del presente allegato accertate entro gli spazi doganali spetta esclusivamente al funzionario dell'Agenzia all'uopo delegato, anche a seguito di ricezione di un rapporto verbale o scritto degli altri organi della Polizia Giudiziaria.

Comma 2. Fermo restando quanto previsto da specifiche disposizioni vigenti alla data di entrata in vigore del presente allegato, la disposizione di cui al comma 1 si osserva per le violazioni di ogni altra disposizione nei casi in cui l'applicazione di essa è demandata all'Agenzia, sempre che sia accertata negli spazi doganali.

Comma 3. Fermo restando quanto previsto dal codice di procedura penale, il processo verbale in ogni caso contiene le seguenti indicazioni:

- a) origine, qualità, quantità e valore delle merci;*
- b) presa in consegna e custodia delle cose sequestrate;*
- c) classificazione doganale delle merci;*
- d) ammontare dei diritti dovuti nonché delle sanzioni penali e amministrative stabilite dalla legge per le violazioni accertate.*

Comma 4. Il processo verbale è trasmesso all'Autorità Giudiziaria competente per il procedimento penale ove la violazione costituisca reato e, fatto salvo quanto previsto in materia di competenza per la revisione delle dichiarazioni, all'ufficio dell'Agenzia territorialmente competente in base al luogo dove è constatata la violazione salvo che la violazione sia estinta, a seconda dei casi, ai sensi dell'articolo 112 o per oblazione."

Un'eccezione a quanto detto fin ora è contenuta nell'art. 103 comma 1 del D.P.R. n. 309/90 (traffico di sostanze stupefacenti), il quale recita che gli *"Ufficiali e Sottufficiali*

del Corpo, nel contrasto al traffico stupefacenti negli spazi doganali, possono esercitare i poteri ispettivi ex artt. 19 e 20 del T.U.L.D.”.

Per la redazione dei processi verbali per le violazioni accertate fuori dagli spazi doganali si fa riferimento al già citato **art. 108 dell’Allegato 1** del D.lgs. 26 settembre 2024, n. 141, il quale asserisce che:

comma 1. “I processi verbali concernenti le violazioni del presente allegato e di ogni altra legge nei casi in cui l'applicazione di essa è demandata all'Agenzia, quando riguardino violazioni accertate fuori degli spazi doganali e per le quali può aver luogo l'estinzione ai sensi dell'articolo 112 o l'oblazione sono trasmessi, a cura dei pubblici ufficiali che li hanno redatti, all'ufficio dell'Agenzia territorialmente competente in base al luogo dove è constatata la violazione.

Comma 2. L'ufficio competente dell'Agenzia, qualora le violazioni non vengano estinte con le modalità di cui al comma 1, invia i verbali all'Autorità Giudiziaria territorialmente competente in base al luogo dove la violazione è stata accertata, qualora dette violazioni abbiano rilevanza penale, corredandoli delle indicazioni stabilite nell'articolo 107, comma 3”.

Con riferimento ai controlli di natanti segnalati o individuati come sospetti di traffici illeciti, il Manuale del 2011 sull’*“Attività di Polizia doganale della Guardia di Finanza”*, ha dato una serie di indicazioni ai Reparti:

- organizzare attività di vigilanza che prevedano il coinvolgimento, all’occorrenza, di diversi Reparti e/o articolazioni specializzate del Corpo, quali, ad esempio, le unità cinofile, unità aeree e navali, i sommozzatori, questi ultimi per l’esecuzione di controlli sotto la chiglia delle navi, che negli ultimi anni si sono dimostrati proficui nel contrasto al traffico di stupefacenti;
- svolgere servizi occulti “sottobordo” a ridosso dei natanti segnalati o sospetti, al fine di monitorare l’eventuale sbarco di persone, mezzi e/o merce e valutare l’esecuzione di eventuali pedinamenti, osservazioni e ulteriori attività;
- controlli presso le strutture alberghiere cittadine, con particolare attenzione a quelle più vicine all’area portuale, al fine di rilevare la presenza di soggetti con precedenti specifici o eventualmente collegabili al natante segnalato o sospetto;
- nel contrasto al traffico di stupefacenti in ambito aeroportuale, il controllo deve iniziare, per le rotte a rischio, già sottobordo all’atterraggio dell’aeromobile, con un primo esame dei passeggeri all’atto della discesa, prima del trasferimento in aerostazione. Un rapido colloquio con l’equipaggio, potrà, altresì, permettere di apprendere elementi di conoscenza circa passeggeri che hanno tenuto un comportamento sospetto durante il volo;

- devono destare particolare attenzione quei tipi d'imbarcazione adibite al carico di specifiche merci e che vengono in genere utilizzate per trasportarne altre oggetto di traffici illeciti; ad esempio, i pescherecci o le cosiddette bananiere possono essere utilizzati per il trasporto di cospicue quantità di sostanze stupefacenti;
- attenzione anche alle motonavi che approdano al porto cittadino per la prima volta, ovvero alle società/imprese che non hanno mai compiuto in precedenza operazioni doganali presso il porto stesso, al fine di scongiurare eventuali illeciti che potrebbero essere commessi utilizzando il porto come "banco di prova";
- pervengono ai Reparti competenti segnalazioni di vario genere, per lo più veicolate dal II Reparto, contenenti elementi informativi di possibile interesse operativo relativi al nominativo di singoli natanti o aeromobili, al carico trasportato, ai container presenti su una certa imbarcazione e ai relativi numeri e sigle utili per la loro individuazione nonché alla provenienza della merce, al porto o aeroporto di sbarco e alla destinazione definitiva;
- altre informazioni possono essere acquisite dai Reparti nelle aree portuali e aeroportuali per effetto di scambi d'informazioni a livello locale con altre Autorità o Enti presenti nelle aree stesse, ad esempio per verificare con congruo anticipo l'arrivo di navi e/o carichi segnalati, assicurare un costante controllo delle persone che si muovono all'interno degli spazi doganali, eseguire l'analisi automatica delle condizioni di rischio di ogni operazione doganale, gestire e verificare in breve tempo le liste equipaggio delle navi e degli aeromobili in arrivo nel porto.

b. Visite, ispezioni e controlli a persone, merci e mezzi di trasporto nell'Unione Europea e nell'Area Schengen

Il controllo delle merci è finalizzato alla verifica delle regolarità delle operazioni di *import/export* e alla repressione dei traffici illeciti. A tal proposito, come detto nei capitoli precedenti, l'art. 12 dell'Allegato 1 del D.Lgs. n. 141/2024 (che ha sostituito l'art. 19 del T.U.L.D.), rubricato "*Visite, ispezioni e controlli sui mezzi di trasporto e sui bagagli delle persone*", riconosce al personale dell'Agenzia o, per delega, ai militari della Guardia di Finanza, la facoltà di visitare i mezzi di trasporto e i bagagli che attraversano la linea di vigilanza doganale in corrispondenza degli spazi doganali o che circolano negli stessi.

In riferimento al controllo delle persone, secondo quanto disposto dall'art. 13 dell'Allegato 1 del D.Lgs. 141/2024 (che ha sostituito l'art. 20 del T.U.L.D.), "*il personale dell'Agenzia, per assicurare l'osservanza delle disposizioni stabilite dalle leggi in materia doganale e delle altre leggi la cui applicazione è demandata all'Agenzia, può invitare coloro che per qualsiasi motivo circolano nell'ambito degli spazi doganali ad esibire gli oggetti e i valori portati sulla persona. In caso di rifiuto e ove sussistano fondati motivi di sospetto, con provvedimento scritto*

e motivato dell'Agenzia, le persone di cui al comma 1 possono essere sottoposte a perquisizione personale.

Della perquisizione è redatto processo verbale che, insieme al provvedimento di cui al comma 2, è trasmesso entro quarantotto ore alla competente Autorità Giudiziaria. L'Autorità Giudiziaria, se riconosce legittimo il provvedimento di cui al comma 2, lo convalida entro le successive quarantotto ore”.

L'art. 16 dell'Allegato 1 del D.lgs. 26 settembre 2024, n. 141, disciplina invece il servizio di visita approdi, che è effettuato su natanti, navi da crociera, navi cargo e aliscafi. Consiste nel verificare la corrispondenza tra la documentazione rilasciata dal Comandante della nave o di chi ne fa le veci rispetto a quanto effettivamente è presente all'interno della cambusa o altri negozi. Tale tipologia di servizio viene svolto all'interno degli spazi doganali.

Nello specifico, l'articolo prevede che:

- 1. All'arrivo delle imbarcazioni in porto, i militari della Guardia di finanza **possono** recarsi a bordo per verificare sommariamente lo stato del carico rispetto alla dichiarazione, al manifesto e agli altri documenti del carico e riscontrare le provviste di bordo esistenti, apponendo i sigilli sui generi soggetti a vincolo fiscale che ne facciano parte in quantità superiore ai limiti consentiti.*
- 2. Gli esiti dell'attività svolta sono riportati in apposito verbale consegnato in copia al capitano dell'imbarcazione e, in caso di irregolarità, inoltrato all'Agenzia.*

Il D.Lgs. n. 141/2024 ha razionalizzato la disciplina di tale servizio, rendendone **il relativo espletamento facoltativo e non più obbligatorio**. I militari della Guardia di Finanza potranno quindi eseguire, all'arrivo delle imbarcazioni in porto, la verifica sommaria dello stato del carico delle medesime unità navali rispetto alla dichiarazione, al manifesto e a agli altri documenti del carico, e riscontrare le provviste di bordo esistenti.

Per completezza si riporta il quadro normativo di riferimento precedente all'entrata in vigore del D.Lgs. n. 141/2024:

- **Regio Decreto n. 65 del 13 febbraio 1896** (art. 121, art. 124 riferito alle esenzioni al contenuto nel manifesto, art. 125) (abrogato dal D.Lgs. n. 141/2024);
- **Testo Unico delle Disposizioni legislative in materia Doganale n. 43 del 23 gennaio 1973** (art. 129, art. 252, art. 253 relativo al contenuto del manifesto di carico e alle provviste di bordo), ora abrogato dal D.Lgs. n. 141/2024.

Le provviste di bordo, quali informazioni costitutive del manifesto, afferiscono a generi di consumo di ogni specie, atti ad assicurare il soddisfacimento delle esigenze dell'equipaggio e dei passeggeri (ex art. 74 dell'Allegato 1 del D.Lgs. n. 141/2024, prima art. 252 del T.U.L.D.).

Tali provviste sono tenute esclusivamente all'interno della cambusa delle navi cargo, che prevedono la presenza a bordo del solo equipaggio, a differenza delle navi turistiche, nelle quali è possibile rinvenirle anche nei vari negozi e bar.

Terminate le manovre di ormeggio della nave, il personale della GDF effettua la visita approdi attuando un riscontro di conformità tra quanto dichiarato dal Comandante del natante e la merce effettivamente trasportata, le dotazioni di bordo e dell'equipaggio presenti a bordo della nave.

Verificata tale corrispondenza, si può scegliere se lasciare la merce in consegna al Comandante della nave o cautelarla sigillando il "*bonded store*" con il piombo Guardia di Finanza.

Successivamente si provvederà:

- alla compilazione della documentazione da rilasciare allo spedizioniere (che, a sua volta, la recapiterà presso l'Ufficio doganale competente) e a trattenere le copie da archiviare agli atti del Reparto operante;
- ad apporre un timbro con alcuni campi da completare con i dati rilevati durante il riscontro;
- un visto a bordo.

Il Comandante deve esibire tassativamente i seguenti documenti:

- n. 2 copie della **Crew List** – elenco dell'equipaggio;
- n. 2 copie della **Store List** o **Store-Declaration** – elenco delle dotazioni di bordo e contenuto "*bonded store*";
- n. 1 copia del **Cargo Manifest** (se il natante proviene da un porto estero) o **Custom Manifest** – Documento doganale di partenza (se proviene da un porto italiano);
- n. 1 **modello N77**.

Documenti dal carattere eventuale:

- **Crew Effect** (elenco della disponibilità dell'equipaggio, beni personali come per es. stecche sigarette oppure se hanno bottiglia vino);
- **Ship's particular** (es. nave che tocca il porto italiano per la prima volta);
- **Narcotic List** (nel caso di nave battente bandiera italiana, è necessario un elenco dei farmaci a bordo della nave, inseriti all'interno vidimato annualmente dall'Ufficio della sanità marittima);
- **Bill of landing** – polizze di carico dei *containers* (mediante l'esame dei titoli di proprietà, consente l'individuazione di materiale sensibile, come nel caso di prodotti sottoposti ad Accise).

La procedura di esecuzione consiste nella richiesta, una volta a bordo, da parte dei militari operanti, di esibizione di documenti specifici, tra i quali la *Crew List* in doppia

copia (una firmata e lasciata a bordo della nave e l'altra resterà agli atti del Reparto operante), sulla quale annoterà:

- orario di attracco della nave;
- porto di provenienza;
- porto di destinazione;
- data e ora stimata di partenza;
- tipo di merce trasportata.

È possibile distinguere diverse casistiche in base alla provenienza e alla destinazione della nave, per le quali dovrà provvedersi distintamente a:

- ESTERO PER ESTERO (es. Croazia, Venezia, Grecia)

(richiedere: n. 2 *Crew Lists*, n. 2 *Store Lists*, n. 1 *Cargo Manifest*)

- trattenere una copia della **Store List** da inserire agli atti del Reparto;
- sulla seconda copia della **Store List**, che resterà a bordo, apporre il timbro attestante il riscontro sommario e completare con i dati mancanti, data e firma;
- vidimare il **Cargo Manifest**, riportando la dicitura "*V° a bordo G.d.F. (luogo), data e firma*";
- allegare lo **Store List** timbrato al **Cargo Manifest** vidimato, ad una **Crew List** e lasciare a bordo per lo spedizioniere.

- ESTERO PER ITALIA (es. Croazia, Venezia, Ancona)

- trattenere una copia della **Store List**;
- sulla seconda copia della *Store List*, che resterà a bordo, apporre il timbro attestante il riscontro sommario e completare con i dati mancanti, data e firma;
- vidimare il **Cargo Manifest**, riportando la dicitura "*V° a bordo G.d.F. (luogo), data e firma*";
- allegare lo *Store List* timbrato al **Cargo Manifest** vidimato, ad una **Crew List** e lasciare a bordo per lo spedizioniere;
- compilare il modello N77 in duplice copia → una per il Comandante della nave che lo consegnerà alla G.d.F. del porto di destinazione e una copia rimarrà agli atti del Reparto operante.

- ITALIA PER ESTERO (es. Venezia, Ancona, Grecia)

- trattenere una copia della **Store List**;

- sul **manifesto doganale di partenza** apporre il timbro attestante il riscontro sommario e completare con i dati mancanti, data e firma;
- confrontare il bunker/rimanenze di macchina tra il **manifesto doganale di partenza** e lo **Store List** per accertare il consumo e l'eventuale rifornimento effettuato nel porto di partenza (tramite stessa trascrizione sul manifesto ed eventuali polizze di acquisto di carburante);
- riscontrare le rimanenze di sigarette, alcool e tabacco trascritte sul **manifesto doganale di partenza** con quanto dichiarato sullo **Store List**;
- allegare lo **Store List** timbrato al **manifesto doganale di partenza** vidimato, ad una **Crew List** e lasciare a bordo per lo spedizioniere;
- ritirare il modello N77 emesso dalla G.d.F. del porto di provenienza.

- **ITALIA PER ITALIA (es. Ancona, Venezia, Bari)**

- sul **manifesto doganale di partenza** apporre il timbro attestante il riscontro sommario e completare con i dati mancanti, data e firma;
- confrontare il bunker/rimanenze di macchina tra il **manifesto doganale di partenza** e lo **Store List** per accertare il consumo e l'eventuale rifornimento effettuato nel porto di partenza (tramite stessa trascrizione sul manifesto ed eventuali polizze di acquisto di carburante);
- riscontrare le rimanenze di sigarette, alcool e tabacco trascritte sul **manifesto doganale di partenza** con quanto dichiarato sullo **Store List**;
- allegare lo **Store List** timbrato al **manifesto doganale di partenza** vidimato, ad una **Crew List** e lasciare a bordo per lo spedizioniere;
- apporre timbro sul retro del **modello N77** emesso dalla G.d.F. del porto di provenienza e lasciarlo in consegna al Comandante della nave.

L'atto di cui sopra è un verbale di operazioni compiute. Ciascun verbale di operazioni compiute dovrà essere trasmesso all'Agenzia Dogane e Monopoli, che procederà alla verifica di quanto riscontrato e successivamente a verbalizzare.

Nell'ambito dei poteri del Corpo all'interno degli spazi doganali è opportuno anche fare dei cenni alla Convenzione di Washington (CITES) e al Regolamento n. 338/1997.

"CITES" è l'acronimo di *Convention on International Trade of Endangered Species*, ovvero *Convenzione sul commercio internazionale delle specie minacciate di estinzione*.

Firmata a Washington il 3 marzo 1973, la CITES è nata dall'esigenza di controllare il commercio di animali e piante, siano essi vivi, morti, parti e prodotti derivati. Le specie soggette alla disciplina CITES sono divise in 3 appendici:

- Appendice I: specie a grave rischio di estinzione. Il loro commercio internazionale è generalmente proibito. Vi sono delle deroghe per esemplari nati in cattività e altri casi specifici. Tratta circa 600 specie animali e 300 specie vegetali;

- Appendice II: specie non a grave rischio di estinzione. Il commercio internazionale è permesso ma regolato. Tratta quasi 5000 specie animali e 30.000 specie vegetali;
- Appendice III: specie per le quali un Paese parte ha richiesto aiuto per il possibile rischio di estinzione. Il commercio internazionale è permesso ma regolato. Tratta circa 150 specie animali e 20 specie vegetali.

I controlli in materia CITES si basano su un sistema di licenze e certificati, rilasciati a determinate condizioni, che devono essere presentati, e controllati, in uscita dal Paese di esportazione e in entrata al Paese di importazione.

Nello specifico, ogni Stato è tenuto ad autorizzare l'esportazione o riesportazione degli esemplari contenuti nelle appendici; a loro volta, gli Stati di importazione sono tenuti ad autorizzare l'ingresso nei loro territori di quelle medesime specie. Questo sistema di procedure per il commercio internazionale è comune a 183 Paesi, compresa l'Unione Europea.

A tal proposito, l'Unione Europea applica misure più restrittive rispetto a quelle della convenzione, tutelando anche altre specie oltre quelle delle 3 appendici. Il quadro normativo di riferimento in Italia è costituito da:

- **Legge 19 dicembre 1975, n. 874:** ratifica della Convenzione;
- **Legge 8 luglio 1986, n. 349:** il Ministero dell'Ambiente e della Tutela del Territorio e del Mare (MATTM) cura l'adempimento della convenzione CITES;
- **Legge 7 febbraio 1992 n. 150:** sanzioni e misure più restrittive;
- **Regolamento (CE) n. 338/97 del 9 dicembre 1996:** relativo alla protezione di specie della flora e della fauna selvatiche mediante il controllo del loro commercio.

Le Autorità CITES in Italia sono:

- **MiPAAF** (Ministero delle Politiche Agricole Alimentari e Forestali) - **Carabinieri Forestali:** Autorità per le notifiche di importazione, per l'emissione di certificati di riesportazione e certificati comunitari e per i controlli sul territorio;
- **Ministro del Made in Italy** per le licenze di importazione ed esportazione;
- **GDF:** Autorità di controllo doganale in coordinamento con l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (con l'entrata in vigore del **D.Lgs. n. 177/2016**).

A livello sanzionatorio, la Legge n. 50/1992 si muove su due binari: uno penale e uno amministrativo.

Sul binario penale, si configura il reato quando si importano, esportano, riesportano o si trasportano esemplari (vivi, morti nonché loro parti e prodotti derivati) senza certificato o licenza ovvero con certificato e licenza non validi. In tal caso, oltre ad essere previsto arresto e ammenda, vi è anche la confisca degli esemplari oggetto di tutela CITES.

Tali reati concorrono con le violazioni previste dalle Disposizioni nazionali; pertanto nel caso di omessa dichiarazione in Dogana si potrebbe configurare anche il reato di contrabbando.

Ai sensi dell'art. 3 *bis* della suddetta legge, la falsificazione di certificati, licenze, notifiche d'importazione, dichiarazioni, comunicazioni di informazioni al fine di acquisire una licenza o un certificato, ovvero l'uso di certificati o licenze falsi alterati sono punibili con gli artt. 476 e ss. C.P. (falsità in atti). Sul binario amministrativo, si punisce con la sanzione amministrativa chi introduce, esporta o riesporta nel territorio nazionale, oggetti personali o domestici in violazione delle disposizioni di cui al Regolamento CITES.

Le procedure di controllo CITES comportano un primo controllo documentale e successivamente uno fisico. Le importazioni e le esportazioni degli *specimen*⁸¹ devono avvenire solo previa presentazione di documentazione conforme alle disposizioni CITES, alla regolamentazione UE e a quella nazionale. Dunque, il controllo documentale si sostanzia nel verificare la corrispondenza di tale documentazione esibita, diversa a seconda della tipologia specimen trasportata, con quanto previsto dalla Convenzione di Washington. Nello specifico, si controllerà la presenza del certificato/licenza, la conformità di tale modello a quello previsto per la specifica merce e l'apposizione su tali documenti del timbro e firma dell'Autorità competente. Successivamente, si procede con il controllo fisico, visivo e tattile, dello specimen al fine di verificare che rientri tra le specie tutelate dalla Convenzione e che corrisponda con quello indicato nella documentazione presentata. Al termine della verifica, indipendentemente dal suo esito, si procede alla redazione del verbale di accertamento.

Se emerge un illecito penalmente rilevante, occorrerà redigere un verbale di sequestro e relativa comunicazione di notizia di reato. Se, invece, si rileva un illecito amministrativo, occorrerà redigere un verbale di sequestro amministrativo e un verbale di contestazione delle violazioni amministrative. Dal momento che le attività di controllo della Guardia di Finanza all'interno degli spazi doganali si svolgono assieme all'Agenzia delle Dogane e Monopoli, i verbali di sequestro sono compilati congiuntamente, come espressamente indicato dal D.M. n. 176/2005.

Nei controlli CITES, un importante passo è stato mosso con il D.Lgs. n. 177/2016(recante «*Disposizioni in materia di razionalizzazione delle funzioni di Polizia e assorbimento del Corpo Forestale dello Stato, ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera a), della legge 7 agosto 2015, n. 124, in materia di riorganizzazione delle amministrazioni pubbliche*») che prevede due importanti novità:

- la prima è presente all'**art. 7**, il quale sancisce l'assorbimento del Corpo Forestale dello Stato nell'Arma dei Carabinieri, che ha così ottenuto la competenza CITES esclusiva su tutto il territorio nazionale;

⁸¹ Termine tecnico per indicare il bene.

- la seconda è presente all'**art. 10** dello stesso decreto, ove viene attribuito alla Guardia di Finanza il controllo doganale in materia di commercio illegale della flora e della fauna in via di estinzione da esercitarsi anche tramite le unità specializzate dell'Arma dei Carabinieri. Importante è sottolineare che l'Arma dei Carabinieri svolge controlli CITES fuori dagli spazi doganali; la Guardia di Finanza svolge controlli CITES dentro gli spazi doganali.

La **Circolare n. 382204 in data 19 dicembre 2016 – III Reparto Operazioni** – stabilisce che dal 1° gennaio 2017 le competenze in ordine ai controlli doganali in materia di CITES (di competenza dell'allora Corpo Forestale dello Stato) sono state devolute alla Guardia di Finanza, che opera sulla base del Manuale operativo CITES.

Nonostante siano limitate esclusivamente allo spazio doganale, le attività del Corpo in materia CITES che dovranno interessare anche le piccole spedizioni internazionali (pacchi postali e a mezzo corriere)⁸², stanno acquisendo una importanza tale da prevedere un piano operativo *ad hoc*: **Piano Operativo n. 17 “Attività di controllo doganale ai fini CITES”**.

Tale piano si pone l'obiettivo di assicurare un'efficace azione di contrasto al commercio illegale delle specie animali e vegetali in pericolo di estinzione. Tali compiti, affidati in via prevalente ai Reparti del Corpo operanti in ambiti portuali e aeroportuali, sono assolti mediante la verifica del corretto rispetto delle previsioni e limitazioni stabilite dalla Convenzione di Washington del 1973 e dal Regolamento (CE) n. 338/1997 del Consiglio del 9 dicembre 1996.

Non è escluso che esemplari sottoposti alla normativa CITES siano rinvenuti anche da Reparti che operano presso Dogane non abilitate. In tali ipotesi, il Protocollo del 3 aprile 2023, rinnovato il 28 maggio u.s., prevede l'intervento del Reparto abilitato più vicino.

Un altro aspetto molto importante concerne i controlli dinamici sulle merci che si effettuano all'esterno dello spazio doganale, nella zona di vigilanza doganale terrestre, disciplinata dall'**art 18 dell'Allegato 1 del D.lgs. 26 settembre 2024, n. 141**, (prima dall'art. 23 TULD).

Necessaria è la collaborazione dei militari presenti presso i varchi doganali con le pattuglie sul territorio. I militari della GDF., non potendo effettuare un ulteriore controllo su quanto già controllato dall'ADM, s'interfacciano con la pattuglia operante su strada, la quale può effettuare un controllo nella zona di vigilanza doganale, ai sensi dell'**art. 14 dell'Allegato 1 del D.lgs. 26 settembre 2024, n. 141** (precedentemente art. 20 *bis* del TULD).

Le principali attività di controllo del territorio in zona di vigilanza doganale riguardano il mercato dei capitali, il mercato dei beni, il contrasto alle frodi doganali e in materia di Accise.

⁸² Vgs. circolare di programmazione operativa 2025, n. 281/INCC del 28 febbraio 2025 del Comando Generale – III Reparto Operazioni.

In relazione al traffico internazionale di prodotti non conformi, tra le tratte più significative sul versante Adriatico è possibile indicare quelle che partono dalla Cina e, attraverso i porti di Capodistria in Slovenia e il Pireo in Grecia, arrivano in Italia. Le merci contraffatte o riportanti il falso “CE”, giungono in Italia già sdoganate; pertanto, non viene ripetuto il controllo in quanto si suppone che sia già stato effettuato dal primo porto in cui arrivano le merci.

I reati ipotizzabili in materia sono:

- **Art. 515 c.p. (frode in commercio):** punisce chi, nell’esercizio dell’attività commerciale, consegna all’acquirente cosa mobile diversa da quella pattuita.
- **Art. 517 c.p. (Vendita di prodotti industriali con segni mendaci):** punisce chi pone in vendita o mette parimenti in circolazione (merce ancora non messa in consumo) prodotti industriali con segni mendaci, atti ad indurre in inganno il compratore sull’origine/provenienza del prodotto);
- **Art. 112 del D.Lgs. n. 206/2005 “*produzione e distribuzione di prodotti pericolosi*”:** inserimento nel mercato di prodotti pericolosi;
- **ipotesi di contrabbando;**
- **illeciti amministrativi dipendenti da reato.**

Nel caso di controlli di veicoli commerciali provenienti dall’estero, il trasportatore esibisce solitamente alcuni specifici documenti, il cui esame può fornire informazioni utili per verificare la regolarità fiscale del trasporto, anche in considerazione delle specifiche norme fiscali nazionali o UE⁸³. Alcuni documenti di trasporto hanno una diretta valenza fiscale nel settore Dogane/Accise (e-AD, D.A.S., T1, T.I.R.). Altri documenti (lettera di vettura CMR) non hanno invece necessariamente una valenza fiscale diretta, ma risultano comunque importanti per individuare la tipologia di merci trasportate, i luoghi di partenza e di destinazione nonché i soggetti interessati dal trasporto.

La lettera di vettura CMR è il documento previsto dalla Convenzione relativa al contratto di trasporto internazionale di cose su strada, firmata a Ginevra il 19/05/1956 (ratificata in Italia con la Legge n.1621/1961). Tale Convenzione si applica ad ogni contratto per il trasporto a titolo oneroso di merci su strada, quando il luogo di ricevimento della merce e il luogo previsto per la riconsegna sono in due Stati diversi. La lettera di vettura deve contenere una serie di indicazioni: nome e indirizzo mittente, nome e indirizzo destinatario, luogo e data ricevimento merce, denominazione natura merce, numero dei colli, ecc.

Nel caso di controllo su mezzi di trasporto provenienti da Paesi extra UE, oltre alla lettera di vettura CMR, può essere esibito un documento di transito doganale T1 che

⁸³ Per determinati prodotti, come i prodotti alcolici ed energetici, la legislazione impone che il trasporto venga effettuato sotto scorta di specifici documenti.

accompagna le merci fino al luogo di destinazione all'interno del territorio doganale dell'UE. Tale documento dimostra che le merci stanno circolando in regime di transito doganale esterno; quindi, di regola ogni controllo doganale del caso viene effettuato presso l'Ufficio doganale di destinazione. Le merci, che circolano in regime di transito doganale esterno, hanno il sigillo dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli che non può essere rimosso. Nel caso in cui le merci trasportate debbano essere comunque sottoposte a controllo⁸⁴, risulta indispensabile coordinarsi con l'Ufficio doganale competente per territorio, che provvederà a rimuovere i sigilli e ad applicare i nuovi al termine del controllo, apponendo le attestazioni del caso sul documento T1.

Il controllo della documentazione relativa allo svolgimento dei trasporti internazionali è disciplinato dall'art. 46-ter della L. n. 298/1974:

*" 1. Fermo restando quanto previsto dall'articolo 46-bis, chiunque, durante l'effettuazione di un trasporto internazionale di merci, **non è in grado di esibire** agli organi di controllo la prova documentale relativa al trasporto stesso, è punito con la sanzione amministrativa pecuniaria del pagamento di una somma da euro 400 a euro 1.200. All'atto dell'accertamento della violazione è sempre disposto il fermo amministrativo del veicolo, che è restituito al conducente, al proprietario o al legittimo detentore, ovvero a persona da essi delegata, solo dopo che sia stata esibita la predetta documentazione e, comunque, trascorsi sessanta giorni dalla data dell'accertamento. Il veicolo sottoposto a fermo amministrativo è affidato in custodia, a spese del responsabile della violazione, a uno dei soggetti individuati ai sensi del comma 1 dell'articolo 214-bis del codice della strada⁸⁵, di cui al decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285. Si applicano le disposizioni degli articoli 207 e 214 del medesimo codice.*

2. La prova documentale di cui al comma 1 può essere fornita mediante l'esibizione di qualsiasi documento di accompagnamento delle merci previsto, per i trasporti internazionali, dalle vigenti norme nazionali o internazionali.

⁸⁴ Ad esempio, per motivi di Polizia, come la lotta all'immigrazione clandestina.

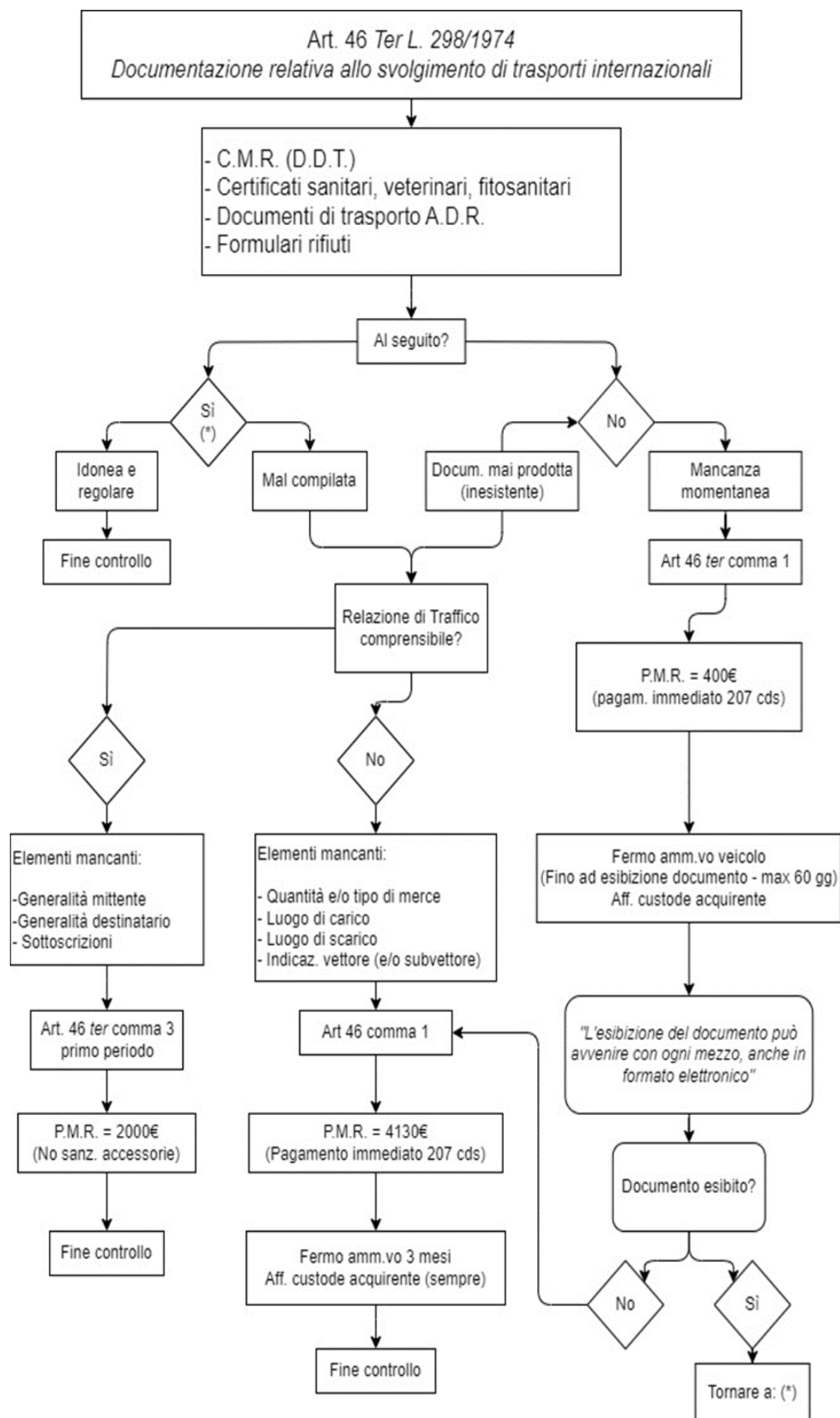
⁸⁵ Art. 214-bis. Alienazione dei veicoli nei casi di sequestro amministrativo, fermo e confisca. Comma 1:

1. Ai fini del trasferimento della proprietà, ai sensi degli articoli 213, ((comma 5)), e 214, comma 1, ultimo periodo, dei veicoli sottoposti a sequestro amministrativo o a fermo, nonché dell'alienazione dei veicoli confiscati a seguito di sequestro amministrativo, l'individuazione del custode-acquirente avviene, secondo criteri oggettivi riferibili al luogo o alla data di esecuzione del sequestro o del fermo, nell'ambito dei soggetti che hanno stipulato apposita convenzione con il Ministero dell'interno e con l'Agenzia del demanio all'esito dello svolgimento di gare ristrette, ciascuna relativa ad ambiti territoriali infraregionali. La convenzione ha ad oggetto l'obbligo ad assumere la custodia dei veicoli sottoposti a sequestro amministrativo o a fermo e di quelli confiscati a seguito del sequestro e ad acquistare i medesimi veicoli nelle ipotesi di trasferimento di proprietà, ai sensi degli articoli 213, (comma 5), e 214, comma 1, ultimo periodo, e di alienazione conseguente a confisca. Ai fini dell'aggiudicazione delle gare le amministrazioni precedenti tengono conto delle offerte economicamente più vantaggiose per l'erario, con particolare riguardo ai criteri ed alle modalità di valutazione del valore dei veicoli da acquistare ed all'ammontare delle tariffe per la custodia. I criteri oggettivi per l'individuazione del custode-acquirente, indicati nel primo periodo del presente comma, sono definiti, mediante protocollo d'intesa, dal Ministero dell'interno e dalla Agenzia del demanio.

3. Fatta salva l'applicazione degli articoli 44 e 46, qualora il veicolo sia stato posto in circolazione privo della prova documentale di cui ai commi 1 e 2, ovvero questa sia stata compilata non conformemente alle norme di cui al comma 2, si applica la sanzione amministrativa pecuniaria del pagamento di una somma da euro 2.000 a euro 6.000. Se l'omessa o incompleta compilazione determina l'impossibilità di verificare la regolarità del trasporto internazionale di merci oggetto del controllo, si applicano le sanzioni di cui all'articolo 46, commi primo e secondo. Si osservano le disposizioni dell'articolo 207 del codice della strada, di cui al decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285”.

Qualora, invece, la documentazione sia inesistente si applicano le disposizioni dell'art. 46 comma 1 della L. 298/74:

“Fermo quanto previsto dall'articolo 26 della presente legge, chiunque disponga l'esecuzione di trasporto di cose con autoveicoli o motoveicoli, senza licenza o senza autorizzazione oppure violando le condizioni o i limiti stabiliti nella licenza o nell'autorizzazione, è punito con la reclusione da uno a sei mesi o con la multa da lire 100.000 a lire 300.000. Alle violazioni di cui al comma precedente consegue la sanzione accessoria del fermo amministrativo del veicolo per un periodo di tre mesi, ovvero, in caso di reiterazione delle violazioni, la sanzione accessoria della confisca amministrativa del veicolo. Si osservano le norme di cui al capo I, sezione II, del titolo VI del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285”.



Nei controlli su strada, particolare rilevanza assume la visione delle telecamere poste su autostrade e caselli autostradali. L'utilizzo di videocamere in grado di leggere i numeri di targa dei veicoli, infatti, potrebbe consentire di analizzare il traffico dei mezzi, creare *alert* in caso di passaggio di veicoli precedentemente segnalati, ottimizzare il numero di pattuglie e realizzare un archivio informativo di notevole importanza per le attività di analisi e di Polizia.

Per il raggiungimento di tale obiettivo, sarebbe auspicabile la realizzazione di un'unica banca dati dei transiti stradali, consultabile dal personale delle Forze di Polizia e in grado di consentire la conoscenza dei percorsi dei veicoli sia in tempo reale, sia in riferimento al biennio precedente. Attualmente è possibile consultare solo il Sistema Centralizzato Nazionale Targhe e Transiti (S.C.N.T.T.) del Ministero dell'Interno, accessibile tramite S.D.I., alimentato da poche telecamere a basse prestazioni, peraltro collocate prevalentemente nel Sud Italia e non sempre sulla rete autostradale. Tale sistema non consente ricerche storiche, ma solo fino a 20 giorni prima. Attualmente per conoscere il percorso effettuato da un automezzo sulle tratte autostradali è necessario predisporre richieste distinte ai singoli gestori con le seguenti criticità:

- le risposte, oltre a pervenire con notevole ritardo e solo in orari d'ufficio, sono positive solo in caso di irregolarità nel pagamento dei pedaggi; in altri termini i rilievi fotografici delle targhe vengono effettuati solo in uscita e non riguardano gran parte della casistica;
- per i veicoli dotati di telepass il collegamento alla targa è comunicato in base ad una dichiarazione del cliente e non a seguito dell'effettivo riscontro tra l'apparato e la targa del mezzo su cui è installato.

Le suddette richieste vengono effettuate attraverso l'invio di una lettera, di cui sotto:

Prot. n. _____/2020

del ____/____/____

/____

Treviso

Oggetto: Procedimento penale ____/2020 R.G.N.R. Mod. 21.
Richiesta transiti autostradali.

AUTOSTRADA S.P.A.

Direzione Generale – Gestione Esazione

email: sicurezza.infopg@autostrade.it

FIRENZE

AUTOSTRADA BRESCIA VERONA VICENZA PADOVA S.P.A.

Settore Esazione e Commerciale

pec: direzione@pec.autobspd.it

VERONA

AUTOSTRADA DEL BRENNERO S.P.A./BRENNERAUTOBAHN AG

Capo Servizio – Centro Assistenza Utenza

email: a22@autobrennero.it

pec: a22@pec.autobrennero.it

TRENTO

AUTOVIE VENETE S.P.A.

Security Aziendale

TRIESTE

AAAAAAA

1. Si chiede, nell'ambito di indagini di polizia giudiziaria svolte dalla scrivente Compagnia in relazione al procedimento penale in oggetto indicato, di cui è titolare il Sostituto Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di _____, dott. _____, con riferimento al periodo dal 01.01.2019, l'indicazione degli eventuali transiti sulla rete in gestione a codesti concessionari da parte dei seguenti veicoli:

- a. trattore stradale targato _____ (Paese immatricolazione _____);
- b. semirimorchio stradale targato _____ (Paese immatricolazione _____).
- c. Eventuali informazioni potranno essere riferite rivolgendosi a _____, contattabile telefonicamente al n. _____ e via posta elettronica all'indirizzo _____

IL COMANDANTE DELLA COMPAGNIA

Tra gli altri poteri del Corpo in ambito doganale si evidenzia l'attività a contrasto delle infrazioni in materia valutaria (D.Lgs. n. 195/2008), qualora non si rispetti l'obbligo di dichiarazione valutaria per trasporto di denaro contante al seguito, da e verso l'Estero, per importi pari o superiori a 10.000€. In tali casi si segue la nuova procedura automatizzata di verbalizzazione introdotta dall'Agenzia delle Dogane e Monopoli. In questa nuova procedura è possibile, come detto in precedenza, qualificare l'operato del personale del Corpo all'interno degli spazi doganali anche quale **"altri organi intervenuti"** e non tra i **"soggetti verbalizzanti"**.

Quanto sopra in funzione dei premi in denaro collegati alle sanzioni in materia valutaria.

Per le violazioni accertate fuori dagli spazi doganali, il D.lgs. n. 141/2024 invece non riserva alcuna competenza esclusiva ai funzionari doganali, prevedendo, infatti, che i relativi processi verbali siano redatti direttamente dai pubblici ufficiali operanti e inoltrati all'Ufficio dell'Agenzia competente per territorio in base al luogo dove è contestata la violazione, come richiamato dal già citato art. 108 dell'Allegato 1 del D.Lgs. n. 141/2024 (prima era l'art. 326 T.U.L.D.). Al soggetto che subisce il controllo viene quindi rilasciata una copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo.

Al riguardo, va segnalato che l'art. 34 delle citate Disposizioni nazionali complementari ha recepito l'art. 61 del TULD, apportando alcune modificazioni tese all'armonizzazione con i principi unionali soprattutto in tema di diritto al contraddittorio. Nel dettaglio, il comma 3 dice che sulla base delle verifiche effettuate, l'Agenzia redige un verbale di constatazione in cui vanno riportate in maniera chiara ed esaustiva le difformità riscontrate, quali il mancato soddisfacimento delle condizioni previste per il vincolo al regime richiesto, la presenza di divieti o restrizioni o la presenza di diritti di confine diversi da quelli risultanti dagli elementi della dichiarazione. Il comma 4 afferma che nel verbale di constatazione è data informazione alla parte circa le attività che l'Agenzia porrà in essere, in base alla normativa vigente.

Ai sensi del comma 5, il verbale deve essere tempestivamente notificato alla parte che, dalla data di ricezione, ha diritto all'esercizio del contraddittorio con le modalità e nei termini previsti dalla normativa doganale unionale (l'art. 22, comma 6 del CDU in combinato disposto con l'art. 8 del Regolamento Delegato n. 2446 del 2015 fissa tale termine in **30 giorni**, così come il successivo art. 42, comma 5 delle Disposizioni nazionali complementari⁸⁶).

⁸⁶ Tale obbligo di contraddittorio endoprocedimentale è previsto anche dall'articolo 6-bis della Legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), come modificato dal D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 219, recante *"Modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente"*, che però, al comma 3, prevede un termine di 60 giorni prima dell'emanazione dell'avviso di accertamento per la presentazione di osservazioni e richiesta. Sul punto, l'Agenzia delle Dogane e Monopoli nella circolare n. 2/D del 17 gennaio 2024 si è espressa concludendo che si continueranno ad applicare le disposizioni unionali dal momento che le procedure di controllo doganale sono regolate dal Codice

Decorsi i termini di cui sopra, in base al comma 6, l'Ufficio dell'Agenzia, a seguito delle informazioni fornite dalla parte, qualora non ritenga di dover procedere con una archiviazione, emette un provvedimento motivato di accertamento che deve essere tempestivamente notificato alla parte.

Sul punto, l'ADM con la circolare n. 20/2024 del 4 ottobre 2024 ha affermato che *“si ritiene opportuno cogliere l'occasione per evidenziare l'importanza di fornire sempre, negli atti e nei provvedimenti di cui sopra, un'esaustiva ricostruzione dell'attività svolta, delle garanzie fornite alla controparte nell'attività di controllo, degli eventuali ulteriori soggetti intervenuti (come ad esempio, nelle ipotesi in cui sia necessario l'intervento delle Autorità di vigilanza), dei tempi occorsi per l'esaustiva definizione del controllo e, non da ultimo, delle motivazioni fattuali e giuridiche che hanno determinato il/i funzionari e l'Ufficio all'emanazione degli atti/provvedimenti in questione).*

L'art. 40 dell'All. 1 della novella legislativa, nell'ambito della revisione dell'accertamento, disciplina i Controlli a posteriori, riconoscendo all'Agenzia e alla GDF, pariteticamente, il potere di effettuare tali controlli delle dichiarazioni doganali la cui merce è stata già oggetto di svincolo. Infatti i predetti Enti possono:

- invitare gli operatori o altri soggetti interessati alle medesime operazioni doganali, indicandone il motivo e fissando un termine non inferiore a 15 giorni, a comparire, anche a mezzo di rappresentante, o a fornire notizie e documenti;
- accedere, muniti di apposita autorizzazione rilasciata dai responsabili dei rispettivi uffici, nei luoghi adibiti all'esercizio di attività produttive e commerciali e negli altri luoghi dove devono essere custodite le scritture e la documentazione inerenti le merci oggetto di operazioni doganali, al fine di procedere a eventuali ispezioni delle merci e alla verifica della relativa documentazione.

Nello svolgimento dei controlli a posteriori si applicano le disposizioni dell'articolo 54, commi da 4 a 10, del D.P.R. n. 633/1972.

Le autorizzazioni per le indagini finanziarie sono rilasciate dal Direttore Regionale o Interregionale (per le province autonome di Trento e Bolzano dal Direttore Provinciale) dell'Agenzia e per la GDF dal Comandante Regionale o equiparato.

Ai sensi dell'art. 41 seguente l'Agenzia e la GDF, al termine dei controlli a posteriori redigono il verbale di constatazione e lo notificano alla parte. Tale verbale va sempre trasmesso all'Ufficio dell'Agenzia competente per la revisione delle dichiarazioni e agli altri organi eventualmente competenti per materia. Anche questo verbale deve essere redatto rispettando le predette garanzie a tutela del contribuente.

Doganale Unionale di **30 giorni**, trattandosi quindi di disciplina speciale rispetto a quella generale contenuta nello Statuto dei diritti del contribuente.

Il successivo art. 43 dell'Allegato 1 recepisce, con modificazioni, l'art. 21 dell'abrogato D.Lgs. n. 374 del 1990 e contiene disposizioni volte a disciplinare i controlli integrati presso le imprese interessate all'interscambio di beni con Paesi non unionali, prevedendo l'emanazione di decreti del Ministro dell'Economia e delle Finanze, di prossima adozione. Con tali decreti saranno definiti:

- il coordinamento delle attività di controllo dell'Agenzia, ivi comprese quelle relative all'espletamento dei controlli a posteriori, con quelle degli altri organi dell'Amministrazione Finanziaria e della Guardia di Finanza;
- i rapporti dell'Agenzia e della GDF, nel rispetto del diritto unionale e dei trattati multilaterali e bilaterali applicabili, con le Autorità doganali di altri Paesi e lo scambio reciproco di dati e notizie in conseguenza di tali rapporti.

C. Servizio di riscontro

Il servizio di riscontro si svolge all'interno degli spazi doganali, definiti precedentemente dall'art. 17 del T.U.L.D., ora dagli artt. 1 e 10 dell'Allegato 1 del D.lgs. 26 settembre 2024, n. 141⁸⁷.

A tal proposito, l'attuale quadro normativo di riferimento ricomprende:

- art. 15 dell'Allegato 1 del D.lgs. 26 settembre 2024, n. 141 (precedentemente art. 21 del T.U.L.D.);
- artt. 1, 2, 3 del Decreto Ministeriale 256 del 1994: regolamento concernente il servizio di riscontro e l'identificazione delle merci sottoposte a vincoli doganali.

L'art. 15 dell'Allegato 1 del D.Lgs. 26 settembre 2024, n. 141 (precedentemente art. 21 del T.U.L.D.) prevede:

“1. Ai valichi di confine con Paesi non unionali, ai varchi dei territori extra-doganali e ai varchi degli spazi doganali, i militari della Guardia di finanza procedono al riscontro sommario ed esterno dei colli e delle merci alla rinfusa, allo scopo di controllarne la corrispondenza rispetto ai documenti che li scortano e di provvedere agli altri adempimenti demandati ai militari stessi dalle disposizioni in vigore. Il servizio di riscontro è altresì espletato, relativamente alle merci oggetto di operazioni doganali, negli altri luoghi ove si compiono tali operazioni, a bordo delle navi in sosta nei porti, nelle rade e negli altri punti di approdo marittimi, lagunari, fluviali, dei laghi di confine e dei canali interni, a bordo degli aeromobili in sosta negli aeroporti, nonché presso le stazioni ferroviarie di confine e internazionali, sulle banchine dei porti o punti di approdo e negli scali aeroportuali durante il carico, l'imbarco o il trasbordo

⁸⁷ Art. 1, lett. f) recante la definizione di “spazi doganali”: sono spazi doganali i locali nonché le aree sulle quali l'Agenzia esercita la vigilanza e il controllo direttamente o a mezzo della Guardia di finanza.

Art. 10, rubricato “Spazi Doganali”: l'Agenzia delimita gli spazi doganali, tenendo conto della peculiare situazione di ciascuna località. Nei porti e negli aeroporti, nonché dove è presente una struttura stabile dell'Agenzia o della Guardia di finanza, la delimitazione degli spazi doganali è determinata dall'Agenzia, sentita la Guardia di finanza in caso di istituzione o soppressione di varchi.

delle merci su treni, navi e aeromobili ovvero durante lo scarico o lo sbarco da detti mezzi di trasporto.”

Pertanto, il servizio di riscontro rappresenta un controllo, effettuato dai militari della Guardia di Finanza, finalizzato a verificare la conformità tra i documenti presentati in dogana e il contenuto del container. Tale controllo, però, deve essere sommario ed esterno, ovvero non analitico, in quanto negli spazi doganali non vi è la possibilità, per la Guardia di Finanza, di vedere il contenuto dei colli (per farlo sarebbe necessaria l'autorizzazione dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli).

“2. I militari della Guardia di finanza addetti al servizio di riscontro possono prescindere dall'eseguire il riscontro, ovvero limitarlo a una parte soltanto del carico, salvo che non sia espressamente richiesto dall'Agenzia ovvero dai superiori gerarchici del Corpo della Guardia di finanza.

3. Nel caso in cui dal riscontro emergono discordanze o comunque se sussistono fondati sospetti di irregolarità, i militari della Guardia di finanza inoltrano, immediatamente, motivata richiesta all'Agenzia affinché in loro presenza la merce sia sottoposta a visita di controllo.

4. Delle attività di riscontro, ovvero della loro mancata o parziale esecuzione ai sensi del comma 2, è data attestazione secondo le modalità stabilite dall'Agenzia.

5. Gli adempimenti di cui ai commi 1, 2, 3 e 4 non sono effettuati presso gli uffici di passaggio, limitatamente ai trasporti vincolati al regime di transito. Tuttavia, i militari della Guardia di finanza, quando nell'esercizio del servizio di vigilanza hanno fondato sospetto di irregolarità, inoltrano immediatamente motivata richiesta all'Agenzia, affinché in loro presenza la merce sia sottoposta a visita di controllo.

6. Il Ministro dell'economia e delle finanze, con proprio decreto, può stabilire la soppressione del servizio di riscontro nei casi in cui non ne ricorra la necessità, avuto riguardo al luogo in cui lo stesso può essere espletato, alla destinazione conferita alle merci e alla scarsa rilevanza fiscale delle stesse.”

Risulta necessario evidenziare la connessione che sussiste tra l'articolo sopracitato e l'articolo 37 del medesimo decreto in quanto, in caso di riscontro di irregolarità, la richiesta all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, per operare in loro presenza una visita di controllo, deve essere motivata.

Art. 37 dell'Allegato 1 del D.lgs. 26 settembre 2024, n. 141 (precedentemente art. 63 del T.U.L.D.):

“[...] Le visite di controllo sono sempre eseguite quando ne sia fatta motivata richiesta dai militari della Guardia di finanza a norma dell'art. 15 e dagli operatori interessati. “

La richiesta di visita fisica delle merci può anche avvenire a seguito di una segnalazione di un altro Reparto o della consultazione dello S.D.I.

Il **Decreto Ministeriale n. 256 del 1994**, Regolamento concernente il servizio di riscontro e l'identificazione delle merci sottoposte a vincoli doganali:

- l'art. 1 precisa che *“il servizio di riscontro si effettua allo scopo di controllare la corrispondenza dei colli e delle merci alla rinfusa in uscita dagli spazi doganali, come delimitati ai sensi dell'art. 17 del T.U.L.D. con i documenti doganali od assimilati che li scortano”*.
- l'art. 2 disciplina che *“L'attestazione di riscontro di cui al terzo comma dell'art. 21 T.U.L.D, ovvero l'annotazione del ricorso alla facoltà di prescindere dal riscontro di cui al quarto comma del medesimo art. 21, sono apposte, anche a mezzo di idonee stampigliature, sul documento riscontrato e sono convalidate da timbro ufficiale”*.
- l'art. 3 prevede i casi di esonero.

Si evidenzia che l'art. 2 del D.Lgs. n. 374 del 1990 (*Riordinamento degli istituti doganali e revisione delle procedure di accertamento e controllo in tema di procedure di immissione in libera pratica delle merci, e in tema di procedure di esportazione delle merci comunitarie*), che aveva ad oggetto il servizio di riscontro è stato abrogato dal predetto D.Lgs. n. 141/2024.

12. BANCHE DATI IN AMBITO DOGANALE

L'analisi dei rischi consiste in una metodologia operativa che consente, attraverso l'utilizzo di banche dati, di ricostruire i flussi illegali doganali.

Tutto il patrimonio informativo acquisito dai Reparti va ovviamente integrato con gli elementi contenuti nelle banche dati accessibili dalla rete informatica del Corpo nonché con le notizie autonomamente acquisite a livello locale che possono rivestire interesse ai fini doganali, anche allo scopo di successivi sviluppi da parte delle pattuglie operanti in ambito portuale e aeroportuale e di quelle deputate a indagini e investigazioni.

Di seguito si riportano le principali banche dati utilizzate dai Reparti in attività doganale:

LA DORSALE INFORMATICA

La realizzazione della Dorsale Informatica ha costituito una delle più importanti progettualità nel settore dell'innovazione digitale a fini operativi, avviata con l'idea di far interagire tra loro le numerose banche dati a oggi disponibili che rappresentano oramai l'imprescindibile serbatoio di conoscenze info-operative per il Corpo.

L'innovativo strumento tecnologico di supporto alle investigazioni è stato finalizzato a dotare il Corpo, per la prima volta, di un unico punto di accesso all'intero patrimonio informativo fruibile e a corrispondere alle sempre più attuali esigenze info-investigative delle articolazioni operative.

Poter interrogare contemporaneamente 180 banche dati - a cui ulteriori se ne aggiungeranno, nel prossimo futuro - e potersi “muovere virtualmente” in modo relazionale, sistemico e in *instant time* dall’una all’altra seguendo dei percorsi intuitivi e di immediata lettura, rappresentano, per il fruitore di questo fondamentale strumento tecnologico, un vantaggio competitivo straordinario nel contrasto alle forme più sofisticate di criminalità economico-finanziaria e a sostegno della missione istituzionale del Corpo.

BORDER CONTROL SYSTEM

Il D.lgs. n. 144 del 2 agosto 2007 impone l’obbligo per le compagnie aeree di comunicare i dati relativi alle persone trasportate, provenienti in Italia direttamente da Paesi Extra Schengen, in merito a tratte individuate a rischio immigrazione clandestina.

Il Border Control System, in uso alla Polizia di Stato, consente ora anche al personale della Guardia di Finanza di accedere autonomamente alle liste passeggeri, che hanno volato nelle 24 ore precedenti, al fine di monitorare e analizzare profili soggettivi, garantendo la riservatezza delle operazioni.

Cognos⁸⁸

Nel settore doganale l’analisi dei rischi viene garantita, *in primis*, dall’extrapolazione delle informazioni contenute nelle dichiarazioni doganali e – soprattutto per i controlli da svolgersi negli spazi doganali o in loro prossimità – nelle cosiddette “dichiarazioni anticipate”, ossia le dichiarazioni sommarie di entrata (*entry summary declaration* – ENS), di uscita (*exit summary declaration* - EXS) e di pre-partenza (*pre-departure declaration* -PDD).

Queste ultime sono presentate, con una tempistica variabile in base al tipo di trasporto (terrestre, marittimo, aereo, etc.), prima che la merce sia introdotta o esca dal territorio doganale dell’Unione e contengono i dati necessari ad effettuare analisi dirette alla prevenzione e repressione di illeciti tributari ed extra-tributari.

In tal modo, è possibile selezionare le spedizioni che presentano indici di pericolosità più elevati, non solo ai fini dell’esecuzione del servizio di riscontro e delle attività di “seconda linea” o di “retro valico”, ma anche dei controlli a posteriori.

In tale fase, la Guardia di Finanza coopera con l’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

Per le richiamate finalità, è stata rilasciata ai Reparti del Corpo l’area “Dichiarazioni doganali” della piattaforma “COGNOS”, che consente, tra l’altro, di effettuare analisi

⁸⁸ Vgs. circolare n. 282023 del 6/10/2021 del Comando Generale – III Reparto Operazioni.

libere utilizzando il patrimonio informativo del sistema AIDA (Automazione Integrata Dogane e Accise) in uso all'ADM.

Tali funzionalità, denominate **“Analisi libera Italia”, “Analisi libera H1 – H6” e “Analisi libera H7”**, restituiscono tutti gli elementi contenuti nelle dichiarazioni doganali e permettono di eseguire elaborazioni multidimensionali su dati aggiornati al mese precedente sulla base di vari parametri, quali l'origine, la destinazione, il regime doganale e la classificazione tariffaria della merce.

In tal modo è possibile:

- a. creare profili di rischio per selezionare le spedizioni all'interno degli spazi doganali e individuare i soggetti verso cui orientare i controlli a posteriori dei Nuclei di Polizia Economico-Finanziaria e degli altri Reparti territoriali;
- b. eseguire ogni altra attività di indagine che necessiti di ricostruire flussi commerciali a carattere internazionale, anche risalenti nel tempo.

Più di recente, è stata messa a disposizione dei Reparti un'altra area della piattaforma **“COGNOS”**, denominata **“Analisi dei rischi GDF”**, che consente di acquisire le principali informazioni contenute nelle dichiarazioni doganali, aggiornate alla data antecedente a quella dell'interrogazione.

Tale strumento permette, quindi, di selezionare spedizioni, anche molto recenti, connotate da profili di rischio e di acquisire, in modo riservato, informazioni suscettibili di immediato sviluppo nelle indagini di Polizia Giudiziaria.

Le richiamate piattaforme, opportunamente integrate con le informazioni residenti nelle banche dati fiscali, valutarie e di Polizia, possono essere valorizzate non solo per contrastare il contrabbando e le altre frodi doganali ma anche per svolgere analisi in materia di contraffazione, sicurezza prodotti, sostanze stupefacenti, armi, ecc., ricostruendo le operazioni eseguite dai soggetti che risultino implicati in tali traffici illeciti.

M.E.R.C.E. (Monitoraggio e Rappresentazione Commercio Estero)⁸⁹

La banca dati M.E.R.C.E. realizzata sulla predetta piattaforma Cognos, nasce per supportare l'analisi dei flussi di merci e rappresenta, oggi, un utile strumento di ausilio, anche per il monitoraggio dell'IVA negli scambi commerciali.

La **“base dati”** che supporta l'applicazione contiene sia informazioni relative ad operazioni effettuate con Paesi terzi, rilevati dalle dichiarazioni doganali, sia dettagli riguardanti operazioni con partner europei, rilevati dagli elenchi **“intra”**.

⁸⁹ Vgs. Foglio n. 354401 dell'11/12/2019 del Comando Generale – III Reparto Operazioni.

In particolare è possibile ottenere, distintamente per i flussi da e per i Paesi dell'U.E. ed extra U.E., sia i dati complessivi delle operazioni svolte, sia informazioni aggregate sulla scorta di criteri diversi, tra cui, a titolo esemplificativo, intervallo temporale, merce movimentata, Paese di origine, provenienza o destinazione della merce, dogana di transito, ecc.; è possibile inoltre ottenere informazioni sugli scambi di merce effettuati da un soggetto individuato sulla base del codice fiscale, della partita IVA, ovvero della denominazione.

Più in dettaglio, attraverso la funzione "Analisi per Importazioni ed Esportazioni extra U.E." sono accessibili funzionalità di ricerca delle importazioni e delle esportazioni sia per flussi di merce sia per intestatario della dichiarazione doganale, con possibilità di selezionare le operazioni di import/export sulla base di diversi criteri, tra cui:

- tipologia di merce;
- periodo temporale;
- Paese di provenienza/origine;
- modalità di trasporto (aereo/marittimo);
- tipologia di operazioni.

È, inoltre, possibile analizzare nel dettaglio le informazioni relative alle "Operazioni di acquisto e di cessione effettuate con ogni singolo Paese Intra U.E.", garantendo, in tal modo, l'opportunità di effettuare confronti tra annualità e/o periodi, nonché procedere all'analisi degli elenchi che le società presentano, incrociando tali dati con le risultanze dell'Anagrafe Tributaria.

Tale funzione consente l'estrazione, per ogni singolo intestatario, del volume delle operazioni effettuate verso i Paesi U.E., dei dati per tipologia di merce, arco temporale e Paese di provenienza/origine e costituisce utile strumento anche per il contrasto alle "frodi carosello".

S.I.D. (Sistema Informativo Doganale)

Nel Sistema informativo doganale confluiscono tutte le informazioni relative a soggetti per i quali sussistono "motivi sostanziali per ritenere che abbiano effettuato, stiano effettuando o effettueranno operazioni in contrasto" con:

- la regolamentazione doganale delle merci oggetto di scambi con i Paesi terzi;
- la normativa in materia di politica agricola comune;
- le leggi nazionali riguardanti:
 - il riciclaggio e il trasferimento di beni o proventi derivanti dal traffico internazionale di stupefacenti o utilizzati a tal fine;
 - la circolazione delle merci assoggettate a divieti o restrizioni per motivi di ordine e sicurezza pubblica, tutela della salute e della vita delle persone e degli animali, preservazione dei vegetali, protezione del patrimonio artistico, storico o archeologico nazionale, vigilanza sulla

proprietà industriale e commerciale, sulla produzione e commercio di armi e munizioni.

Al fine di agevolare la prevenzione, l'individuazione e il perseguimento delle frodi nei settori indicati, le "Autorità nazionali designate da ciascuno Stato membro" alimentano il S.I.D. raggruppando i dati nelle seguenti categorie:

- merci;
- mezzi di trasporto;
- imprese;
- persone;
- tendenze dei fenomeni;
- competenze professionali disponibili.

In corrispondenza delle prime quattro voci, viene specificato il motivo dell'inclusione dei dati, il codice di allarme nel caso in cui la persona segnalata abbia già fatto uso di armi o di violenza o sia sfuggita alle Autorità, nonché il tipo di azione proposta; con riguardo a quest'ultimo aspetto, nell'inserire i dati, ogni Autorità nazionale può richiedere che la persona, il mezzo di trasporto o il carico, siano assoggettati dagli organi collaterali a controllo, oppure a "sorveglianza discreta", con una scorta occulta fino a destino, oppure che sia effettuata soltanto una generica "osservazione" e successivo rendiconto.

Il S.I.D. ha un'importanza peculiare per l'operatività dei dispositivi nazionali di Polizia Doganale nell'Unione Europea, in quanto con un'interrogazione consente di conoscere in tempo reale l'esistenza di "segnalazioni di rischio" da parte di tutte le Autorità doganali dei Paesi membri in relazione a soggetti, imprese, flussi di merci e mezzi di trasporto, per i quali sono emersi elementi di possibile coinvolgimento in traffici illeciti internazionali; l'utilità operativa dell'informazione è immediata, considerato che, in caso di localizzazione del trasporto in *itinere*, lo sviluppo dell'attività di servizio può assumere un'intensità differenziata a seconda delle indicazioni fornite dal Reparto o ufficio originatore.

F.A.L.S.T.A.F.F. (*Fully Automated Logical SysTem Against Forgery Fraud*)

E' una banca dati multimediale dei prodotti autentici inserita nell'ambito del sistema informativo doganale A.I.D.A., per consentire ad aziende che intendono richiedere un intervento di tutela dei propri prodotti, di inserire specifiche schede in cui sono registrate tutte le informazioni di carattere tecnico relativamente ai prodotti medesimi, unitamente alle immagini degli stessi e dei relativi marchi.

ACCISE

1. CENNI GENERALI SUL PROCESSO DI ARMONIZZAZIONE IN AMBITO UE DELLE ACCISE

Le Accise sono imposte indirette sui consumi (indirette in quanto non colpiscono in modo diretto la ricchezza; sui consumi perché vengono pagate solamente al momento dell'acquisto/consumo).

Possono dare un gettito considerevole e sono, inoltre, facilmente manovrabili secondo le mutevoli esigenze di bilancio e costituiscono uno strumento per lo Stato al fine di dare una direzione politica ed economica al Governo.

Possiamo distinguere le funzioni delle Accise in fiscale ed extrafiscale:

- **Fiscale**, in quanto forniscono gettito per sostenere la spesa pubblica statale ovvero impiegate per risolvere problematiche straordinarie (es. disastro del Vajont);
- **Extrafiscale**, in quanto possono perseguire importanti finalità di politica economica, sociale (disincentivare il consumo nel caso delle sigarette e alcolici), ambientale (es carbon tax per diminuire emissione di carbonio e che gravano, pertanto, soprattutto sulle industrie pesanti come le acciaierie) e sanitaria. Altri esempi della funzione extrafiscale sono la *sugar tax* (che riguarda un aumento del costo delle bevande zuccherate) e la *junk food tax* (che riguarda, invece, il c.d. cibo spazzatura).

Quanto agli aspetti negativi, si ricordano:

- aumento del prezzo del prodotto;
- monopolio dello Stato su determinati prodotti (i quali devono riportare un contrassegno);
- l'aggravio su tutti in modo uguale mancando la caratteristica della proporzionalità in base alla effettiva capacità contributiva. Quanto sopra ha, per ciò, comportato lo sviluppo del fenomeno del contrabbando, poiché, non potendo acquistare i prodotti sui canali ufficiali, il mercato nero divenne, quindi, la principale fonte di approvvigionamento⁹⁰.

Il vasto e variegato settore delle Accise è stato oggetto di attenzione da parte dell'UE fin dall'inizio. Ciò, da un lato, per via del rilievo che può avere sui flussi delle merci e

⁹⁰ Esemplare in materia l'“Operazione Primavera” che, tra la fine degli anni '90 e gli inizi del 2000 nelle zone del brindisino e del leccese, ha costituito un ottimo risultato del Corpo della Guardia di Finanza per il contrasto al contrabbando di sigarette e generi di Monopolio provenienti dall'Albania e dal Montenegro.

dei servizi e, dall'altro, del carattere prioritario e fondante che ha la libera circolazione delle merci all'interno dell'Unione Europea.

Le Accise sono, pertanto, un'imposta armonizzata, ovvero trattate nello stesso modo nei diversi Stati. Si tratta, però, di un'armonizzazione parziale, in quanto i Paesi membri hanno mostrato sin da subito una certa resistenza a misure che potessero irrigidire se non far perdere uno strumento di politica di bilancio e di politica economica e sociale di grande rilievo.

La volontà del Legislatore UE di armonizzare le Accise traspare nell'art. 99 del Trattato di Roma 1957: *“La Commissione esamina in qual modo sia possibile armonizzare, nell'interesse del mercato comune, le legislazioni dei singoli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo e ad altre imposte indirette, ivi comprese le misure di compensazione applicabili agli scambi fra gli Stati membri.”* L'art. 99 prevede, esplicitamente, l'armonizzazione delle imposte indirette sui consumi, tra cui le Accise, *«nella misura necessaria per assicurare l'instaurazione e il funzionamento del mercato interno»*.

Questa previsione, tuttavia, rimase lettera morta fino agli anni '70 quando si ebbero le prime proposte, i cui risultati sono stati scarsi e hanno riguardato solo i tabacchi lavorati. La svolta è avvenuta con il libro bianco del 1985, tramite il quale la Commissione Europea manifestò la volontà di fornire un trattamento economico uguale fra tutti gli Stati per le imposte di consumo.

La prima proposta in materia di Accise venne formulata nel 1987, cd. “piano Cockfield”, con cui il legislatore europeo prevedeva l'armonizzazione di quelle principali (tabacchi lavorati, oli minerali e bevande alcoliche); l'abolizione o l'inCorporazione nell'IVA di quelle minori (le Accise sul caffè, il cacao, le banane), lasciando la possibilità agli Stati membri di tenere in vita soltanto quelle che non colpivano direttamente gli scambi fra gli Stati membri come lotterie, giochi d'azzardo e spettacoli. Il piano prevedeva, inoltre, l'applicazione di un'aliquota unica per tutti gli Stati: si trattava di una proposta alternativa che non venne, tuttavia, accettata perché sottraeva alla potestà statale la possibilità di accrescere le casse erariali tramite le imposte e, inoltre, non si adattava adeguatamente alle differenti situazioni economiche degli Stati membri.

Con alcune correzioni, in un successivo documento della Commissione del 1989, venne ripreso il piano Cockfield, prevedendo non più una singola aliquota, bensì un range con un'aliquota minima e una massima da imporre sulle Accise e, per il lungo termine, aliquote obiettivo, da realizzarsi gradualmente nel tempo. Sebbene parte della proposta riconoscesse una maggiore sovranità allo Stato, anche questa scelta cadde nel vuoto per via dell'aliquota obiettivo, che imponeva un impegno economico costante, non sempre confacente alla forza economica degli Stati membri.

È nel 1992 che sono intervenute definitivamente le direttive di armonizzazione in relazione alle principali Accise (oli minerali, bevande alcoliche e tabacchi lavorati) e hanno riguardato, oltre ad un regime generale comune, la struttura e le aliquote delle diverse Accise. In particolare, le misure decise constano di una direttiva generale, cd.

quadro, adottata il 25 febbraio 1992, n. 92/12, che stabilisce il regime generale e che si applica a tutti i prodotti assoggettati a tale imposizione, e sette direttive-corollario, adottate il 18 ottobre 1992, relative all'armonizzazione delle strutture e all'avvicinamento delle aliquote delle singole Accise.

Tale quadro normativo è rimasto in vigore fino al 2003, seppur con le dovute modifiche intervenute nel tempo. Tuttavia, la necessità di un adeguamento alle rinnovate esigenze degli ultimi anni ha portato alla emanazione della direttiva n. 2020/262, recepita in Italia con il D.Lgs. n. 180/2021, influenzando, in particolar modo, sul Testo Unico Accise (D.Lgs. n. 504/1995), attuale normativa di riferimento. Successivamente, inoltre, in seguito alla legge delega per la riforma fiscale n. 111 del 2023, è stato emanato il d.Lgs. n. 141 del 2024, attuativo delle disposizioni in essa contenute. Con l'articolo 3 di tale decreto, infatti, sono state apportate alcune modifiche al T.U.A., riportate nei successivi paragrafi.

2. PRODOTTI SOTTOPOSTI AL REGIME DELLE ACCISE O ALL'IMPOSIZIONE INDIRETTA SULLA PRODUZIONE E SUI CONSUMI

Il Testo Unico sulle Accise (TUA) disciplina l'imposizione indiretta sulla produzione e sui consumi. Ai sensi dell'art. 1 del Testo si intende per:

- a) Accisa: l'imposizione indiretta sulla produzione o sul consumo dei prodotti energetici, dell'alcole etilico e delle bevande alcoliche, dell'energia elettrica e dei tabacchi lavorati, diversa dalle altre imposizioni indirette previste dal Titolo III del presente testo unico;
- b) Amministrazione Finanziaria: gli organi, centrali o periferici, dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli preposti alla gestione dell'Accisa sui prodotti energetici, sull'energia elettrica, sui tabacchi lavorati, sugli alcoli e sulle bevande alcoliche, e alla gestione delle altre imposte indirette di cui al Titolo III;
- c) prodotto sottoposto ad Accisa: il prodotto al quale si applica il regime fiscale delle Accise;
- d) prodotto soggetto od assoggettato ad Accisa: il prodotto per il quale il debito d'imposta non è stato ovvero è stato assolto;
- e) deposito fiscale: l'impianto in cui vengono fabbricati, trasformati, detenuti, ricevuti o spediti prodotti sottoposti ad Accisa, in regime di protocollo d'intesa dei diritti di accisa, alle condizioni stabilite dall'Amministrazione Finanziaria;
- f) depositario autorizzato: il soggetto titolare e responsabile della gestione del deposito fiscale;
- f-bis) prodotti non unionali: le merci definite all'articolo 5, punto 24) del regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio del 9 ottobre 2013, che istituisce il Codice doganale dell'Unione, d'ora in avanti indicato come CDU;

g) regime sospensivo: il regime fiscale applicabile alla fabbricazione, alla trasformazione, alla detenzione e alla circolazione dei prodotti soggetti ad Accisa fino al momento dell'esigibilità dell'Accisa o del verificarsi di una causa estintiva del debito d'imposta;

h) lettera abrogata dal D.Lgs. 5 novembre 2021, n. 180;

i) importazione di prodotti sottoposti ad Accisa: l'immissione di prodotti in libera pratica a norma dell'articolo 201 del CDU;

La direttiva 262/2020, recepita dal D.Lgs. 5 novembre 2021, n. 180 ha modificato la suddetta normativa introducendo la lettera i-bis, in cui viene fornita la definizione di ingresso irregolare:

i-bis) ingresso irregolare: l'ingresso nel territorio dell'Unione Europea di prodotti che non sono vincolati al regime di immissione in libera pratica ai sensi dell'articolo 201 del CDU e per i quali è sorta un'obbligazione doganale ai sensi dell'articolo 79, paragrafo 1, di tale regolamento o sarebbe sorta se i prodotti fossero stati soggetti a dazi doganali.

L'imposta, pertanto, è esigibile anche in caso di prodotti introdotti irregolarmente nel territorio.

Altre definizioni di cui all'art. 1 riguardano:

l) destinatario registrato: la persona fisica o giuridica, diversa dal titolare di deposito fiscale, autorizzata dall'Amministrazione finanziaria a ricevere, nell'esercizio della sua attività economica, prodotti sottoposti ad Accisa in regime sospensivo, provenienti dal territorio di un altro Stato membro o dal territorio dello Stato;

m) spedite registrate: la persona fisica o giuridica autorizzata dall'Amministrazione Finanziaria unicamente a spedire, nell'esercizio della sua attività economica, prodotti sottoposti ad accisa in regime sospensivo a seguito dell'immissione in libera pratica in conformità dell'articolo 201 del CDU;

m-bis) spedite certificate: la persona fisica o giuridica, autorizzata dall'Amministrazione Finanziaria a spedire, nell'esercizio della sua attività economica, prodotti sottoposti ad Accisa già immessi in consumo nel territorio dello Stato al fine del loro trasporto verso il territorio di un altro Stato membro;

m-ter) destinatario certificato: la persona fisica o giuridica, autorizzata dall'Amministrazione Finanziaria a ricevere, nell'esercizio della sua attività economica, prodotti sottoposti ad Accisa immessi in consumo nel territorio di un altro Stato membro e spediti nel territorio dello Stato;

n) sistema informatizzato: il sistema di informatizzazione di cui alla decisione (UE) 2020/263 del Parlamento europeo e del Consiglio del 15 gennaio 2020, relativa all'informatizzazione dei movimenti e dei controlli dei prodotti soggetti ad Accisa;

n-bis) e-DAS: il documento amministrativo elettronico semplificato di cui all'articolo 35 della Direttiva (UE) 2020/262 del Consiglio del 19 dicembre 2019.

L'art. 1, comma 3 delimita i confini in cui si applica il regime fiscale delle Accise:

a) si intende per "territorio dello Stato": il territorio della Repubblica italiana, con esclusione del comune di Livigno;

b) si intende per territorio dell'Unione Europea: il territorio corrispondente al campo di applicazione del Trattato istitutivo della Comunità Europea con le seguenti esclusioni, oltre a quelle indicate nella lettera a):

1) per la Repubblica francese: i territori francesi di cui all'articolo 349 e all'articolo 355, paragrafo 1, del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea;

2) per la Repubblica federale di Germania: l'isola di Helgoland e il territorio di Busingen;

3) per il Regno di Spagna: Ceuta, Melilla e le isole Canarie;

4) per la Repubblica di Finlandia: le isole Åland;

5) le isole Anglo-normanne;

c) le operazioni effettuate in provenienza o a destinazione:

1) del Principato di Monaco sono considerate come provenienti dalla, o destinate alla, Repubblica francese;

2) di Jungholz e Mittelberg (Kleines Walsertal), sono considerate come provenienti dalla, o destinate alla, Repubblica federale di Germania;

3) dell'isola di Man sono considerate come provenienti dal, o destinate al, Regno Unito di Gran Bretagna e dell'Irlanda del Nord;

4) della Repubblica di San Marino, sono considerate come provenienti dalla, o destinate alla, Repubblica italiana. Le suddette operazioni devono essere perfezionate presso i competenti uffici italiani con l'osservanza delle disposizioni finanziarie previste dalla Convenzione di amicizia e buon vicinato del 31 marzo 1939, resa esecutiva con la legge 6 giugno 1939, n. 1320, e successive modificazioni;

5) delle zone di sovranità del Regno Unito di Akrotiri e Dhekelia sono considerate come provenienti dalla, o destinate alla, Repubblica di Cipro.

I diversi prodotti sottoposti al regime fiscale delle Accise vengono disciplinati come segue:

- artt. 21 e ss.: **prodotti energetici**;
- artt. 27 e ss.: **alcole e bevande alcoliche**;
- artt. 39-bis e ss.: **tabacchi lavorati**;
- artt. 52 e ss.: **energia elettrica**;
- artt. 62 e ss.: **oli lubrificanti, bitumi di petrolio e altri prodotti**.

3. FATTO GENERATORE ED ESIGIBILITÀ DELLE ACCISE, ACCERTAMENTO, LIQUIDAZIONE E PAGAMENTO

L'art. 2 disciplina il fatto generatore e l'esigibilità delle Accise:

“1. Per i prodotti sottoposti ad accisa l'obbligazione tributaria sorge al momento della loro fabbricazione, compresa l'estrazione dal sottosuolo qualora l'accisa sia applicabile, ovvero della loro importazione o del loro ingresso irregolare nel territorio dello Stato.

2. L'accisa è esigibile all'atto della immissione in consumo del prodotto nel territorio dello Stato. Si considera immissione in consumo anche:

a) lo svincolo, anche irregolare, di prodotti sottoposti ad accisa da un regime sospensivo;

b) l'ammacco di prodotti sottoposti ad accisa, in misura superiore a quella consentita o quando non ricorrono le condizioni per la concessione dell'abbuono di cui all'articolo 4;

c) la fabbricazione, comprese la trasformazione o la lavorazione, anche irregolari, di prodotti sottoposti ad accisa avvenuta al di fuori di un regime sospensivo;

d) l'importazione di prodotti sottoposti ad accisa, a meno che gli stessi non siano immediatamente vincolati, all'atto dell'importazione, al regime sospensivo o l'ingresso irregolare dei medesimi prodotti nel territorio dello Stato, a condizione che, nei predetti casi, l'obbligazione doganale non sia stata estinta ai sensi di quanto previsto dall'articolo 124, paragrafo 1, lettere e), f), g) e k), del CDU;

e) la detenzione, al di fuori di un regime sospensivo, di prodotti sottoposti ad accisa per i quali non sia stata applicata una accisa conformemente alle disposizioni di cui al presente testo unico.

3. *L'accisa è esigibile anche quando viene accertato che non si sono verificate le condizioni di consumo previste per poter beneficiare di un'aliquota ridotta o di una esenzione.*

4. *È obbligato al pagamento dell'accisa:*

a) il titolare del deposito fiscale dal quale avviene l'immissione in consumo e, in solido, i soggetti che si siano resi garanti del pagamento (o i soggetti) nei cui confronti si verificano i presupposti per l'esigibilità dell'imposta;

b) il destinatario registrato che riceve i prodotti soggetti ad accisa alle condizioni di cui all'articolo 8;

(b-bis) in caso di irregolarità durante la circolazione di prodotti sottoposti ad accisa in regime sospensivo, il depositario autorizzato, lo spediteiro registrato o qualsiasi altro soggetto che ha garantito il pagamento o nei cui confronti si verificano i presupposti per l'esigibilità dell'imposta;

c) relativamente all'importazione e all'ingresso irregolare di prodotti sottoposti ad accisa, il debitore dell'obbligazione doganale individuato in base alla relativa normativa e, in caso di ingresso irregolare, in solido, chiunque abbia partecipato a tale ingresso.

4-bis. In tutti i casi in cui vi siano più soggetti tenuti al pagamento dell'accisa, i medesimi sono responsabili in solido del debito d'imposta".

L'art. 3 contiene la disciplina relativa all'accertamento, alla liquidazione e al pagamento delle Accise.

"1. Il prodotto da sottoporre ad accisa deve essere accertato per quantità e qualità. La classificazione dei prodotti soggetti ad accisa è quella stabilita dalla tariffa doganale della Comunità Europea con riferimento ai capitoli e ai codici della nomenclatura combinata delle merci (NC).

2. Alle controversie relative alla classificazione dei prodotti ai fini dell'accisa si applicano le disposizioni previste per le controversie doganali dal testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, e successive modificazioni, e le stesse sono risolte dalla competente Direzione regionale dell'Agenzia delle Dogane; le controversie concernenti i tabacchi lavorati sono risolte dalla Direzione generale dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli in conformità alle disposizioni di cui agli articoli 39-bis e 39-ter.

3. La liquidazione dell'imposta si effettua applicando alla quantità di prodotto l'aliquota d'imposta vigente alla data di immissione in consumo e, per i tabacchi lavorati, con le modalità di cui all'articolo 39-decies; per gli ammanchi, si applicano le

aliquote vigenti al momento in cui essi si sono verificati ovvero, se tale momento non può essere determinato, le aliquote vigenti all'atto della loro constatazione".

Nonostante una specifica previsione per il pagamento delle Accise contenuta in una Circolare dell'Agenzia delle Dogane e Monopoli del 1995 che non fu mai materialmente applicata, l'effettiva modalità di versamento, come specificato nel TUA, può avvenire direttamente in Tesoreria o tramite conto corrente postale o utilizzando il modello di versamento unificato "F24 Accise", con la possibilità di compensarne l'importo da versare con eventuali crediti tributari, e comunque rispettando termini e modalità fissati con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze.

4. REGIME DEL DEPOSITO FISCALE E DEL DEPOSITO LIBERO: DEPOSITARIO AUTORIZZATO, DESTINATARIO REGISTRATO, SPEDITORE REGISTRATO E ALTRI OPERATORI

Il regime di deposito fiscale ex art. 5 comma 1 del D.Lgs. n. 504/1995, asserisce che:

"La fabbricazione, la lavorazione, la trasformazione e la detenzione dei prodotti soggetti ad accisa e in regime sospensivo sono effettuate in regime di deposito fiscale. Sono escluse dal predetto regime le fabbriche di prodotti tassati su base forfettaria."

Il depositario autorizzato, previo rilascio da parte dell'Agenzia Dogane e Monopoli di una specifica licenza, deve garantire alcuni requisiti sia in ambito di sicurezza sul lavoro, come fornire i locali occorrenti con l'arredamento e le attrezzature necessarie, sia in ambito fiscale. La licenza viene negata in caso di condanna per reati penali, di truffa e contrabbando.

5. REGIME DELLE AUTORIZZAZIONI: DISPOSIZIONI GENERALI

Per deposito fiscale, secondo quanto previsto dall'art. 1, comma 2, lett. e), TUA, si intende l'impianto in cui vengono fabbricate, trasformate, detenute, ricevute o spedite merci sottoposte ad Accisa, in regime di sospensione dei relativi diritti, alle condizioni stabilite dall'Amministrazione Finanziaria. L'art. 1 del Decreto Legislativo 2 febbraio 2007, n. 26, al comma 1, lett. g), sostituisce il comma 1, primo periodo, dell'art. 23 TUA e dispone il diretto riconoscimento del regime del deposito fiscale per determinati impianti definendone la portata.

Il regime del deposito fiscale è consentito, ai sensi dell'art. 23 TUA:

- per le raffinerie;
- per gli altri stabilimenti di produzione dove si ottengono i prodotti energetici di cui all'art. 21, comma 1, TUA sottoposti ad Accisa, eccettuati il gas naturale

(codici NC 27 11 11 00 e NC 27 11 21 00), il carbone, la lignite e il coke (codici NC 2701, NC 2702 e NC 2704);

- per gli altri stabilimenti di produzione dove si ottengono i prodotti sottoposti ad Accisa ai sensi dell'art. 21, commi 4 e 5, TUA;
- per gli impianti petrolchimici.

Le disposizioni disciplinanti l'istituto del regime del deposito fiscale prevedono che:

- il regime del deposito fiscale è autorizzato dall'Amministrazione Finanziaria e il relativo esercizio è subordinato al rilascio di una licenza secondo quanto previsto dall'art. 63 TUA;
- a ciascun deposito è attribuito un codice di Accisa, costituito da un'espressione alfanumerica di tredici caratteri, come precisato dalla nota n. 3305 in data 4 novembre 2004 dell'allora Agenzia delle Dogane;
- il depositario è obbligato, fatte salve le disposizioni stabilite per i singoli prodotti, a prestare cauzione nella misura del 10 per cento dell'imposta che grava sulla quantità massima di prodotti che possono essere detenuti nel deposito fiscale, in relazione alla capacità di stoccaggio dei serbatoi utilizzabili. In ogni caso, l'importo della cauzione non può essere inferiore all'ammontare dell'imposta che mediamente viene pagata alle previste scadenze. In presenza di cauzione prestata da altri soggetti, la cauzione dovuta dal depositario si riduce di pari ammontare;
- sono esonerate dall'obbligo di prestazione della cauzione le Amministrazioni dello Stato e gli enti pubblici;
- il depositario è, altresì, obbligato a conformarsi alle prescrizioni stabilite per l'esercizio della vigilanza sul deposito fiscale, a tenere una contabilità dei prodotti detenuti e movimentati nel deposito fiscale, ove vanno indicati, al momento della presa in consegna, tutti i prodotti ricevuti sottoposti ad Accisa, e a presentare i prodotti ad ogni richiesta sottoponendosi a controlli o accertamenti;
- i depositi fiscali si intendono compresi nel circuito doganale e sono assoggettati a vigilanza finanziaria; la vigilanza finanziaria deve assicurare, tenendo conto dell'operatività dell'impianto, la tutela fiscale anche attraverso controlli successivi;
- l'inosservanza degli obblighi in parola, nonché del divieto di estrazione di cui all'art. 3, comma 4, TUA, indipendentemente dall'esercizio dell'azione penale per le violazioni che costituiscono reato, comporta la revoca della licenza fiscale di esercizio; ai sensi dell'art. 23 TUA, la licenza per la gestione in regime di deposito fiscale degli stabilimenti di produzione dei prodotti energetici viene revocata o negata a chiunque sia stato condannato per violazioni in materia di accisa sui prodotti energetici per le quali è stabilita la pena della reclusione.

Il rilascio della licenza fiscale di cui all'art. 63 TUA per l'autorizzazione e l'esercizio di un impianto di produzione di prodotti energetici in regime di deposito fiscale è

subordinato al preventivo rispetto degli obblighi disciplinati da ulteriori disposizioni normative. In particolare, l'art. 4 del Regio Decreto Legge 2 novembre 1933, n. 1741 prevede che chiunque intenda trasformare, rettificare o comunque elaborare gli oli minerali o i residui provenienti dalla raffinazione degli oli medesimi deve fare richiesta di apposito provvedimento di concessione. Il provvedimento di concessione determina le modalità del collaudo degli impianti e dei depositi e la composizione della commissione di collaudo; indica, altresì, i quantitativi massimi di merce sfusa e confezionata, la lunghezza e il diametro e la portata delle eventuali tubazioni di collegamento con altri impianti, oleodotti, ecc., la durata della concessione, i principali obblighi che la legislazione vigente impone ai titolari di depositi o impianti di oli minerali e, in particolare, quello relativo alle scorte di riserva.

La Legge 23 agosto 2004, n. 239, nel dettare le norme riguardanti il riordino del settore energetico nonché la delega al Governo per il riassetto delle disposizioni vigenti in materia di energia, ha previsto che il decreto di concessione per l'installazione e l'esercizio di impianti di produzione di prodotti energetici, in precedenza riservato, ai sensi del D.P.R. 18 aprile 1994, n. 420, all'allora Ministero delle Attività Produttive, è rilasciato dalle Regioni che, quindi, esercitano le funzioni amministrative in materia di lavorazione, stoccaggio e distribuzione di oli minerali non riservate allo Stato.

Pertanto, fermo restando quanto previsto dal comma 2, lettera a), dell'art. 1 della L. n. 239/2004, ai sensi del successivo comma 56 sono attività sottoposte a regimi autorizzativi:

- l'installazione e l'esercizio di nuovi stabilimenti di lavorazione e di stoccaggio di oli minerali;
- la dismissione degli stabilimenti di lavorazione e stoccaggio di oli minerali;
- la variazione della capacità complessiva di lavorazione degli stabilimenti di oli minerali;
- la variazione di oltre il 30 per cento della capacità complessiva autorizzata di stoccaggio di oli minerali.

Le prescritte autorizzazioni, come già evidenziato, sono rilasciate dalla Regione, sulla base degli indirizzi e degli obiettivi generali di politica energetica, fatte salve le disposizioni vigenti in materia ambientale, sanitaria, fiscale, di sicurezza, di prevenzione incendi e di demanio marittimo. Per quanto concerne i gas di petrolio liquefatti, il Decreto Legislativo 22 febbraio 2006, n. 128 prevede che, in relazione all'installazione e all'esercizio degli impianti di riempimento, travaso e deposito di G.P.L., nonché all'esercizio dell'attività di distribuzione e vendita di G.P.L. in recipienti, le autorizzazioni di cui all'art. 1, comma 56, della già analizzata L. n. 239/2004 sono rilasciate sulla base della normativa vigente in materia di impianti di produzione, lavorazione e stoccaggio di oli minerali.

Al riguardo:

- le autorizzazioni all'installazione e all'esercizio di nuovi stabilimenti di lavorazione e stoccaggio di oli minerali di cui all'art. 1, comma 56, lettera a), della L. n. 239/2004 sono rilasciate per impianti di riempimento, travaso e deposito di G.P.L. di capacità non inferiore a 100 m³ in serbatoi fissi;
- non sono soggetti all'autorizzazione i depositi di G.P.L. annessi al servizio di reti canalizzate, i depositi di G.P.L. per usi privati, industriali e agricoli e comunque destinati ad uso non commerciale, aventi capacità complessiva non superiore a 26 m³;
- gli esercenti depositi di G.P.L. per uso privato, agricolo e industriale, e comunque destinati ad uso non commerciale, aventi capacità complessiva non superiore a 26 m³ sono esentati dagli obblighi indicati nell'art. 25, comma 1, TUA.

Il Decreto del Ministero dell'Industria, del Commercio e dell'Artigianato 7 febbraio 1995, nel delineare le modalità e i contenuti delle domande di concessione e/o di autorizzazione all'installazione di impianti di lavorazione o di deposito di oli minerali, prevede che la relativa domanda di concessione deve riportare:

- le generalità e il domicilio del richiedente o, nel caso di ente o società, del suo legale rappresentante. Per le società, le indicazioni prescritte dall'art. 2250, commi 1 e 2, del codice civile (sede società, numero di iscrizione all'Ufficio Registro, capitale sociale, ecc.);
- l'ubicazione prevista per la realizzazione delle opere;
- il soggetto cui appartiene il suolo sul quale si intende realizzare l'opera, citando gli estremi degli atti relativi alla disponibilità, attuale o potenziale, dello stesso da parte del richiedente;
- la natura e i processi di lavorazione che si intendono realizzare;
- la quantità, la qualità e possibilmente la provenienza delle materie prime introdotte annualmente nello stabilimento per essere lavorate;
- la qualità e le rese dei prodotti che si prevede di ottenere;
- la capacità di stoccaggio dello stabilimento con l'indicazione di quella di ciascun serbatoio con la relativa destinazione d'uso o l'incremento di capacità introdotto dalla modifica richiesta;
- la capacità produttiva dello stabilimento con l'indicazione della potenzialità dei singoli impianti o l'incremento di capacità introdotto dalla modifica richiesta;
- i modi e i mezzi di ricezione delle materie prime o dei prodotti e di distribuzione dei prodotti petroliferi ottenuti;
- la relazione tecnica, illustrante il progetto di massima dell'opera, corredata dalla planimetria generale dello stabilimento e di eventuale schema a blocchi e/o a fluogrammi del ciclo che si intende realizzare nonché di ogni altro elaborato ritenuto necessario per lo svolgimento dell'istruttoria;
- la comunicazione dell'avvenuto adempimento agli obblighi di cui al Decreto Legislativo 17 agosto 1999, n. 334 concernente l'attuazione della Direttiva 9 dicembre 1996, n. 96/82/CE, successivamente modificata dalla Direttiva 16

dicembre 2003, n. 2003/105/CE, relativa al controllo dei pericoli di incidenti rilevanti connessi con determinate sostanze pericolose, con particolare riguardo agli artt. 6, 7 e 8;

- l'autorizzazione integrata ambientale, rilasciata ai sensi degli artt. 5 e 7 del Decreto Legislativo 18 febbraio 2005, n. 59, concernente l'attuazione integrale della Direttiva 24 settembre 1996, n. 96/61/CE relativa alla prevenzione e riduzione integrate dell'inquinamento, e del Decreto Legislativo 3 aprile 2006, n. 152;
- la comunicazione circa l'osservanza delle disposizioni contenute nel Decreto Legislativo 9 aprile 2008, n. 81 con particolare riguardo alla redazione del documento di valutazione dei rischi di cui all'art. 28;
- il certificato di prevenzione incendi di cui all'art. 16 del Decreto Legislativo 8 marzo 2006, n. 139, rilasciato dal competente Comando Provinciale dei Vigili del Fuoco, su istanza dei soggetti responsabili delle attività interessate, a conclusione di un procedimento che comprende il preventivo esame e il parere di conformità sui progetti, finalizzati all'accertamento della rispondenza dei progetti stessi alla normativa di prevenzione incendi, e l'effettuazione di visite tecniche, finalizzate a valutare direttamente i fattori di rischio e a verificare la rispondenza delle attività alla normativa di prevenzione incendi e l'attuazione delle prescrizioni e degli obblighi a carico dei soggetti responsabili delle attività medesime;
- il certificato di iscrizione nell'apposito registro presso la competente camera di commercio.

Al termine delle procedure amministrative autorizzatorie in trattazione, per l'ottenimento della licenza fiscale di esercizio di cui al già citato art. 63 TUA, è richiesto, altresì, il rispetto di specifici adempimenti da assolvere in virtù degli interessi fiscali da tutelare. Pertanto, così come specificato nelle circolari dell'Agenzia delle Dogane n. 16/D del 28 aprile 2006 e n. 335 del 30 dicembre 1992, ogni società interessata ad ottenere l'autorizzazione deve presentare alla Direzione Regionale delle Dogane territorialmente competente specifica istanza che, ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, art. 3, comma 1, n. 1), art. 1 della Tariffa, allegato A, Parte I, deve essere presentata in bollo, equivalente ad euro 14,62 (Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 24 maggio 2005), e deve essere corredata dei seguenti documenti:

- la denominazione della ditta, la sede sociale, la partita IVA, il codice fiscale e le generalità di chi la rappresenta legalmente;
- il Comune, la via e il numero civico o la località in cui si trova l'impianto, nonché le generalità dell'eventuale rappresentante negoziale;
- il decreto di concessione rilasciato dall'allora Ministero delle Attività Produttive o dal Prefetto ovvero, a decorrere dalla data di entrata in vigore della L. n. 239/2004, dalla Regione, come visto in precedenza;
- il verbale di collaudo;

- il livello di stoccaggio, la stima delle merci che saranno spostate annualmente e la loro destinazione;
- la descrizione e le caratteristiche degli impianti e delle apparecchiature per la produzione e l'acquisizione di energia;
- la qualità delle materie prime e dei prodotti finiti, nonché la quantità massima degli stessi che in qualsiasi momento si potranno trovare nel deposito fiscale;
- la documentazione attestante la movimentazione dei prodotti petroliferi in esenzione o ad aliquota agevolata (contratti, lettere di intenti od altra idonea documentazione);
- la descrizione degli strumenti installati per la misurazione qualitativa e quantitativa delle materie prime, dei semilavorati e dei prodotti finiti;
- le procedure operative di carattere tecnico-contabili (sistema contabile), che si intendono attivare per la gestione del deposito fiscale;
- i nominativi dei funzionari incaricati, la loro posizione e le loro attribuzioni all'interno della società;
- il certificato camerale;
- il certificato del casellario giudiziale relativo al rappresentante legale;
- il certificato dei carichi pendenti rilasciato dai competenti organi dell'Autorità Giudiziaria relativo al rappresentante legale.

L'istanza deve essere corredata di denuncia tecnica, costituita dall'insieme di documentazioni, di certificazioni, di dichiarazioni, di relazioni tecniche, di elaborati grafici, di schemi tecnici, di tabelle di ragguglio, ecc., necessari a descrivere in maniera incontrovertibile l'attività che s'intende esercitare, i processi industriali utilizzati, i prodotti da ottenere e le loro caratteristiche chimico-fisiche. In particolare, la denuncia comprende la seguente tipologia di atti:

- la planimetria dello stabilimento evidenziante, altresì, il percorso della recinzione fiscale;
- lo schema degli impianti;
- le tabelle di taratura dei serbatoi redatte e firmate da un tecnico abilitato;
- la documentazione tecnica inerente gli strumenti di misura;
- un diagramma quantificato del flusso di materia;
- una relazione sui processi di generazione, di trasformazione e di utilizzazione dell'energia con l'indicazione degli specifici parametri di consumo;
- il sistema di codificazione dei prodotti, dei relativi imballi, dell'etichettatura, ecc.;
- eventuali procure (notarili).

Il procedimento amministrativo finalizzato al rilascio della licenza fiscale è regolamentato dal Decreto Ministeriale 19 ottobre 1994, n. 678; in particolare, l'art. 3 e il punto 33 dell'allegata tabella stabiliscono che il termine iniziale del procedimento è la data di ricevimento della domanda e individuano in 180 giorni il termine entro il quale lo stesso deve concludersi. L'Amministrazione Finanziaria, effettuata con esito

positivo la verifica tecnica, constatata l'esecuzione delle prescrizioni eventualmente impartite e la prestazione della cauzione dovuta, in uno dei modi previsti dalla Legge 10 giugno 1982, n. 348 e successive modificazioni, o l'avvenuta concessione dell'esonero, rilascia la licenza di esercizio di cui all'art. 5, comma 2, TUA, dopo il pagamento del diritto previsto dall'art. 63, comma 2, lettera a), TUA: per i depositi fiscali quali fabbriche e impianti di lavorazione, di trattamento e di condizionamento, l'importo dei diritti di licenza è pari a euro 258,23.

Ai sensi dell'art. 63 TUA, la licenza fiscale ha validità illimitata, salvo l'eventualità che la stessa venga revocata per sopravvenuta insussistenza dei prescritti requisiti oggettivi e soggettivi, ed è soggetta al pagamento del diritto annuale nella misura precedentemente riportata. Il diritto di licenza annuale deve essere versato dal 1° al 16 dicembre dell'anno che precede quello cui si riferisce e, per gli impianti di nuova costruzione o che cambiano titolare, prima del rilascio della licenza; in caso di omesso versamento di tali diritti, il comma 4 dell'art. 63 TUA prevede l'applicabilità della sanzione amministrativa da una a tre volte l'importo del diritto evaso.

Come visto in precedenza, l'art. 1, comma 2, lettera a), della L. n. 239/2004 ha disposto la liberalizzazione, tra l'altro, delle attività di produzione e stoccaggio di oli minerali, pur sottoponendo a regime autorizzatorio, ai sensi del comma 56 del medesimo articolo, determinate fattispecie, quali l'installazione ed esercizio di nuovi stabilimenti di lavorazione e stoccaggio di oli minerali, la dismissione degli stessi, la variazione della capacità complessiva di lavorazione e la variazione superiore al 30 per cento della capacità complessiva di stoccaggio. Pertanto, ai sensi del successivo comma 58 del più volte richiamato art. 1, le modifiche degli stabilimenti di lavorazione o dei depositi di oli minerali, non rientranti tra le variazioni di capacità complessiva soggette ad autorizzazione, nonché quelle degli oleodotti sono liberamente effettuate dall'operatore.

L'allora Agenzia delle Dogane, con le circolari 6 maggio 2005, n. 18/D e 28 aprile 2006, n. 16/D, ha chiarito che l'Amministrazione Finanziaria è interessata, in via generale, dalle procedure afferenti al regime amministrativo degli impianti di lavorazione o di deposito di oli minerali per la tutela degli interessi fiscali connessi con l'installazione, ma anche con l'ampliamento e la modifica dei medesimi; di conseguenza, in caso di ampliamento e di modifica dei suddetti impianti viene comunque disposto un onere di preventiva comunicazione, al fine di consentire l'individuazione e l'adozione di prescrizioni vincolanti da osservare, da parte dell'operatore interessato, in occasione della realizzazione di nuove opere all'interno dei suddetti stabilimenti che ne vadano comunque a modificare la costituzione quali, tra le più rilevanti, la ristrutturazione di Reparti, l'installazione di nuovi impianti, gli interventi sui sistemi di recinzione o il cambio di destinazione dei serbatoi.

Pertanto, il titolare di un impianto di lavorazione o di deposito di prodotti energetici ha l'obbligo di comunicare, preventivamente, all'Ufficio delle Dogane territorialmente

competente le modifiche comportanti variazioni della capacità complessiva di stoccaggio inferiori al 30% di quella autorizzata e incidenti sulla costituzione o sull'assetto tecnico dei suddetti impianti. Allo stesso modo, la variazione della titolarità di un deposito fiscale, derivante, ad esempio, da una modifica della ragione sociale o da trasformazione, fusione o scissione societaria e che può avere per oggetto uno o più depositi fiscali, deve essere oggetto di preventiva comunicazione.

6. CIRCOLAZIONE AD ACCISA SOSPESA E ASSOLTA

La circolazione dei prodotti sottoposti ad Accisa è accompagnata da una minuziosa serie di informazioni e documenti utili per assicurare la necessaria azione di controllo da parte delle competenti Autorità fiscali.

L'attuale quadro giuridico distingue tra circolazione dei prodotti:

- soggetti ad Accisa ovvero in regime sospensivo, regolamentata:
 - a. dall'art. 6 TUA, secondo il quale le movimentazioni devono avvenire con la scorta di un documento amministrativo elettronico emesso dal sistema informatizzato, previo inserimento dei relativi dati da parte del soggetto speditore e con la materiale scorta di una copia stampata di tale documento amministrativo elettronico o di qualsiasi altro documento commerciale che indichi in modo chiaramente identificabile il codice unico di riferimento amministrativo (il c.d. "ARC" – *AAD Reference Code*, un codice alfa-numerico composto da 21 caratteri che individua la singola movimentazione di prodotti in sospensione d'accisa);
 - b. dalla determinazione emanata dal Direttore *pro tempore* dell'allora Agenzia delle Dogane n. 158235/RU, in data 7 dicembre 2010;
- assoggettati ad Accisa, le cui norme di riferimento sono contenute:
 - a. nell'art. 12 TUA, il quale dispone che tali movimentazioni devono avvenire con la scorta di un documento di accompagnamento conforme alla normativa UE;
 - b. nell'art. 9 e seguenti del Decreto del Ministro delle Finanze 25 marzo 1996, n. 210, che individua tale documento nel DAS – Documento di Accompagnamento Semplificato, previsto dal Regolamento (CEE) 17 dicembre 1992, n. 3649.

7. ABBUONI PER PERDITE O CALI

In questa sede si evidenziano le disposizioni generali contenute nell'art. 4 TUA in base alle quali, al verificarsi di determinati eventi, è concesso al soggetto obbligato l'abbuono dell'Accisa gravante sui prodotti che si trovano in sospensione d'imposta.

Si tratta, in sostanza, di particolari situazioni da cui deriva la perdita definitiva e irrimediabile di prodotti per i quali l'obbligazione tributaria è già sorta, secondo i principi fissati dall'art. 2, comma 1, TUA, che possono essere suddivise in due macro-categorie:

- le perdite o distruzioni imputabili a "caso fortuito" o "forza maggiore";
- i cali.

Per quanto riguarda la prima fattispecie, si considera che un prodotto abbia subito una perdita irrimediabile o una distruzione totale quando risulta inutilizzabile come prodotto sottoposto ad Accisa.

Al verificarsi di tali eventi, concernenti merci che si trovano in regime sospensivo, è concesso l'abbuono della relativa imposta qualora il soggetto obbligato provi, in un modo ritenuto soddisfacente dall'Amministrazione Finanziaria, che gli stessi si sono verificati per caso fortuito o per forza maggiore.

Fatta eccezione per i tabacchi lavorati, i fatti imputabili a titolo di colpa non grave, a terzi o allo stesso soggetto passivo, sono equiparati al caso fortuito e alla forza maggiore.

Rispetto alla previgente formulazione dell'art. 4 TUA, il D.Lgs. n. 48/2010 ha eliminato la previsione che equiparava al caso fortuito e alla forza maggiore anche i fatti compiuti da terzi non imputabili al soggetto passivo a titolo di dolo e quella che consentiva l'abbuono dell'imposta nel caso di reati commessi ad opera di terzi, qualora non risultasse il coinvolgimento del soggetto passivo medesimo nell'evento criminoso e venissero individuati gli effettivi responsabili ovvero gli stessi fossero ignoti.

Grazie a tale disciplina, il furto di prodotti sottoposti ad Accisa in regime sospensivo dava diritto all'abbuono della relativa imposta, mentre oggi, in virtù della citata modifica, il tributo rimane interamente in capo al soggetto obbligato.

In relazione alla questione dei cali, la norma prevede che le perdite inerenti la natura stessa dei prodotti, in regime sospensivo, avvenute durante il processo di fabbricazione o di lavorazione al quale gli stessi vengono sottoposti nel caso in cui è già sorta l'obbligazione tributaria, l'abbuono è concesso nei limiti dei cali tecnicamente ammissibili determinati con Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze. Al riguardo, si fa riferimento alle disposizioni contenute nel Decreto del Ministro delle Finanze 13 gennaio 2000, n. 55.

Per i cali naturali e tecnici, invece, si osservano le disposizioni previste dalla normativa doganale, mentre la disciplina dei cali di trasporto si applica anche ai trasporti di prodotti in regime sospensivo provenienti dagli Stati membri della UE.

Infine, si precisa che i tabacchi lavorati non sono soggetti alle norme generali in materia di cali descritte dai commi 2, 3 e 4 dell'art. 4 TUA.

8. REGIME DELLE AGEVOLAZIONI E DELLE ESENZIONI

L'esenzione dal pagamento dell'Accisa è prevista per i prodotti destinati:

- ad essere forniti nel quadro di relazioni diplomatiche o consolari;
- ad organizzazioni internazionali riconosciute e ai membri di tali organizzazioni;
- alle Forze armate di qualsiasi Stato che sia parte contraente del Trattato del Nord Atlantico per gli usi consentiti, ad esclusione delle Forze armate nazionali;
- ad essere consumati nel quadro di un accordo stipulato con Paesi terzi o con organizzazioni internazionali che consente per i medesimi prodotti anche l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto.

Lo Stato riconosce, inoltre, l'esenzione o l'applicazione di un'aliquota ridotta per particolari impieghi dei prodotti energetici e dei prodotti alcolici, sotto l'osservanza delle relative normative.

Le agevolazioni di maggior impatto sono:

- esenzione dall'Accisa sui prodotti energetici impiegati come carburanti per la navigazione aerea diversa dall'aviazione privata e per i voli didattici;
- esenzione dall'Accisa sui prodotti energetici impiegati come carburanti per la navigazione marittima nelle acque marine comunitarie, compresa la pesca, con esclusione delle imbarcazioni private da diporto e impieghi come carburanti per la navigazione nelle acque interne, limitatamente alla pesca professionale, al trasporto delle merci e per il dragaggio di vie navigabili e porti;
- rimborso dell'Accisa sul gasolio impiegato come carburante per l'autotrasporto merci e alcune categorie di trasporto passeggeri;
- riduzione dell'Accisa per l'impiego dei prodotti energetici nei lavori agricoli, orticoli, in allevamento, nella silvicoltura e piscicoltura e nella florovivaistica;
- riduzione dell'Accisa sui prodotti energetici impiegati per la produzione di forza motrice con motori fissi, azionati con prodotti energetici diversi dal gas naturale e utilizzati all'interno di delimitati stabilimenti industriali, agricolo-industriali, laboratori, cantieri di costruzione;
- riduzione dell'aliquota normale dell'Accisa sui carburanti per i Taxi;
- riduzione dell'Accisa sui carburanti per le autoambulanze in dotazione alle organizzazioni di volontariato.

9. POTERI DEL CORPO E DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA IN MATERIA DI ACCISE

Per quanto concerne i poteri ispettivi degli organi deputati per controllo sulle Accise, bisogna fare riferimento all'art. 18 del T.U.A. che si può suddividere in 3 parti:

1. poteri esclusivi dell'Amministrazione Finanziaria (comma 1 e comma 1 *bis*);
2. poteri condivisi tra Guardia di Finanza e Amministrazione Finanziaria (comma 2 e comma 6);
3. poteri riservati alla Guardia di Finanza (comma 3, comma 5).

9.1 POTERI ESCLUSIVI DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

Fondamentale è il rinvio alla definizione di Amministrazione Finanziaria contenuta nell'art. 1, comma 2, lett. b del T.U.A., a norma del quale si intende per *"Amministrazione finanziaria: gli organi, centrali o periferici, dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli preposti alla gestione dell'accisa sui prodotti energetici, sull'energia elettrica, sui tabacchi lavorati, sugli alcoli e sulle bevande alcoliche, e alla gestione delle altre imposte indirette di cui al Titolo III"*. In base al combinato disposto dei commi 1 e 1 *bis* dell'art. 18 T.U.A. sorgono in capo alla stessa poteri di tipo gestionale e tecnico necessari per applicare agli apparecchi e ai meccanismi bolli e suggelli, nonché installare strumenti di misura, al fine di determinare correttamente l'imposta che il contribuente dovrà versare. Inoltre, presso i depositi fiscali possono essere istituiti uffici finanziari di fabbrica. A tal proposito occorre sottolineare la differenza tra il comma 1 e il comma 1 *bis*:

- al comma 1 la norma prende in considerazione i depositi fiscali in generale, con riferimento ai quali è eventuale l'istituzione di Uffici finanziari di fabbrica per l'effettuazione della vigilanza. Inoltre, è prevista, solo se necessaria, la collaborazione dei militari della Guardia di Finanza;
- al comma 1-*bis*, invece, si fa riferimento ai soli depositi fiscali abilitati all'attività di fabbricazione dei tabacchi lavorati presso i quali la vigilanza è effettuata permanentemente dall'Amministrazione Finanziaria in collaborazione con i militari della Guardia di Finanza. La differente disciplina è dovuta alla circostanza che i tabacchi lavorati sono prodotti maggiormente soggetti al contrabbando.

9.2 POTERI CONDIVISI TRA L'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA E LA GUARDIA DI FINANZA

La norma fa riferimento *in primis* alla facoltà di eseguire indagini e controlli necessari ai fini dell'accertamento delle violazioni. Per indagini si intendono tutte le attività di Polizia Giudiziaria volte all'accertamento dei reati in materia di Accise previsti dagli artt. 40 e ss. T.U.A.; i controlli, di contro, costituiscono attività in ambito amministrativo volti a verificare la corretta posizione fiscale del soggetto in materia di Accise. In secondo luogo, è prevista la facoltà di accedere liberamente e in qualsiasi

momento all'interno dei depositi fiscali. Si delinea così un parallelismo con i poteri autoritativi in materie di imposte dirette e IVA, in ragione del quale la previsione in materia di Accise deve essere temperata con quanto previsto dallo Statuto dei diritti del contribuente, e quanto contenuto nell'ordine di servizio dato dal Comandante di Reparto. L'accesso è un'attività strumentale e preliminare alle attività di verifica, riscontro, ispezione e ricerca:

- **Verificazioni:** indirizzate a verificare indici di capacità economica di un determinato soggetto. Ad esempio, individuare il numerico del personale impiegato, le utenze, le immobilizzazioni (come i macchinari);
- **Riscontri:** volti a ricostruire il giro d'affari di un soggetto individuando i clienti, i fornitori, gli inventari sulle rimanenze di magazzino. Se voglio occultare del materiale che rimane lo posso fare sulle giacenze, attraverso pagamenti e incassi, il risconto anticipo e rateo posticipo;
- **Ispezioni e Ricerca:** ricerca documentale, può avere natura contabile, come documenti presentati dal contribuente, o extracontabile, come agende o "pezze da appoggio" tenute nascoste, estratta anche tramite il personale dei *digital forensics* istituito presso i Nuclei PEF della Guardia di Finanza⁹¹.

In pratica, durante un posto controllo i militari possono fermare un'autobotte ed effettuare anche un prelevamento di campione del prodotto trasportato. La presenza di paratie all'interno del mezzo comporta la possibilità di procedere all'analisi di ogni comparto in quanto i prodotti miscelati sono soggetti ad Accise diversa rispetto ai singoli prodotti della miscela. Il prelievo del campione viene effettuato attraverso apposite apparecchiature ed eventualmente inviato all'Agenzia Dogane e Monopoli (Direzione Provinciale competente) per effettuare ulteriori e approfondite analisi.

9.3 POTERI RISERVATI AI MILITARI DELLA GUARDIA DI FINANZA

In questo caso, la norma fa un espresso riferimento agli Ufficiali, Ispettori e Sovrintendenti della Guardia di Finanza; pertanto, ne deriva che i poteri possono essere esercitati da coloro che rivestono la qualifica di Ufficiali di Polizia Tributaria a competenza permanente, sia di iniziativa che su richiesta dell'Agenzia delle Dogane e Monopoli. I militari possono procedere al reperimento e all'acquisizione degli elementi utili ad accertare la corretta applicazione delle disposizioni in materia di imposizione indiretta sulla produzione e sui consumi e delle relative violazioni e a tal proposito possono avvalersi di strumenti che rientrano nelle loro competenze in virtù della normativa in materia di IVA (D.P.R. n. 633/72), II.DD. (D.P.R. n. 600/73), IRAP (D.Lgs. n. 446/97) e, infine dal Codice di procedura penale. Infatti, l'art. 18 comma 3, TUA prevede le facoltà di:

⁹¹ Esplicazione dei poteri condivisi è inoltre il comma 6 dell'art. 18 T.U.A. a norma del quale l'Amministrazione Finanziaria e i militari del Corpo hanno facoltà di effettuare i servizi di controllo sulla circolazione dei prodotti, anche mediante ricerche sui mezzi di trasporto impiegati, nonché, la facoltà, per esigenze di tutela fiscale, di apporre sigilli al carico nonché di procedere, gratuitamente, al prelevamento di campioni.

1. invitare il responsabile d'imposta a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati, notizie e chiarimenti o per esibire documenti⁹²;
2. richiedere, previa autorizzazione del Comandante Regionale, ad aziende e istituti di credito o all'Amministrazione postale di trasmettere copia di tutta la documentazione relativa ai rapporti intrattenuti con il cliente. Bisogna sottolineare che gli elementi acquisiti potranno essere utilizzati anche ai fini dell'accertamento in altri settori impositivi⁹³;
3. richiedere copie o estratti degli atti e documenti, ritenuti utili per le indagini o per i controlli, depositati presso qualsiasi ufficio della Pubblica Amministrazione o presso Pubblici Ufficiali⁹⁴;
4. procedere a perquisizioni domiciliari, in qualsiasi ora, in caso di notizia o di fondato sospetto di violazioni costituenti reato, previste dagli artt. 40 e ss. del testo unico Accise⁹⁵.

Infine, al comma 5, la norma prevede che possano essere eseguiti anche dalla Guardia di Finanza, previo il necessario coordinamento con gli Uffici dell'Amministrazione Finanziaria, gli interventi presso soggetti che svolgono attività di produzione e distribuzione di beni e servizi per accertamenti tecnici nonché per controllare, anche a fini diversi da quelli tributari, l'osservanza di disposizioni nazionali o UE.

10. PROCEDURE PER L'ACCERTAMENTO DELLE VIOLAZIONI

In riferimento alle richiamate violazioni di carattere amministrativo vigenti in materia di Accise, deve farsi necessariamente ricorso ai principi generali, inerenti le sanzioni amministrative tributarie, contenuti nel Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, con il quale il procedimento sanzionatorio e i suoi presupposti applicativi sono stati radicalmente riformati, in attuazione della delega di cui all'art. 3, comma 133, della Legge 23 dicembre 1996, n. 662. In estrema sintesi, il D.Lgs. n. 472/1997 ha introdotto, nel sistema sanzionatorio tributario, le seguenti novità:

- il “principio di legalità”, che presuppone la necessità che la determinazione dei fatti che costituiscono violazione sia riservata al legislatore, escludendo, in primo luogo, l'integrazione analogica (da riferirsi a casi diversi da quelli considerati dalle norme sanzionatorie), ferma restando l'ammissibilità in linea generale dell'interpretazione estensiva (riconducibile, invece, al contenuto intrinseco delle norme stesse);
- il “principio dell'irretroattività” della norma sanzionatoria;
- il c.d. “principio del favor rei”, conseguente all'abolizione dell'opposta regola della “ultrattività” di cui all'art. 20 della Legge 7 gennaio 1929, n. 4;

⁹² In virtù del disposto dell'art. 32 D.P.R. n. 600/73.

⁹³ In virtù del disposto dell'art. 32 D.P.R. n. 600/73.

⁹⁴ In virtù del disposto dell'art. 51 D.P.R. n. 633/72.

⁹⁵ In virtù del disposto dell'art. 352 c.p.p.

- l'abrogazione della distinzione tra pena pecuniaria e soprattassa e la contestuale previsione, in luogo delle medesime, della sola sanzione pecuniaria, affiancata, in posizione subordinata, da sanzioni accessorie;
- il "principio della personalità della responsabilità" in campo amministrativo tributario, con conseguente irrogazione della sanzione pecuniaria nei confronti della persona fisica autrice materiale dell'illecito. In altre parole, vi è la riferibilità della sanzione alla persona fisica autrice o coautrice della violazione con la conseguenza che si è ritenuto valido, ai fini sanzionatori tributari non penali, il medesimo canone ermeneutico già accolto dalla Legge n. 689/81, in tema di disciplina generale dell'illecito amministrativo;
- appositi criteri di determinazione della sanzione, in ragione dei quali deve necessariamente tenersi conto della gravità della violazione desunta anche dalla condotta dell'agente, dell'opera svolta dall'agente per l'eliminazione o attenuazione delle conseguenze e della personalità dell'agente, desumibile anche dai suoi precedenti fiscali;
- il "principio di intrasmissibilità della sanzione" agli eredi;
- la figura dell'autore mediato, la quale viene ad evidenza ogni qual volta la violazione è materialmente realizzata da un soggetto diverso da quello cui è ascrivibile la responsabilità per l'azione od omissione posta in essere;
- la disciplina del concorso di persone;
- determinate cause di esclusione della punibilità, al fine di disegnare un assetto complessivo della responsabilità individuale informata, nelle statuizioni cardine, alle regole stabilite dal codice penale.
- l'istituto del concorso formale e della continuazione. Con la riforma e segnatamente con l'art. 12 del D.Lgs. n. 472/97, rivisitato e sostituito ad opera del Decreto Legislativo 5 giugno 1998, n. 203, trovano spazio anche nel sistema sanzionatorio amministrativo tributario i principi del concorso formale e dell'illecito continuato previsti nell'art. 81 c.p., in superamento della vecchia e peculiare disciplina recata, in materia, da parte dell'art. 8 della L. n. 4/1929;
- l'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997.

In deroga a quanto precedentemente esposto con riferimento alla personalità della responsabilità in campo amministrativo tributario, il Legislatore ha successivamente operato un'ulteriore revisione dei criteri sanzionatori per le sanzioni amministrative tributarie nelle società di capitali. Infatti, l'art. 7, comma 1, del Decreto Legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1 della Legge 24 novembre 2003, n. 326, dispone che *"le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica"*. Il primo comma del citato articolo, dunque, introduce una disposizione fondamentale; si abbandona il modello sanzionatorio incentrato sul principio della personalità della sanzione, applicata in capo a chi ha materialmente commesso la violazione, in ragione dell'attribuzione di una partecipazione cosciente e volontaria, per abbracciare il meccanismo della responsabilità oggettiva per cui la

sanzione viene direttamente applicata sul contribuente a prescindere da qualsiasi tipo di valutazione soggettiva.

Il comma 1 dell'art. 7 del D.L. n. 269/03, pertanto, delinea una responsabilità autonoma ed esclusiva in capo alla persona giuridica per le violazioni amministrative tributarie; in conseguenza di una condotta illecita, realizzata da un qualsiasi soggetto che opera nell'ambito della compagine aziendale in qualità di dipendente di diritto o di fatto o che pone in essere un'attività di consulenza in senso lato e che ha integrato un illecito amministrativo di natura tributaria, la relativa sanzione sarà irrogata ed eseguita direttamente ed esclusivamente in capo alla società o ente con personalità giuridica.

Sul piano soggettivo si deve sottolineare il fatto che la norma in argomento è applicabile ad un numero di soggetti inferiore a quello rientrante nell'ambito applicativo del D.Lgs. n. 472/97. L'art. 7 del D.L. n. 269/2003, infatti, si riferisce esclusivamente alle società e agli enti con personalità giuridica, con la conseguenza che per i soggetti che pongono in essere la propria prestazione nell'ambito di una organizzazione aziendale priva del requisito della personalità giuridica, continueranno a trovare applicazione le disposizioni del D.Lgs. n. 472/97 e, pertanto, le sanzioni amministrative verranno applicate secondo il principio personalistico, non potendosi avere una responsabilità oggettiva del contribuente.

L'Agenzia delle Dogane, con la nota n. 1949/IV/2005 del 13 luglio 2005, ha chiarito, in riferimento al contenuto dell'art. 7 del D.L. n. 269/2003, che:

- per i soggetti estranei all'ambito soggettivo così definito (enti o società dotate di personalità giuridica), continua ad essere in vigore la normativa dettata dal D.Lgs. n. 472/1997, improntata a principi di derivazione penalistica; pertanto, nei confronti degli amministratori e dei soci delle società prive di personalità giuridica, nonché dei dipendenti di dette società e delle persone fisiche in genere, si continuerà ad applicare non solo la riferibilità della sanzione amministrativa alla persona fisica autrice o co-autrice dell'illecito (art. 2, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997), ma anche il meccanismo della responsabilità solidale fra l'autore materiale dell'illecito (rappresentante, dipendente o amministratore) e la persona fisica, l'associazione, la società o l'ente senza personalità giuridica nel cui interesse la violazione è stata commessa (art. 11 del D.Lgs. n. 472/1997);
- anche alle violazioni commesse da società od enti con personalità giuridica, trovano applicazione i principi contenuti nel D.Lgs. n. 472/1997 e in particolar modo le disposizioni recate dagli artt. 5 (*Colpevolezza*), 6 (*Cause di non punibilità*) e 7 (*Criteri di determinazione della sanzione*) del Decreto da ultimo citato, poiché *“il fatto che della sanzione risponde esclusivamente la persona giuridica non significa che, con riferimento alla condotta materiale, non deve essere presa in considerazione la sussistenza – in capo al soggetto autore*

materiale della violazione - di tutti quegli elementi, quali l'imputabilità, la colpevolezza e la contestuale assenza di errori scusabili che sono alla base di qualsiasi attività di accertamento in ordine alla commissione di illeciti tributari".

11. SISTEMA SANZIONATORIO PENALE E AMMINISTRATIVO IN MATERIA DI ACCISE

L'impianto sanzionatorio vigente in materia di violazioni alla normativa sulle Accise è contenuto, principalmente, nel TUA (dal 4 ottobre integrato dalle disposizioni del decreto n. 141/2024).

Il D.Lgs. n. 141/2024⁹⁶, come in parte già esaminato, ha apportato in materia sanzionatoria delle Accise diverse novità, intervenendo direttamente sul D.Lgs. n. 504/1995.

In particolare, la novella legislativa ha introdotto all'interno del TUA l'illecito, penale e amministrativo di sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'Accisa sui tabacchi lavorati. Il citato Testo Unico, in precedenza, recava esclusivamente la disciplina sostanziale dei citati prodotti, contemplata nel Capo III-bis TUA, dagli articoli dal 39-bis al 39-duodecies, inseriti con la lettera m) dell'art. 1 del D.Lgs. n. 48/2010.

Le altre principali norme sanzionatorie in materia di tabacchi lavorati sono, invece, contenute:

- negli artt. 13 del Decreto Ministeriale 22 febbraio 1999, n. 67, 18 e 34 della Legge 22 dicembre 1957, n. 1293 e 5 della Legge 18 gennaio 1994, n. 50, i quali prevedono determinate ipotesi sanzionatorie accessorie, individuabili nei provvedimenti di sospensione o revoca dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività;
- nell'art. 35 della L. n. 1293/1957, che prevede una fattispecie illecita di natura amministrativa per le irregolarità nel funzionamento dell'esercizio di rivendita autorizzato;
- nell'art. 46 TUA, che disciplina le fattispecie illecite connesse con l'alterazione, la contraffazione e la rimozione dei contrassegni prescritti dall'Amministrazione Finanziaria;
- nell'art. 50 TUA, che prevede l'applicazione di una sanzione amministrativa per l'inosservanza di prescrizioni e di regolamenti;

⁹⁶ Sulla revisione delle sanzioni in materia di Accise vgs. la circolare n. 0322041 in data 31 ottobre 2024 del Comando Generale – III Reparto.

- nell'art. 12 del Decreto Legislativo 24 giugno 2003, n. 184, che contempla una sanzione amministrativa per le violazioni alle specifiche disposizioni impartite in materia di lavorazione, presentazione e vendita dei prodotti del tabacco.

L'attuale impianto sanzionatorio è frutto di un delicato bilanciamento tra due rilevanti e differenti interessi, ovvero la necessità di:

- procedere ad una sostanziale depenalizzazione delle condotte illecite aventi ad oggetto meri errori materiali e l'inosservanza di formalità e di adempimenti non considerati come evasioni d'imposta;

- concentrare la reazione penale su quei comportamenti illeciti più gravi in quanto collegati a fatti di effettiva evasione di imposta.

La L. delega n. 111/2023 aveva previsto peraltro:

- di coordinare la sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'Accisa sui tabacchi lavorati con le fattispecie enucleate dalle previsioni legislative in materia doganale di cui agli articoli 84, 85 e 86 delle disposizioni nazionali complementari al CDU, che riguardano il contrabbando di tabacchi lavorati "non unionali" e che hanno sostituito gli abrogati articoli 291-bis, 291-ter e 291-quater del TULD concernenti il contrabbando di "tabacchi lavorati esteri";
- prevedere nuovi strumenti di prevenzione e contrasto alle frodi nel settore delle Accise e delle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi, quali l'applicazione della disciplina della confisca c.d. "per sproporzione" di cui all'art. 240-bis del c.p. e della responsabilità amministrativa degli enti anche per i reati previsti dal TUA;
- ridurre il campo di applicazione delle sanzioni penali e, conseguentemente, ampliare l'area di operatività della sanzione amministrativa pecuniaria per le fattispecie di minore gravità;
- aggiornare e coordinare le varie disposizioni del TUA interessate dalla c.d. "depenalizzazione" di cui al decreto legislativo 15 gennaio 2016, n. 8 ⁹⁷;
- razionalizzare le disposizioni in materia di vendita senza autorizzazione e di acquisto da persone non autorizzate alla vendita, applicate ai tabacchi lavorati;

Tra le principali novità apportate dal D.Lgs. n. 141/2024, si rappresenta che l'art. 3 del decreto ha rivisto le soglie di punibilità di cui all'art. 40, riferite alla sottrazione di prodotto energetico all'accertamento o al pagamento dell'Accisa, mediante l'innalzamento:

⁹⁷ Cfr. circolare n. 206448 in data 2 luglio 2016 del Comando Generale – III Reparto.

- da 2.000 a 10.000 chilogrammi del limite quantitativo di prodotto energetico al di sopra del quale trova applicazione la pena detentiva aggravata (comma 4);
- da 100 a 1.000 chilogrammi della soglia quantitativa di prodotto energetico al di sotto della quale la violazione configura un illecito amministrativo (comma 5), estendendo l'ambito applicativo della sanzione amministrativa pecuniaria a tutte le fattispecie contemplate dal comma 1 dell'art. 40⁹⁸, ad eccezione del gas naturale;
- da 5.000 a 10.000 metri cubi della soglia quantitativa di gas naturale al di sotto della quale si applica la sanzione amministrativa (comma 6);

Ancora è stata prevista l'introduzione del citato illecito di cui all'art. 40-*bis*, che sanziona la sottrazione, con qualsiasi mezzo o modalità, all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui tabacchi lavorati⁹⁹.

Le violazioni relative ai citati prodotti sono, pertanto, ricondotte all'interno del TUA¹⁰⁰ evitando sovrapposizioni con i casi disciplinati dalle nuove disposizioni nazionali complementari al CDU riguardanti, come dianzi accennato, il contrabbando di tabacchi lavorati "non unionali".

Tale illecito, a forma libera, costituisce una norma di "chiusura" delle fattispecie non contemplate dalle suddette disposizioni doganali¹⁰¹.

Si segnala, altresì, che la disciplina relativa alla fattispecie di associazione per delinquere inerente al contrabbando di tabacchi lavorati, regolamentata dall'art. 86 delle disposizioni nazionali complementari al CDU, si applica anche al delitto previsto dall'art. 40-*bis* nonché in relazione ai prodotti di cui agli articoli 62-*quater* (cc.dd. prodotti liquidi da inalazione e aromi)¹⁰², 62-*quater*.1 (cc.dd. nicotine pouches), 62-*quater*.2 (prodotti da inalazione costituiti da sostanze solide diverse dal tabacco, contenenti o meno nicotina) e 62-*quinquies* (prodotti accessori quali, ad esempio, cartine e filtri) del TUA.

⁹⁸ Attualmente riservata solo alle distrazioni d'uso di prodotti agevolati.

⁹⁹ Il tentativo è punito con la stessa pena prevista per il reato consumato.

¹⁰⁰ In passato, la disciplina sanzionatoria in tema di tabacchi lavorati era contenuta nel TULD (in caso di "tabacchi lavorati esteri") nonché in ulteriori fonti normative, quali la legge 17 luglio 1942, n. 907, recante "*Legge sul monopolio dei sali e dei tabacchi*", nonché la legge 3 gennaio 1951, n. 27, di cui, tra l'altro, l'art. 8 del d.lgs. 26 settembre 2024, n. 141 ne dispone l'abrogazione.

¹⁰¹ L'art. 40-*bis* esordisce, infatti, con la formula "*Fuori dei casi indicati dall'art. 84 delle disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione*" ed è, quindi, destinato a trovare applicazione solo qualora non sia possibile contestare il delitto di contrabbando previsto dal predetto art. 84, relativo ai tabacchi lavorati non unionali.

¹⁰² Con la nota n. 133111, in data 3 maggio 2024, è stata partecipata l'introduzione, a decorrere dal 1° maggio 2024, dell'imposta di consumo sui cc.dd. "aromi" di cui all'art. 62-*quater*, commi 7-*quater* e 7-*quinquies*, del TUA.

Si segnala, inoltre, la previsione, agli articoli 40-ter e 40-quater, di apposite circostanze aggravanti e attenuanti in relazione al delitto di cui al predetto art. 40-bis, garantendo sistematicità con le omologhe disposizioni contenute negli articoli 85 e 86 delle Disposizioni nazionali complementari al CDU.

E' stata prevista anche l'introduzione degli articoli 40-quinquies e 40-sexies in materia di vendita di tabacchi lavorati senza autorizzazione o acquisto da persone non autorizzate alla vendita¹⁰³, i quali riproducono le fattispecie contenute in altre fonti normative, di cui, conseguentemente, si dispone l'abrogazione¹⁰⁴.

In particolare, la vendita di tabacchi lavorati senza autorizzazione è punita:

- a) con la sanzione amministrativa pecuniaria da euro 5.000 a euro 10.000, ridotta da un terzo alla metà se la quantità di tabacco posto in vendita o venduto non supera i grammi 250;
- b) con l'arresto fino ad un anno e con l'ammenda da euro 25 a euro 64, se i quantitativi posti in vendita o venduti sono superiori ai 5 chilogrammi.

Allo stesso modo, l'acquisto di tabacchi lavorati da persona non autorizzata alla vendita è punito:

- c) con la sanzione amministrativa pecuniaria da euro 5.000 a euro 10.000, ridotta da un terzo alla metà se la quantità di tabacco acquistato non supera i grammi 500;
- d) con l'arresto fino ad un anno e con l'ammenda da euro 25 a euro 64, se i quantitativi acquistati sono superiori ai 10 chilogrammi.

L'art. 40-sexies reca altresì ulteriori disposizioni in materia di vendita di tabacchi lavorati, con particolare riferimento alle sanzioni accessorie della chiusura degli esercizi o sospensione della licenza o dell'autorizzazione, nonché alle sanzioni per l'inosservanza dei predetti provvedimenti.

Il nuovo art. 44 prevede, invece, sia la confisca per equivalente che per sproporzione.

Sempre l'art. 3 del D.Lgs. n. 141/2024 ha introdotto l'art. 44-bis (*"Destinazione di beni sequestrati e confiscati"*) nonché l'art. 44-ter (*"Custodia, distruzione, vendita e campionatura delle cose confiscate"*).

E' stata poi disciplinata l'introduzione dell'art. 62-quater.2, concernente una nuova imposta di consumo sui prodotti da inalazione senza combustione, costituiti da

¹⁰³ Conseguentemente, sono stati aggiornati anche i richiami normativi contenuti negli articoli 62-quater, 62-quater.1 e 62-quinquies del TUA.

¹⁰⁴ Si fa riferimento al combinato disposto dell'art. 96 della L. n. 907/1942, dell'art. 8 della L. n. 27/1951 e dell'art. 5 della L. n. 50/1994.

sostanze solide diverse dal tabacco, contenenti o meno nicotina nonché l'applicazione delle disposizioni riguardanti il nuovo illecito di cui all'art. 40-*bis* nonché i suindicati articoli 40-*ter*, 40-*quater*, 40-*quinqüies*, 40-*sexies*, 44, 44-*bis* e 44-*ter* anche con riferimento ai prodotti diversi dal tabacco di cui agli articoli 62-*quater*, 62-*quater*.1, 62-*quater*.2 e 62-*quinqüies* del TUA secondo appositi criteri di equivalenza.

L'art. 4 del decreto n. 141/2024 ha poi modificato l'art. 25-*sexiesdecies* del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, concernente la disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica al fine di integrarlo con i reati previsti dal TUA.

Al riguardo, anche con riferimento ai reati previsti dal TUA potranno applicarsi alle persone giuridiche, al ricorrere dei presupposti, sanzioni pecuniarie e interdittive effettive, proporzionali e dissuasive rispetto alla tipologia di illecito quali, ad esempio, l'interdizione dall'esercizio dell'attività o la sospensione e la revoca delle autorizzazioni, licenze o concessioni funzionali alla commissione dell'illecito.

Con l'art. 5 del decreto è stato modificato l'art. 51, comma 3-*bis*, c.p.p. allo scopo di inserire la richiamata fattispecie associativa di cui all'art. 86 delle disposizioni nazionali complementari al CDU, applicabile anche ai prodotti di cui agli articoli 40-*bis*, 62-*quater*, 62-*quater*.1, 62-*quater*.2 e 62-*quinqüies* del TUA.

L'art. 7 del decreto n. 141/2024 ha precisato che le sanzioni amministrative in materia di Accise e altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi si applicano alle violazioni commesse a partire dalla data di entrata in vigore del decreto (4 ottobre 2024).

L'art. 8 del citato decreto ha disposto l'abrogazione, tra le altre, delle seguenti norme:

- gli articoli 64, 65, 66, 73, 75 e 96 della legge 17 luglio 1942, n. 907¹⁰⁵;
- gli articoli 2, 3, 4 e 8 della legge 3 gennaio 1951, n. 27¹⁰⁶;
- l'art. 5 della legge 18 gennaio 1994, n. 50¹⁰⁷.

Oltre alle menzionate disposizioni intervenute a seguito del decreto n. 141/2024, nel Capo IV del Titolo I (dall'art. 40 all'art. 50), sono disciplinate le fattispecie illecite, sia di rilievo penale che amministrativo, relative ai prodotti energetici, alcoli e bevande alcoliche, oli lubrificanti e bitumi.

¹⁰⁵ Contendenti le violazioni in tema di tabacchi lavorati, ora disciplinate all'interno del TUA a seguito delle novità introdotte dal d.lgs. 26 settembre 2024, n. 141.

¹⁰⁶ Recante modifiche alla disciplina sanzionatoria in tema di tabacchi lavorati.

¹⁰⁷ Contenente la disciplina – ora confluita nell'art. 40-*sexies* del TUA – delle sanzioni accessorie della chiusura dell'esercizio o sospensione della licenza o dell'autorizzazione, nonché delle sanzioni per l'inosservanza dei predetti provvedimenti.

Le richiamate disposizioni concernono:

- la sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'Accisa sui prodotti energetici;
- la citata sottrazione fraudolenta al pagamento dell'Accisa sui tabacchi;
- la fabbricazione clandestina di alcole e di bevande alcoliche;
- l'associazione costituita allo scopo di fabbricare clandestinamente alcole e bevande alcoliche;
- la sottrazione all'accertamento e al pagamento dell'Accisa sull'alcole e sulle bevande alcoliche;
- l'alterazione di congegni, impronte e contrassegni;
- le deficienze e le eccedenze nel deposito e nella circolazione dei prodotti soggetti ad Accisa;
- l'irregolarità nell'esercizio degli impianti di lavorazione e di deposito di prodotti sottoposti ad accisa; l'irregolarità nella circolazione;
- l'inosservanza di prescrizioni e di regolamenti;
- nel Titolo II, all'art. 59, sono codificate le violazioni amministrative relative all'energia elettrica, con particolare riguardo alle condotte di:
 - .. attivazione dell'officina di produzione in mancanza della licenza di esercizio;
 - .. manomissione dei congegni, dei contrassegni, dei bolli e dei suggelli applicati per esigenze fiscali;
 - .. omessa, incompleta o inesatta dichiarazione;
 - .. omessa o irregolare tenuta delle previste registrazioni;
 - .. omessa presentazione dei registri, dei documenti e delle bollette;
 - .. omessa, incompleta o infedele presentazione delle previste denunce di cui all'art. 53, comma 4, TUA;
 - .. impedimento all'esercizio delle attribuzioni riconosciute ai funzionari dell'Amministrazione Finanziaria;
 - .. destinazione dell'energia ammessa all'esenzione ad usi soggetti ad imposta;
 - .. sottrazione o tentata sottrazione, in qualsiasi modo, di energia elettrica al regolare accertamento dell'imposta;
 - .. irregolare liquidazione di imposta nella bolletta rilasciata agli utenti.

Per quanto concerne i fiammiferi invece, per l'individuazione delle relative disposizioni sanzionatorie, è necessario fare riferimento alle seguenti fonti normative:

– l'art. 10 dell'Allegato E della Legge 8 agosto 1895, n. 486, ove vengono disciplinate le condotte illecite di:

- .. fabbricazione clandestina;
- .. irregolare detenzione di prodotto, equiparata al contrabbando;
- .. contraffazione di punzoni e marche e utilizzo, vendita e detenzione degli stessi;
- .. doppio utilizzo di marche o di involucri di marche;
- .. vendita di fiammiferi in involucri aperti;

- l'art. 4 del Regio Decreto 11 marzo 1923, n. 560, ove si prevede l'equiparazione della mancanza della marca-contrassegno sugli involucri dei fiammiferi, prevista dall'art. 6 del Decreto Ministeriale 4 luglio 1994, al contrabbando;

- il comma 5 dell'art. 29 del D.L. n. 331/1993, ove si prevede che *“Per le violazioni all'obbligo del pagamento dell'imposta sui prodotti di provenienza comunitaria si applicano le penalità previste per il contrabbando dal testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, e successive modificazioni”*, con specifico rinvio, pertanto, alle sanzioni contenute nelle Disposizioni nazionali complementari al CDU;

Inoltre, l'allora Agenzia delle Dogane, con la circolare n. 64/D del 25 novembre 2003, ha sottolineato che, a seguito dell'illecita immissione in consumo nel territorio nazionale di fiammiferi di provenienza comunitaria, i successivi trasferimenti del prodotto introdotto in evasione dell'imposta e, quindi, sfornito della prescritta marca contrassegno devono essere sussunti nell'ambito applicativo della fattispecie illecita di contrabbando prevista dall'art. 10 dell'Allegato E della L. n. 486/1895, successivamente depenalizzata per effetto della Legge 24 novembre 1981, n. 689.

Ai sensi dell'**art. 40**, comma 1 TUA, la sottrazione all'accertamento e al pagamento dell'accisa sui prodotti energetici è punita 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 euro 7.746, per chiunque:

- fabbrica o raffina clandestinamente prodotti energetici;
- sottrae con qualsiasi mezzo i prodotti energetici, compreso il gas naturale, all'accertamento o al pagamento dell'accisa;
- destina ad usi soggetti ad imposta o a maggiore imposta prodotti esenti o ammessi ad aliquote agevolate;

- effettua operazioni di miscelazione non autorizzate dalle quali si ottengono prodotti soggetti ad una accisa superiore a quella assolta sui singoli componenti;
- rigenera prodotti denaturati per renderne più facile ed elusivo l'impiego in usi soggetti a maggiore imposta;
- detiene prodotti energetici denaturati in condizioni diverse da quelle prescritte per l'ammissione al trattamento agevolato;
- detiene o utilizza prodotti ottenuti da fabbricazioni clandestine o da miscelazioni non autorizzate.

Ai commi 4, 5 e 6 del citato art. 40 TUA, si dispone che:

- la pena è della reclusione da uno a cinque anni, oltre la multa, nel caso in cui le condotte fraudolente hanno ad oggetto una quantità di prodotti energetici superiore a 10.000 chilogrammi;
- se la quantità dei prodotti energetici, a eccezione del gas naturale, sottratti all'accertamento o al pagamento dell'Accisa è inferiore a 1.000 chilogrammi, si applica la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro dal doppio al decuplo dell'imposta evasa;
- se la quantità di gas naturale sottratto all'accertamento o al pagamento dell'Accisa è inferiore a 10.000 metri cubi si applica la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro dal doppio al decuplo dell'imposta evasa, in ogni caso non inferiore a euro 5.000.

L'art. 40 TUA contempla condotte ontologicamente diverse, ma che hanno nel fine di sottrarre il prodotto al pagamento o all'accertamento dell'Accisa, con riferimento a tutte le categorie merceologiche rientranti nei c.d. prodotti energetici.

I reati in argomento sono reati comuni, visto che il Legislatore stesso non ha richiesto, ai fini dell'illiceità della condotta, l'esistenza di una determinata qualifica in capo al reo, ma ha utilizzato il termine "chiunque".

Al riguardo, nella sentenza della Corte di Cassazione - Sez. III, n. 10909 del 7 febbraio 2007, si afferma che *"il reato di sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sugli oli minerali, di cui all'art. 40 D.Lgs. 26 ottobre 1995 n. 504, può essere commesso da chiunque ponga in essere la condotta vietata, atteso che non sono richieste per la sua integrazione né l'immissione in commercio né la destinazione al commercio dei prodotti sottratti al pagamento dell'accisa"*. Inoltre, è opportuno chiarire che, nell'attuale sistema, dal reato consegue, comunque, il pagamento dell'imposta. Infatti, nella sentenza n. 3793 del 2 maggio 1997 della Corte di Cassazione - Sez. I Civ. – si afferma che, in tema di fraudolenta evasione dell'imposta di fabbricazione sugli oli minerali e loro derivati, deve ritenersi assoggettato al tributo, oltre che alle sanzioni penali, non solo il fabbricante o

produttore, ma chiunque sottragga o concorra a sottrarre i prodotti petroliferi all'accertamento e al pagamento dell'imposta. In linea con tale pronuncia si pongono le sentenze della Corte di Cassazione del 29 novembre 1994, n. 10184 e del 10 luglio 1996, n. 6310.

Per quanto riguarda la fabbricazione e la raffinazione clandestina di prodotti energetici soggetti ad Accisa, è importante definire il concetto di clandestinità, in quanto quest'ultimo costituisce il presupposto legittimante la rilevanza penale della condotta. Infatti, la clandestinità si ha nel momento in cui la fabbricazione e la raffinazione sono posti in essere in impianti non regolarmente denunciati. Se il prodotto sottratto all'accertamento dell'Accisa è stato ottenuto, invece, in impianti regolarmente denunciati, la condotta illecita deve essere riportata nell'ambito applicativo della figura criminosa disciplinata all'art. 40, comma 1, lettera b), TUA, inerente la sottrazione con qualsiasi mezzo all'accertamento o al pagamento dell'Accisa, con evidenti conseguenze sul piano sanzionatorio. Per il reato di fabbricazione o raffinazione clandestina, infatti, la multa, ai sensi del comma 2, è rapportata, 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 è stata commessa la violazione.

L'utilizzo di due distinti termini (fabbricazione e raffinazione) è sintomatica della volontà del Legislatore di riportare nella sfera di applicabilità dello strumento penale ogni condotta legata al mancato pagamento dell'Accisa nell'atto della produzione.

Nel caso in cui la fabbricazione di prodotti sottoposti ad Accisa avvenga in tempi diversi da quelli dichiarati nella comunicazione di lavoro, quando prevista, non si realizza il reato di cui alla lettera a) del comma 1 dell'art. 40 TUA, ma si configura il tentativo di sottrarre il prodotto all'accertamento, punito con la stessa pena prevista per il reato consumato.

Il tentativo di sottrazione al pagamento e/o all'accertamento di prodotto è equiparato al reato consumato ma, a differenza del previgente sistema, anche nell'intento di evitare la penalizzazione di violazioni meramente formali, è stata prevista la possibilità di dimostrare, fornendo prova contraria, l'assenza di una volontà evasiva.

La seconda fattispecie illecita di cui all'art. 40, comma 1, lettera b), TUA prevede la punibilità di chiunque sottrae con qualsiasi mezzo i prodotti energetici all'accertamento o al pagamento dell'Accisa; attraverso l'utilizzo di questa generica formulazione, il Legislatore ha perseguito l'intento di ricomprendere una molteplicità di condotte, volutamente sovrapponibili, al fine di assicurare l'applicazione della fattispecie penale in presenza di un qualsiasi comportamento che postuli l'evasione del tributo e, quindi, la sottrazione del prodotto al pagamento o all'accertamento dell'accisa. La norma dispone la rilevanza penale anche della mera sottrazione alla fase dell'accertamento, situazione prodromica al pagamento dell'imposta, al fine di sussumere nell'area penale le violazioni commesse negli impianti in regime sospensivo

ed evitando un irrazionale vuoto di tutela rispetto ad un momento caratterizzato da un elevato rischio di frode. A titolo di esempio, la sottrazione di prodotto all'accertamento può essere perpetrata tramite:

- l'utilizzo di materie prime non accertate poiché rendicontate in misura inferiore a quella reale;
- lo sfruttamento di perdite e cali di lavorazione ammessi, ma, in realtà, non verificatisi;
- l'alterazione dei dati contabili sulle rese di produzione attraverso la variazione delle rese quantitative di uno o più prodotti intermedi in modo da ottenere quantitativi di derivati finali maggiori rispetto a quelli previsti dai dati tecnici forniti;
- lo sfruttamento delle tolleranze ammesse per i misuratori volumetrici in entrata e in uscita al fine di costituire scorte clandestine;
- l'estrazione cartolare di meno prodotto di quello realmente esitato;
- la costituzione di uno scarico contabile superiore a quello reale, in modo da poter accogliere quantitativi di prodotto di provenienza non legittima.

L'estrazione clandestina di prodotti può avvenire:

- sfruttando l'inesistenza di contatori volumetrici;
- attraverso condutture segrete o tubazioni volanti che superano il recinto fiscale degli impianti;
- manomettendo i suggelli degli impianti stessi, dei serbatoi e dei contatori.

Alla lettera c) del comma 1 dell'art. 40 TUA viene sanzionata penalmente la distrazione di prodotti ammessi ad aliquote agevolate verso usi maggiormente tassati o di prodotti esenti verso usi tassati. In pratica, la condotta illecita si verifica nel momento in cui sussiste una discrasia tra l'utilizzo reale del prodotto e l'utilizzo per il quale era stata concessa l'esenzione o l'agevolazione. La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 6094 del 18 dicembre 2007, in riferimento alla competenza territoriale a conoscere del reato, ha chiarito, altresì, il momento consumativo della fattispecie in analisi, statuendo che: *“in tema di imposte su produzione e consumi, ai fini della determinazione della competenza territoriale a conoscere del reato di sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sugli oli minerali, è irrilevante il momento della indebita utilizzazione dei prodotti petroliferi, in quanto si pone in un momento successivo a quello consumativo del reato, da individuarsi nel luogo di acquisto del carburante con accisa agevolata e destinato «ab origine» ad un uso non consentito”*.

Tale fattispecie illecita si distingue da quella prevista alla lettera e) del comma 1 dell'art. 40 TUA (rigenerazione di prodotti denaturati) in quanto è finalizzata a mutare la condizione merceologica del prodotto stesso; mentre il caso della rigenerazione,

così come sottolineato dalla sentenza della Corte di Cassazione, Sez. III Penale, del 7 aprile 1979, n. 3662, presuppone la privazione al prodotto energetico dei caratteri strutturali impressigli all'origine con la denaturazione, allo scopo diretto o indiretto di evasione fiscale. La denaturazione, infatti, è il procedimento attraverso il quale vengono attribuiti ai prodotti energetici destinati ad usi esenti caratteristiche organolettiche particolari o colori particolari, per impedirne l'impiego in usi tassati o renderne evidente la caratteristica di prodotto esente. La condotta illecita della rigenerazione è, in verità, di difficile realizzazione non soltanto per la complessità tecnica del procedimento attraverso il quale poter privare il prodotto delle caratteristiche impresse con il procedimento di cui sopra, ma soprattutto per l'elevato costo necessario ad acquistare le sofisticate attrezzature.

Nel caso previsto dalla lettera e), la multa è commisurata, oltre che ai prodotti in corso di rigenerazione o complessivamente rigenerati, compresi quelli comunque esitati, anche ai prodotti denaturati rinvenuti sul luogo in cui è commessa la violazione; per quanto riguarda l'elemento soggettivo, il reato di illecita rigenerazione di prodotti denaturati sembra essere caratterizzato dal dolo specifico, diversamente da tutte le altre fattispecie illecite per le quali è richiesto il dolo generico; il Legislatore, infatti, attribuisce rilevanza alla condotta di rigenerazione solo laddove essa sia finalizzata a *“rendere più facile ed elusivo l'impiego in usi soggetti a maggior imposta”*.

La lettera d) del comma 1 dell'art. 40 TUA sanziona la miscelazione non autorizzata dalla quale si ottiene un prodotto soggetto ad una Accisa superiore a quella assolta sui singoli componenti; la condotta assume rilevanza penale nel momento in cui la miscelazione avviene in difetto delle necessarie autorizzazioni, visto che il Legislatore ha voluto colpire, in particolare, procedimenti privi del consenso istituzionale. Non ha rilevanza penale la miscelazione abusiva al termine della quale si sono ottenuti prodotti per cui non è dovuto alcun supplemento d'imposta. In merito a tale fattispecie, il comma 2 del citato art. 40 TUA dispone che la multa è 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 è commessa la violazione.

Le ultime due fattispecie contemplate dall'art. 40, comma 1, lettere f) e g), TUA riguardano la detenzione di prodotti denaturati in condizioni diverse da quelle prescritte per l'ammissione al trattamento agevolato e la detenzione o l'utilizzo di prodotti ottenuti da fabbricazioni clandestine o da miscelazioni non autorizzate.

La norma di cui alla lettera g) rappresenta una tipica norma residuale e di chiusura, che punisce comunque anche chi, pur non partecipando alla fabbricazione/miscelazione irregolare, si trova nella materiale disponibilità di tale prodotto *“irregolare”*.

Ai sensi dell'**art. 40-bis** viene sancita, come sopra accennato, la pena per *“chiunque sottrae, con qualsiasi mezzo e modalita', all'accertamento o al pagamento*

dell'accisa i tabacchi lavorati di cui al titolo I, capo III-bis, del presente testo unico”, ovvero la condanna con la reclusione da 2 a 5 anni. L' idoneità della condotta illecita ad arrecare una sensibile lesione agli interessi fiscali dello Stato, porta al comma due ad equiparare il delitto tentato a quello consumato.

Mentre al comma tre viene disciplinata la sanzione nel caso in cui la condotta abbia ad oggetto un quantitativo di tabacco lavorato fino a 15 chilogrammi convenzionali e qualora non ricorrano le circostanze aggravanti, per cui si applicherà la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro di euro 5 per ogni grammo convenzionale di prodotto, sanzione che non può comunque essere inferiore ad € 5.000. A tal proposito *“se il quantitativo di tabacchi lavorati sottratto all'accertamento o al pagamento dell'accisa risulta:*

a) non superiore a 200 grammi convenzionali, la sanzione amministrativa e' di 500 euro;

b) superiore a 200 grammi convenzionali e fino a 400 grammi convenzionali, la sanzione amministrativa e' di 1.000 euro.” Infine, nel caso in cui non venga determinato il quantitativo di tabacco si applicherà una sanzione amministrativa da un minimo di € 3.000 a un massimo di € 30.000 a seconda della condotta e della gravità del fatto”.

L'**art. 40-ter** prevede un aumento di pena nel caso in cui il reato venga commesso adoperando mezzi di trasporto di proprietà di soggetti estranei al reato. Inoltre, verrà applicata una multa di € 25 ogni grammo convenzionale di prodotto qualora:

“a) nel commettere il reato o nei comportamenti diretti ad assicurare il prezzo, il prodotto, il profitto o l'impunità del reato, l'autore faccia uso delle armi o si accerti averle possedute nell'esecuzione del reato;

b) nel commettere il reato o immediatamente dopo, l'autore è sorpreso insieme a due o più persone in condizioni tali da frapporre ostacolo agli organi di Polizia;

c) il fatto e' connesso con altro reato contro la fede pubblica o contro la pubblica Amministrazione;

d) nel commettere il reato, l'autore ha utilizzato mezzi di trasporto, che, rispetto alle caratteristiche omologate, presentano alterazioni o modifiche idonee ad ostacolare l'intervento degli organi di Polizia ovvero a provocare pericolo per la pubblica incolumità;

e) nel commettere il reato l'autore ha utilizzato società di persone o di capitali ovvero si e' avvalso di disponibilità finanziarie in qualsiasi modo costituite in Stati che non hanno ratificato la Convenzione sul riciclaggio, la ricerca, il sequestro e la confisca dei proventi di reato, fatta a Strasburgo l'8 novembre 1990, ratificata e resa esecutiva ai sensi della legge 9 agosto 1993, n. 328, e che comunque non hanno stipulato e ratificato convenzioni di assistenza Giudiziaria con l'Italia aventi ad oggetto il delitto di contrabbando.

Accanto alle aggravanti previste dal citato articolo, l'articolo **40-quater** dispone un'attenuante che va dalla riduzione da un terzo alla metà della pena *“nei confronti dell'autore che si adopera per evitare che l'attività delittuosa sia portata ad ulteriori conseguenze anche aiutando concretamente l'autorità di Polizia o l'autorità Giudiziaria nella raccolta di elementi decisivi per la ricostruzione dei fatti e per l'individuazione o la cattura degli autori del reato o per la individuazione di risorse rilevanti per la commissione dei delitti”*.

L'**art. 41 TUA** (*Fabbricazione clandestina di alcole e di bevande alcoliche*) prevede, attraverso l'equiparazione all'analoga ipotesi di reato prevista in materia di prodotti energetici di cui all'art. 40 TUA, la reclusione da sei mesi a tre anni e la multa dal doppio al decuplo dell'imposta evasa, non inferiore in ogni caso a euro 7.746, per chiunque fabbrica clandestinamente e, quindi, in locali o con apparecchi non previamente denunciati o verificati, ovvero costruiti od alterati in modo che il prodotto possa essere sottratto all'accertamento, alcole o bevande alcoliche; la multa è 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 è stata commessa la violazione. Le parti dell'apparecchio rilevanti ai fini della prova della fabbricazione clandestina di alcole sono la caldaia per la distillazione, il recipiente di raccolta delle flemme, lo scaldavino, il deflemmatore e il refrigerante.

L'espressione utilizzata in merito al soggetto agente (“chiunque”) presuppone la configurabilità della fattispecie in esame in capo a qualunque individuo, fermo restando che la preparazione, da parte di un privato, di prodotti alcolici destinati all'uso esclusivo dello stesso privato, dei suoi familiari e dei suoi ospiti, con impiego di alcole ad imposta assolta, non è soggetta ad autorizzazione, a condizione che i prodotti ottenuti non vadano a formare oggetto di alcuna attività di vendita. A tal proposito, la Corte di Cassazione, con sentenza n. 1951 del 4 luglio 2000, ha chiarito che: *“non può configurarsi fabbricazione clandestina di birra allorquando non vi sia violazione dell'imposta sulla fabbricazione, e cioè allorquando si verta in ipotesi di produzione, da parte di un privato, destinata al consumo esclusivo dello stesso produttore, dei suoi familiari e dei suoi ospiti, e il prodotto ottenuto non formi oggetto di commercializzazione alcuna.”*

Accanto alla fabbricazione clandestina effettiva viene configurata, dal terzo comma dell'art. 41 TUA, una fattispecie caratterizzata da una forte anticipazione della tutela penale, poiché si prevede la punibilità, in via presuntiva, visto il probabile nesso strumentale con la fabbricazione clandestina, della sola presenza in uno stesso locale od in locali attigui di alcune delle materie prime occorrenti per la preparazione dei prodotti e degli apparecchi necessari per tale preparazione o di parte di essi, prima che la fabbrica e gli apparecchi siano stati denunciati all'Ufficio competente dell'Agenzia delle Dogane e Monopoli e da esso verificati.

L'utilizzo del termine "locali" evidenzia l'intenzione di sanzionare penalmente la fabbricazione clandestina, ovunque la stessa sia svolta, tanto in abitazioni, quanto nei luoghi annessi, idonei ad accogliere le attrezzature necessarie alla produzione dei prodotti in oggetto; in rapporto alla condizione richiesta, circa l'esistenza delle attrezzature di cui trattasi nei locali destinati alla fabbricazione clandestina, è opportuno precisare che è ammessa la configurabilità del reato in esame a prescindere dalla presenza degli strumenti utilizzati per la fabbricazione in aree coperte in quanto è sufficiente anche il rinvenimento dei predetti apparecchi in spazi aperti.

I commi 4 e 5 dell'art. 41 TUA disciplinano, invece, ipotesi sanzionatorie di natura amministrativa. Infatti, nel caso in cui esistano i soli apparecchi o parte di essi non denunciati o verificati senza la contemporanea presenza delle materie prime o di prodotti, si applica la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro da euro 258 a euro 1.549; se un soggetto costruisce, vende o comunque dà in uso un apparecchio di distillazione o parte di esso senza averlo preventivamente denunciato, è punito con la sanzione amministrativa di cui sopra, salva qualsiasi ipotesi di concorso nelle violazioni costituenti reato ai sensi dell'art. 110 c.p.

Anche in riferimento a tale fattispecie illecita, si deve sottolineare che alla commissione dei reati viene affiancato l'obbligo di corrispondere l'imposta evasa. A tal proposito, si rinvia al disposto della già esaminata sentenza n. 3793 del 2 maggio 1997 della Corte di Cassazione - Sez. I Civ..

Ai sensi dell'**art. 42 TUA** (*Associazione costituita a scopo di fabbricazione clandestina di alcole e bevande alcoliche*) quando tre o più persone si associano allo scopo di fabbricare clandestinamente alcole o bevande alcoliche, ciascuna di esse, per il solo fatto dell'associazione, è punita con la reclusione da tre mesi ad un anno.

La fattispecie associativa di cui all'art. 42 TUA rappresenta un'autonoma figura illecita sanzionabile in concorso con quella di cui all'art. 41 TUA.

Tale norma, inoltre, configura un c.d. reato associativo e, pertanto, rappresenta un'eccezione al principio di cui all'art. 115 c.p. (*"Accordo per commettere un reato. Istigazione"*) in ragione del quale, salvo che la legge disponga altrimenti, qualora due o più persone si accordino allo scopo di commettere un reato, e questo non sia commesso, nessuna di esse è punibile per il solo fatto dell'accordo. Trattasi di un reato di pericolo presunto poiché l'integrazione della fattispecie illecita astratta avviene in seguito alla semplice costituzione di un'associazione avente il fine precipuo di commettere il delitto di fabbricazione clandestina; non è necessario, ai fini della punibilità dei compartecipi al sodalizio criminale, la concreta commissione del reato, oggetto dell'accordo associativo criminoso. Si precisa, inoltre, che non è affatto necessaria la commissione di atti ricompresi nell'attività esecutiva; la condotta assume rilievo sul piano penale per la semplice esistenza dell'accordo sotteso al

compimento dell'attività delittuosa e, dunque, per la creazione di un vincolo associativo finalizzato alla commissione del determinato reato.

L'art. 43 TUA (*"Sottrazione all'accertamento e al pagamento dell'accisa sull'alcole e sulle bevande alcoliche"*) all'evidente fine di armonizzare l'intero comparto sanzionatorio per i prodotti sottoposti ad Accisa, ripropone per il settore dell'alcole e delle bevande alcoliche le condotte illecite, già analizzate in merito ai prodotti energetici, previste dall'art. 40 TUA.

Il Legislatore ha previsto la punibilità, 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 euro 7.746, di chiunque:

- sottrae con qualsiasi mezzo alcole o bevande alcoliche all'accertamento o al pagamento dell'accisa;
- detiene alcole denaturato in condizioni diverse da quelle prescritte o lo destina ad usi diversi da quelli per i quali è stata concessa l'esenzione.

Al fine di attribuire contenuto all'espressione "condizioni diverse da quelle prescritte", alla quale è subordinata l'operatività non solo dell'illecita detenzione di alcole denaturato ma anche della detenzione illecita di alcole e prodotti alcolici ai sensi del successivo comma 4 dell'art. 43 TUA, si deve fare rinvio alla normativa primaria (TUA) e alla regolamentazione secondaria emanata in ottemperanza all'art. 67 TUA. Il tentativo, come già sottolineato in merito all'art. 40 TUA e con le conseguenze già analizzate sul piano della natura dell'illecito, è punito con la stessa pena prevista per il reato consumato. La fabbricazione di prodotti alcolici soggetti ad Accisa in tempi diversi da quelli dichiarati nella comunicazione di lavoro, se prevista, si configura come tentativo di sottrarre il prodotto all'accertamento, salvo che venga fornita prova contraria.

L'esercente della fabbrica o del deposito, nei quali è stata commessa la violazione della detenzione di alcole denaturato in condizioni diverse da quelle prescritte o della distrazione ad usi diversi da quelli per i quali è stata concessa l'esenzione, è privato per due anni del beneficio dell'esenzione concessa. L'alcole e i prodotti alcolici detenuti in condizioni diverse da quelle prescritte si considerano di contrabbando e si applica la pena della multa dal doppio al decuplo dell'imposta evasa. È importante stabilire che tale ultima previsione non rappresenta una forma qualificata di contrabbando, bensì costituisce una fattispecie autonoma di reato. Questa interpretazione deriva dal fatto che il richiamo al contrabbando tramite l'espressione *"si considera di ..."* trasmette il senso dell'assimilazione e non della sovrapposizione delle condotte.

Al riguardo, per ogni utile orientamento, si riportano i contenuti di alcune sentenze che si sono espresse sulla portata della fattispecie:

- *“I reati di cui agli articoli 43 e 46 del D.Lgs. 26 ottobre 1995 n. 504, consistenti, rispettivamente, nella sottrazione, con qualsiasi mezzo, di alcol o bevande alcoliche all'accertamento dell'accisa e nell'alterazione, rimozione o contraffazione di strumenti misuratori, sigilli, bolli, punzoni, marchi di verifica o altri congegni, al fine di sottrarre il prodotto al suddetto accertamento, sono configurabili anche quando, trattandosi di prodotto fabbricato o importato in Italia, esso debba poi essere immesso al consumo in altro paese della Comunità europea.”* (Cassazione Penale, sentenza n. 2518 del 7 ottobre 1999);

- *“In tema di sottrazione di alcol o bevande alcoliche al pagamento dell'accisa (art. 43, comma primo, lett. a), D.Lgs. n. 504 del 1995), la previsione di cui all'art. 2, comma secondo, lett. a), D.Lgs. n. 504 del 1995 - in virtù del quale l'accisa è esigibile all'atto della immissione in consumo del prodotto nel territorio dello Stato, considerandosi immissione in consumo, tra l'altro, lo svincolo, anche irregolare, da un regime sospensivo - pone una presunzione di carattere relativo, con la conseguenza che essa deve ritenersi superata qualora sussista la prova contraria che la merce ha ricevuto una concreta destinazione estera e che, quindi, non vi è stata alcuna sottrazione al pagamento dell'accisa perché non vi era alcuna accisa da pagare, nel qual caso non sussiste il reato di cui all'art. 43, comma primo, lett. a) D.Lgs. n. 504 del 1995.”* (Cassazione Penale, sentenza n. 13704 del 15 febbraio 2006);

- *“In relazione al reato di sottrazione di prodotti al pagamento dell'accisa previsto dall'art. 43 D.Lgs. 26 ottobre 1995 n. 504, devono considerarsi soggetti obbligati al pagamento: a) nel caso di regime sospensivo (che consente la fabbricazione, la detenzione e la circolazione dei prodotti in condizione di esenzione fino al momento in cui l'accisa diventa esigibile e, cioè, fino al momento della immissione in consumo del prodotto nel territorio dello Stato; immissione che comprende anche lo svincolo dal regime sospensivo o la fabbricazione o la importazione avvenuta al di fuori di un regime sospensivo) gli esercenti di depositi fiscali autorizzati dai quali avviene l'immissione in consumo, oppure gli operatori professionali, registrati o non registrati, che ricevono prodotti in regime sospensivo o, infine, i rappresentanti fiscali designati da depositari autorizzati di altro Stato comunitario che esportino nel territorio nazionale; b) nel caso di circolazione del prodotto al di fuori del regime sospensivo, invece, i soggetti che procedono alla fabbricazione o all'importazione del prodotto.”* (Cassazione Penale, sentenza n. 31404 del 14 giugno 2006).

L'art. 44 TUA, come detto in precedenza modificato dal D.Lgs. n. 141/2024, al 1° comma introduce la misura di sicurezza patrimoniale della confisca, disposta in via obbligatoria per i prodotti, le materie prime e i mezzi comunque utilizzati per commettere le violazioni di cui agli artt. 40, 40-bis, 41 e 43 TUA.

Tale istituto, in relazione al quale risultano applicabili le disposizioni penalistiche e quelle contenute nella normativa doganale, ha ad oggetto i “mezzi” strumentali alla commissione delle violazioni di cui alle fattispecie di maggior disvalore.

La dizione “mezzi”, utilizzata per circoscrivere l’ambito oggettivo di applicazione, ha un significato alquanto ampio, riferendosi a qualsiasi attrezzatura, meccanismo, automezzo o altro attrezzo impiegato nell’attività criminosa.

La latitudine applicativa della figura in esame, quindi, finisce per essere notevolmente estesa, anche alla luce del fatto che la norma non opera esclusivamente per le cose che servono a commettere il reato, o che ne costituiscono l’oggetto, il prodotto, il profitto o il mezzo di trasporto utilizzato, ma anche per *“le materie prime e i mezzi comunque utilizzati per commettere le violazioni”*.

Si precisa che l’art. 44 TUA in analisi rinvia alle disposizioni doganali vigenti in materia di confisca; pertanto, in ragione di quanto disposto dall’art. 94 del citato Allegato 1 e in armonia alle disposizioni contenute nel codice penale:

- la confisca dei prodotti esenti ovvero ammessi ad aliquote agevolate, in caso di loro destinazione ad usi soggetti ad imposta o a maggiore imposta, deve obbligatoriamente essere disposta anche se non è pronunciata condanna, versandosi in una delle ipotesi di confisca obbligatoria ai sensi dell’art. 240, comma 2, c.p. in quanto si tratta di “res” il cui uso costituisce il reato previsto dall’art. 40, comma 1, lett. c), TUA (Cassazione Penale, sentenza n. 40532 del 12 ottobre 2007);
- nel caso di applicazione della pena su richiesta delle parti ai sensi dell’art. 444 c.p.p. per il reato di cui agli artt. 40, 40 *bis* e 41 del TUA, va disposta la confisca dei prodotti, delle materie prime e dei mezzi utilizzati per commettere il reato, atteso che l’art. 44 TUA prevede che tali beni sono soggetti a confisca secondo le disposizioni legislative vigenti in materia doganale;
- in tema di sottrazione all’accertamento o al pagamento dell’Accisa sui prodotti energetici, prevista come reato dall’art. 40 TUA, rientrano tra le cose suscettibili di confisca obbligatoria gli automezzi utilizzati per la commissione del reato, anche se tale utilizzazione sia stata occasionale, atteso che gli stessi vanno ricompresi tra le cose (prodotti, materie prime e mezzi) dei quali è prevista la confisca dall’art. 44 dello stesso TUA (Cassazione Penale, sentenza n. 8768 del 24 febbraio 2003);
- la confisca, seguendo le regole doganali, deve essere ordinata anche quando il responsabile dell’illecito sia prosciolto, purché risulti accertata la violazione a seguito della quale si è resa applicabile;
- essa è operante anche per gli stranieri, risiedano o non in Italia;
- l’estinzione del reato non esime dall’obbligo della confisca;
- le disposizioni in materia possono trovare applicazione in quanto non si tratti di beni sottratti a terzi, visto che, ai sensi dell’art. 185 del codice penale, il diritto del terzo all’integrale restituzione della cosa preesiste al passaggio della stessa attraverso successivi negozi giuridici illeciti od irregolarmente perfezionati;

- per poter ordinare la confisca non è necessario che le cose appartengano al condannato, ma è sufficiente che dal procedimento risulti che le cose da confiscare non appartengano a terzi estranei al reato, dove per terzo estraneo può ritenersi soltanto colui che alla commissione del reato medesimo non abbia partecipato in alcun modo con qualsiasi attività di concorso, o altrimenti connessa, ancorché non punibile.

- Il comma 1 *bis*¹⁰⁸ dell'art. 44 è stato ulteriormente integrato dall'art. 3 del D.Lgs. n. 141 del 2024, aggiungendo la possibilità in capo al giudice di ordinare la confisca delle somme di denaro, dei beni e delle altre utilità delle quali il condannato ha disponibilità, anche per interposta persona, per un valore equivalente al prodotto, profitto o prezzo del reato, quando non è possibile procedere alla confisca indicata nel primo periodo dello stesso comma¹⁰⁹.

L'art. 44, comma 1-ter specifica che *“la confisca di cui al comma 1-bis non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro. In caso di mancato versamento, previa diffida al contribuente inadempiente, la confisca è sempre disposta”*.

Il D.Lgs. n. 141/2024 ha, poi, aggiunto il comma 1 *quater* *“Nei casi di condanna o di applicazione della pena su richiesta a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per taluno dei delitti previsti dal presente testo unico, puniti con pena detentiva non inferiore, nel massimo a cinque anni, si applica l'articolo 240-bis del codice penale”*, cioè la confisca per sproporzione, i cui presupposti sono stati già esaminati nelle pagine precedenti.

La suddetta novella legislativa ha, poi, inserito l'art. 44-bis, che specifica la destinazione dei beni sequestrati o confiscati:

“1. I beni mobili, compresi quelli iscritti in pubblici registri, le navi, le imbarcazioni, i natanti e gli aeromobili sequestrati nel corso di operazioni di Polizia di contrasto alle violazioni di cui agli articoli 40-bis e 40-ter, sono affidati dalle Autorità competenti in custodia giudiziale agli organi di Polizia che ne facciano richiesta per l'impiego in attività di Polizia ovvero possono essere affidati ad altri organi dello Stato o ad altri

¹⁰⁸ Comma che era stato introdotto, insieme al comma 1 *ter*, dall'art. 5, comma 4 del D.L. 26 ottobre 2019, n. 124 (DL fiscale 2019), convertito, con modificazioni, dalla L. 19 dicembre 2019, n. 157 e sul quale, come detto, è intervenuto il D.Lgs. n. 141/2024.

¹⁰⁹ art. 44 c. 1-bis: *“Nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per uno dei delitti previsti dal presente Capo, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il prodotto, il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato. Quando non è possibile procedere alla confisca di cui al primo periodo, il giudice ordina la confisca delle somme di denaro, dei beni o delle altre utilità delle quali il condannato ha la disponibilità, anche per interposta persona, per un valore equivalente al prodotto, profitto o prezzo del reato”*.

enti pubblici non economici, per finalità di giustizia, di protezione civile o di tutela ambientale.

2. Gli oneri relativi alla gestione dei beni e all'assicurazione obbligatoria dei veicoli, dei natanti e degli aeromobili sono a carico dell'ufficio o comando usuario.

3. I beni mobili di cui al comma 1, acquisiti dallo Stato a seguito di provvedimento definitivo di confisca, sono assegnati, a richiesta, agli organi o enti che ne hanno avuto l'uso.

4. Si applicano le disposizioni di cui all'articolo 95, commi 3, 4, 6, 7 e 8, delle disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione, di cui al decreto legislativo emanato ai sensi degli articoli 11 e 20, commi 2 e 3, della legge 9 agosto 2023, n. 111. Nel caso di violazioni punite con la sanzione amministrativa, i provvedimenti per i quali, in base al predetto articolo 95, è competente l'Autorità Giudiziaria sono adottati dall'Ufficio dell'Agenzia territorialmente competente in relazione al luogo in cui la violazione è stata accertata”.

Il D.Lgs. n. 141/2024 ha, inoltre, aggiunto l'art. 44-ter, che riguarda la custodia, distruzione, vendita e campionatura delle cose sequestrate o confiscate:

“Fermo quanto previsto dall'articolo 44-bis, nei casi di violazioni di cui agli articoli 40-bis e 40-ter, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui all'articolo 118 delle disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione, di cui al decreto legislativo emanato ai sensi degli articoli 11 e 20, commi 2 e 3, della legge 9 agosto 2023, n. 111.”

L'art 45 prevede al primo comma le circostanze aggravanti dei reati di cui agli articoli 40, 41 e 43, quando siano commessi attraverso la corruzione del personale dell'Amministrazione Finanziaria e della Guardia di Finanza. In tali casi la pena sarà della reclusione da 3 a 5 anni, oltre la multa. Al secondo comma, nel caso di concorso del personale dell'Amministrazione Finanziaria e della Guardia di Finanza nei reati in parola, è prevista la reclusione da quattro a sei anni, oltre la multa; l'applicazione di tale disposizione esclude l'esecutività, in capo ai militari della Guardia di Finanza, dell'art. 3 della Legge 9 dicembre 1941, n. 1383, cioè la c.d. collusione con estranei da parte dei militari della GDF. Il D.Lgs. n. 141/2024 ha abrogato il terzo comma dell'articolo in questione.

L'art. 46 TUA prevede la punibilità:

- con la reclusione da uno a cinque anni, di chiunque, al fine di sottrarre prodotto all'accertamento:
 - a. contraffà, 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 di Finanza;

- b. fa uso di sigilli, bolli, punzoni, marchi di verificaione o altre impronte o contrassegni prescritti dall'Amministrazione Finanziaria o apposti dalla Guardia di Finanza contraffatti od alterati, ovvero senza autorizzazione;
- con la reclusione da uno a sei mesi, di chiunque detiene, senza autorizzazione, congegni, sigilli, bolli o punzoni identici a quelli usati dall'Amministrazione Finanziaria o dalla Guardia di Finanza, anche se contraffatti;
- con la reclusione da un mese ad un anno, del fabbricante che detiene, senza autorizzazione, congegni, sigilli, bolli o punzoni identici a quelli usati dall'Amministrazione Finanziaria o dalla Guardia di Finanza, anche se contraffatti;
- con la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro da euro 258 a euro 1.549, del fabbricante che, senza essere concorso nei reati precedentemente analizzati, ne abbia agevolato la commissione omettendo di adottare le opportune cautele nella custodia dei misuratori e degli altri congegni ivi indicati.

Qualora alle condotte illecite di rilievo penale di cui sopra consegua un'effettiva evasione d'imposta, viene fatta salva l'applicabilità delle sanzioni penali previste dagli artt. 40 e 43 TUA.

La disposizione in alterazione di sigilli analisi attribuisce medesima rilevanza penale all'effrazione o congegni sia che questi siano prescritti dall'Amministrazione Finanziaria, sia che siano prescritti dalla Guardia di Finanza. Dall'analisi dell'art. 46 TUA si evince che la natura della fattispecie è tipica del reato di pericolo, in quanto il Legislatore ammette l'integrazione della figura illecita a prescindere dal fatto che dalla commissione della condotta descritta consegua o meno un'effettiva evasione d'imposta. La disposizione in esame attribuisce rilevanza penale alla contraffazione o all'alterazione in sé, a nulla rilevando che da tali tipologie comportamentali possa derivare, nel concreto, un'indebita sottrazione al pagamento delle Accise; pertanto, ci si troverebbe innanzi ad una fattispecie di pericolo presunto poiché viene sanzionata una condotta ritenuta dall'origine lesiva del bene giuridico alla cui tutela è preordinata la norma in esame, senza una valutazione nel concreto e caso per caso della reale pericolosità della condotta dell'agente. Per l'integrazione delle fattispecie criminose di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 46 TUA, è richiesto, sul piano soggettivo, il dolo specifico e, quindi, si richiede che la volontà dell'agente sia diretta al fine ulteriore di sottrarre il prodotto all'accertamento.

Il comma 1 dell'**art. 47** TUA prevede:

- l'irrogazione della sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro dal doppio al triplo della relativa Accisa, se la deficienza riscontrata nella verificaione dei depositi fiscali è di entità superiore al 2% oltre il calo consentito;
- la punibilità dell'esercente, indipendentemente dal pagamento dell'Accisa commisurata all'aliquota più elevata gravante sul prodotto, con la sanzione

amministrativa pecuniaria da euro 5.000 a euro 10.000 se, con riferimento ai prodotti denaturati, la deficienza eccede l'1% oltre il calo consentito;

- l'applicazione delle pene previste per il tentativo di sottrazione del prodotto al pagamento dell'accisa di cui agli artt. 40 e 43 TUA, se la deficienza è di entità superiore al 10% oltre il calo consentito.

È opportuno sottolineare che, mentre per i prodotti in sospensione d'Accisa la fattispecie è operativa solo se le deficienze sono rinvenute all'interno di depositi fiscali, per i prodotti denaturati non è presente alcun riferimento in merito agli impianti nei quali rendere penalmente rilevante la scoperta di analoghe mancanze di prodotto.

Il comma 2 dell'art. 47 TUA riguarda il fenomeno delle eccedenze e accorpa in un'unica previsione, così come per le deficienze, sia quelle relative ai prodotti in sospensione d'imposta che quelle afferenti a prodotti denaturati. In entrambi i casi, il Legislatore presume, fino a prova contraria, la natura illecita dei quantitativi eccedenti i limiti delle tolleranze ammesse. La prova della legittima provenienza dell'eccedenza esclude la reazione penale ma, in quanto prova contraria, è obbligo del responsabile fornire la dimostrazione della regolarità del prodotto eccedente. Il Legislatore, quindi, prevede 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 e il regolare assolvimento dell'imposta.

Per quanto concerne i prodotti trasportati in regime sospensivo, ai sensi del comma 3 del medesimo art. 47 TUA:

- nel caso in cui, all'arrivo, vengono riscontrate deficienze superiori ai cali ammessi, si applica la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro dal decimo all'intero ammontare dell'imposta relativa alla quantità mancante;

- se la deficienza è di entità superiore al 10% oltre il calo consentito, si ha l'applicazione delle pene previste per il tentativo di sottrazione del prodotto al pagamento dell'accisa di cui agli artt. 40 e 43 TUA;

- le eccedenze devono essere assunte in carico.

Ai sensi del comma 4 (integrato dal D.Lgs. n. 141/2024) dell'art. 47 TUA, le richiamate disposizioni sanzionatorie non trovano applicazione nel caso in cui venga fornita la prova che il prodotto mancante è andato perduto o distrutto.

Dall'analisi della giurisprudenza relativa all'art. 47 TUA, emerge che:

- *“al fine di accertare la configurabilità o meno del reato previsto dall'art. 47 del D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, il calcolo della deficienza di entità superiore al dieci per cento*

oltre il calo consentito deve essere effettuato sul singolo deposito e non sul complesso di tutti i depositi fiscali rientranti nella disponibilità della ditta sottoposta a verifica” (Cass. Pen. Sez. III, sentenza del 28 settembre 2007, n. 39638);

- “la fattispecie di cui all'art. 47 del D.Lgs. n. 504 del 1995 prevede sanzioni penali in caso siano rinvenute in un deposito fiscale deficienze od eccedenze di prodotto soggetto al pagamento dell'accisa e anche deficienze ed eccedenze di prodotti denaturati, in quanto lo scopo della norma è evitare che il titolare di un deposito di alcol denaturato, o di prodotto esente da imposta, introduca e commerci un prodotto non esente; pertanto il prodotto che risulta mancante si presume comunque sottratto al pagamento dell'accisa” (Cass. Pen. Sez. III, sentenza del 27 ottobre 2005, n. 44249).

L'art. 48 TUA disciplina l'impianto sanzionatorio applicabile al verificarsi dell'irregolare esercizio degli impianti di lavorazione e di deposito dei prodotti sottoposti ad accisa. In particolare, il comma 1 prevede che:

- è punito con la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro da euro 1.032 a euro 5.164 chi esercita un deposito di prodotti energetici, un impianto di distribuzione stradale di carburanti o un apparecchio di distribuzione automatica di carburanti, che non siano stati regolarmente denunciati a norma dell'art. 25. Sono, altresì, obbligati alla denuncia di cui sopra: gli esercenti depositi per uso privato, agricolo e industriale di capacità superiore a 25 metri cubi; gli esercenti impianti di distribuzione stradale di carburanti; gli esercenti apparecchi di distribuzione automatica di carburanti per usi privati, agricoli e industriali, collegati a serbatoi la cui capacità globale supera i 10 metri cubi; gli esercenti depositi commerciali di prodotti energetici denaturati. Sono esentati dall'obbligo di denuncia di cui trattasi le Amministrazioni dello Stato per i depositi di loro pertinenza e gli esercenti depositi per la vendita al minuto, purché la quantità di prodotti energetici detenuta in deposito non superi complessivamente i 500 chilogrammi;

- è punito con la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro da euro 1.032 a euro 5.164 l'esercente di un deposito di prodotti alcolici non regolarmente denunciato in virtù di quanto disposto dall'art. 29 TUA, in ragione del quale gli esercenti impianti di trasformazione, di condizionamento e di deposito di alcole e di bevande alcoliche assoggettati ad accisa devono denunciarne l'esercizio all'Ufficio dell'Agenzia delle Dogane competente per territorio. Sono soggetti alla denuncia di cui trattasi anche gli esercizi di vendita e i depositi di alcole denaturato con denaturante generale in quantità superiore a 300 litri. Sono esclusi dall'obbligo della denuncia gli esercenti il deposito di: alcole, frutta allo spirito e bevande alcoliche, confezionati in recipienti di capacità non superiore a 5 litri e aromi alcolici per liquori o per vermouth e per altri vini aromatizzati confezionati in dosi per preparare non più di un litro di prodotto, muniti di contrassegno di Stato, ai sensi dell'art. 13, comma 2, TUA; alcole non denaturato, aromi alcolici per bevande diverse dai liquori, bevande alcoliche, frutta sotto spirito e profumerie alcoliche prodotte con alcole non

denaturato, in quantità non superiore a 20 litri; aromi alcolici per liquori in quantità non superiore a 0,5 litri o a 0,5 chilogrammi, non destinati alla vendita; profumerie alcoliche prodotte con alcole non denaturato, condizionate secondo le modalità stabilite dall'Amministrazione Finanziaria in quantità non superiore a 5000 litri; birra, vino e bevande fermentate diverse dal vino e dalla birra se non destinate, queste ultime, a distillerie; vini aromatizzati, liquori e acquaviti, addizionati con acqua gassata, semplice o di soda, in recipienti contenenti quantità non superiore a 10 centilitri e aventi titolo alcolometrico non superiore all'11 per cento in volume.

Il comma 2 dell'art. 48 TUA in esame prevede: in aggiunta al pagamento del tributo dovuto, l'applicazione della sanzione amministrativa pari ad una somma di denaro da euro 516 a euro 3.098, nel caso in cui, a seguito di verifica dei depositi e degli impianti o degli apparecchi di cui sopra, vengano riscontrate eccedenze rispetto alle risultanze del registro di carico e scarico o comunque non giustificate dalla prescritta documentazione. Se l'eccedenza riscontrata non supera l'uno per cento rapportato alla quantità estratta nel periodo preso a base della verifica, si applica la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro da euro 154 a euro 929.

Il comma 3 recita: *“Non si fa luogo ad alcun addebito per le eccedenze, riscontrate nel periodo preso a base della verifica:*

- a) degli oli combustibili non superiori all'uno per cento della quantità estratta, presso i depositi liberi per uso commerciale;*
- b) dei carburanti non superiori al 5 per mille rapportato alle erogazioni registrate dal contatore totalizzatore, presso gli impianti e gli apparecchi di distribuzione automatica.”*

Infine, i commi 4 e 5 dell'art. 48 TUA prevedono l'applicazione della sanzione amministrativa del pagamento di una somma da euro 258 a euro 1549 qualora l'esercente degli impianti di lavorazione e di deposito di prodotti sottoposti ad accisa:

- effettui la consegna dei prodotti agevolati senza l'osservanza delle prescritte formalità;
- apporti agli impianti modifiche non preventivamente autorizzate dal competente Ufficio dell'Agenzia delle Dogane e Monopoli.

L'art. 49 TUA prevede un apposito impianto sanzionatorio per le violazioni alla normativa in materia di circolazione dei prodotti sottoposti ad Accisa, come rivisitata dalla Direttiva n. 2008/118/CE, dal Regolamento (CE) n. 684/2009, dal D.Lgs. n. 48/2010 e dalla Determinazione Direttoriale n. 158235/RU del 7 dicembre 2010 dell'Agenzia delle Dogane. Il richiamato art. 49 prevede che:

- i prodotti sottoposti ad Accisa, anche se destinati ad usi esenti od agevolati e, quindi, indipendentemente dalla posizione fiscale assunta, ad esclusione dei tabacchi lavorati, del vino, 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 e allo speditore le pene previste per la sottrazione del prodotto all'accertamento o al pagamento dell'imposta di cui agli artt. 40 e 43 TUA. Di conseguenza, la mancata predisposizione della documentazione prescritta ai fini della circolazione o l'impiego del prescritto documento circolatorio secondo modalità diverse da quelle previste attribuisce al prodotto trasferito provenienza illecita; ne fa supporre, pertanto, la sottrazione all'accertamento o al pagamento del tributo e rende applicabili le relative sanzioni, salvo che non sia dimostrata dal trasportatore o dallo speditore l'origine legittima del prodotto e, nel caso in cui quest'ultimo sia stato asseritamente dichiarato libero da imposta, l'avvenuto pagamento dell'Accisa;

- a seguito della commissione delle condotte illecite di cui all'alinea che precede, se viene dimostrata la legittima provenienza dei prodotti e il regolare assolvimento dell'imposta, si applica la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro da euro 516 a euro 3.098, salvo che per i cali di prodotti in cauzione, per i quali si applicano le specifiche sanzioni previste dal TUA.

In altre parole, il trasporto eseguito in difformità alle prescrizioni vigenti non assume autonoma rilevanza penale come in passato, ma è causa di una presunzione relativa di legge, in ragione della quale il prodotto trasportato irregolarmente si considera di contrabbando ovvero sottratto all'accertamento o al pagamento del tributo; l'ipotesi di reato viene meno nel momento in cui viene fornita la prova contraria e, quindi, viene dimostrata la liceità della provenienza dei prodotti e il regolare assolvimento del tributo. Come visto in precedenza, l'integrazione della fattispecie illecita si ha anche nel caso in cui il documento sia falso o alterato. A tal proposito, è necessario ribadire che, in materia documentale, la falsità può essere materiale o ideologica:

- nel primo caso, la falsità può manifestarsi come contraffazione, quando il documento è stato formato da un soggetto diverso da quello che ne risulta l'autore, o come alterazione, quando un documento genuino viene alterato successivamente alla sua formazione in qualsiasi modo (con cancellature o con soppressione di parti);

- nel secondo caso, la falsità si realizza quando il documento, pur provenendo dal soggetto che risulta esserne l'autore, contiene dichiarazioni o attestazioni non corrispondenti al vero.

In ordine ai soggetti attivi del reato, il comma 1 dell'art. 49 TUA individua nel "trasportatore" e nello "speditore" le figure alle quali si applica la pena ivi prevista. Si tratta, dunque, di un reato plurisoggettivo improprio e ciò per evitare che possa eludersi la norma, tramite uno scambio reciproco di responsabilità o con presunte o false dichiarazioni concordate, appunto, tra speditore e trasportatore. Infatti, i reati plurisoggettivi impropri costituiscono reati nei quali uno o taluni soltanto dei coagenti

sono punibili, in quanto solo su di essi incombe l'obbligo giuridico di non tenere la condotta vietata. Vi è, pertanto, nella fattispecie in esame, la responsabilizzazione di un soggetto diverso (il trasportatore) da quello su cui incombe l'obbligo tributario (lo speditore); quanto sopra non esclude, comunque, l'applicazione delle altre disposizioni del codice penale in tema di concorso di più persone nella realizzazione della condotta illecita.

Come si evince dalla formulazione del disposto dell'articolo in trattazione, le finalità che il Legislatore intende perseguire consistono nell'anticipare la tutela allo stadio della messa in pericolo di alcuni beni considerati particolarmente rilevanti per l'ordinamento giuridico; per tali ordini di motivi, il documento che certifica la provenienza del prodotto assume, nella logica della norma, particolare rilevanza.

Sotto il profilo dell'elemento psicologico della condotta criminosa, il reato in argomento richiede il dolo generico, ossia la rappresentazione e la volontà del fatto descritto dalla norma incriminatrice, senza che rilevi il fine perseguito dall'agente; ciò che rileva, infatti, è, nel caso di specie, il trasporto irregolare, non la motivazione che vi è alla base (trasporto che viene ad assumere rilevanza penale anche se avviene tra due stabilimenti della stessa ditta).

Ai sensi del comma 3, non si rendono applicabili né la sanzione penale né quella amministrativa qualora i prodotti trasportati differiscano quantitativamente rispetto ai dati risultanti dal sistema informatizzato o dai documenti che accompagnano i medesimi prodotti in misura non superiore all'1%, se in più, o al 2% oltre il calo ammesso dalle norme vigenti, se in meno. Come si evince dalla lettura della norma, mentre per le eccedenze il limite è di facile individuazione, per le deficienze si fa riferimento ad un parametro mobile in quanto relativo al diverso valore che la normativa doganale ammette per i cali tecnici. Tale controllo presuppone, pertanto, la pesatura del prodotto trasportato, che deve essere eseguita con le dovute precauzioni e un attento esame della documentazione di accompagnamento. Al fine di acquisire un peso il più possibile oggettivo ed effettivo del carico trasportato non sempre è sufficiente l'indicazione della tara sul libretto di circolazione; occorre determinare il peso del mezzo procedendo prima alla pesatura complessiva del pieno carico e, successivamente, della tara "a secco" ovvero priva del prodotto che verrà scaricato in idoneo contenitore o in altra cisterna. Tale procedura si rende necessaria avendo riguardo ad altri accessori che possono incidere sul peso della tara, quali, tra gli altri, strumenti contatori volumetrici, serbatoi fissi di dotazione, apparecchi elettrici o pompe di erogazione, che non sempre sono compresi nella carta di circolazione. Si ricorda, inoltre, che i cali tecnici di trasporto riportati al D.M. n. 55/2000 sono rapportati al peso, per i prodotti tassati su tale base imponibile e al volume a 15° C, per i prodotti tassati su base volumetrica.

Il comma 4 dell'art. 49 TUA in esame:

- estende allo spediteore la sanzione amministrativa prevista dal comma 2 (sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro da euro 516 a euro 3.098), in tutti gli altri casi di irregolare predisposizione della documentazione circolatoria prescritta che, quindi, non incidono, né sulla quantità, né sulla qualità del prodotto trasportato o che non presuppongono la falsità o l'alterazione del documento stesso;
- limita la responsabilità del trasportatore, che risponde della stessa sanzione pecuniaria di cui sopra solo se non esegue gli adempimenti a lui imposti dalla normativa specifica di settore.

Il successivo comma 5 estende anche ai cosiddetti prodotti "sensibili", previsti dall'art. 21, comma 3, TUA, le violazioni penali e amministrative precedentemente analizzate. Sono considerati "sensibili" i prodotti di cui al comma 1 dell'art. 21 TUA, diversi da quelli indicati al successivo comma 2, che, qualora utilizzati, o destinati ad essere utilizzati, come carburanti per motori o combustibili per riscaldamento ovvero messi in vendita per i medesimi utilizzi, sono sottoposti ad accisa, in relazione al loro uso, secondo l'aliquota prevista per il carburante per motori o il combustibile per riscaldamento equivalente; tali prodotti, normalmente impiegati in usi diversi da quelli tassati, vengono comunque assoggettati ad un regime di vigilanza fiscale nel presupposto che potrebbe essere facile il loro impiego, per le caratteristiche di cui sono dotati, nelle destinazioni tassate. Il legislatore, per i prodotti di specie, ha subordinato l'operatività della presunzione di reato di sottrazione all'accertamento o al pagamento del tributo al contemporaneo verificarsi di due condizioni:

- il prodotto circoli con documenti irregolari nei termini sopra descritti o addirittura senza certificazione di trasporto;
- lo spediteore o il trasportatore non siano in grado di dimostrare che il prodotto è destinato ad usi diversi da quelli soggetti ad imposta.

La disposizione del comma 6 dell'art. 49 TUA prevede che le penalità dianzi esaminate sostituiscono quelle concernenti la circolazione di prodotti scortati da bolla di accompagnamento, prevista dall'art. 1, comma 1, del D.P.R. 6 ottobre 1978, n. 627, qualora sia stata stabilita l'utilizzazione di quest'ultima quale documento di accompagnamento specifico dei prodotti soggetti ad Accisa; in tal modo si è attribuito alla norma in esame un carattere di specialità rispetto a quelle del citato Decreto. In particolare, la soppressione del documento accompagnatorio, disposto dal D.P.R. 14 agosto 1996, n. 472 in attuazione dell'art. 3, comma 147, lettera d), della Legge 28 dicembre 1995, n. 549, non ha inciso nel settore delle Accise, atteso che le disposizioni del citato D.P.R. n. 627/1978 e le successive modificazioni e integrazioni restano salve per i prodotti soggetti allo specifico tributo; di conseguenza, tutti i tipi di trasporto relativi ai prodotti di cui trattasi, assoggettati all'utilizzo della bolla di accompagnamento, conservano quest'ultimo documento per certificare, su strada, il movimento delle partite trasferite, proprio in virtù del comma in esame.

L'ultimo comma dell'articolo in esame dispone che le sanzioni previste dalle norme vigenti per le irregolarità relative alla documentazione prescritta ai fini della circolazione del vino o delle bevande fermentate diverse dal vino e dalla birra si applicano anche nel caso in cui tali documenti siano quelli specifici dei prodotti sottoposti ad Accisa.

Dall'analisi delle principali sentenze che si sono espresse sulle fattispecie contenute nell'art. 49 TUA, emerge che:

- *“il reato di cui all'art. 49 D.Lgs. n. 504 del 1995 è a forma vincolata e consiste nel trasporto dei prodotti petroliferi senza la prescritta documentazione ovvero con documentazione irregolare, in violazione del sistema di documentazione che segue tali prodotti dal momento dell'ingresso nel territorio dello Stato o dal momento dell'estrazione dalla fabbrica sino al momento del consumo, essendo interesse tutelato dalla norma quello del controllo sui movimenti dei prodotti suddetti”* (Cass. pen. Sez. III, sentenza del 4 luglio 2007, n. 36608);

- *“Il reato di trasporto di oli minerali senza certificato di provenienza, di cui all'art. 49 del D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, si configura sia in caso di circolazione che di sosta del prodotto in ogni località ricompresa tra l'esterno del deposito di estrazione e l'esterno del deposito di destinazione, atteso che il controllo teso ad evitare ogni frode fiscale è esteso a tutto il tragitto”* (Cass. Pen. Sez. III, sentenza del 14 dicembre 2004, n. 3320).

Con riferimento al sistema di documentazione informatizzata della circolazione dei prodotti in sospensione di accisa in precedenza richiamato, è importante precisare che:

- per quanto attiene alla fattispecie del trasporto senza *“la specifica documentazione prevista”*, la possibilità è prospettabile sia per il caso in cui l'e-AD non sia presente nel sistema (salva l'eventualità dell'indisponibilità di questo all'atto dell'inizio della spedizione e ferma restando la necessaria emissione appena il sistema ritorni in funzione), sia per il caso in cui, pur essendo lo stesso e-AD presente a sistema, il trasporto non sia accompagnato dalla copia stampata dell'e-AD ovvero da qualsiasi altro documento commerciale che indichi in modo chiaramente identificabile l'ARC;

- per quanto attiene ai profili di falsità ideologica del documento amministrativo ovvero ai casi in cui questo non consenta di individuare i soggetti interessati all'operazione di trasporto, la merce o la quantità effettivamente trasportata, occorre sempre fare riferimento, in caso di emissione dell'e-AD, ai dati riportati in quest'ultimo e non a quelli della copia stampata o di altro documento commerciale che indichi l'ARC, sempre che questi non siano gli unici documenti emessi dallo speditore, nell'ipotesi di mancato funzionamento del sistema.

Ai sensi dell'**art. 50 TUA**:

- si applica la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro da euro 500 a euro 3.000, indipendentemente dall'applicazione delle pene previste per le violazioni che costituiscono reato, a tutte le infrazioni alla disciplina delle Accise stabilita dal TUA e dalle relative norme di esecuzione, comprese la irregolare tenuta della contabilità o dei registri prescritti e la omessa o tardiva presentazione delle dichiarazioni e denunce prescritte; la tenuta della contabilità e dei registri si considera irregolare:
- quando viene accertata una differenza tra le giacenze reali e le risultanze contabili superiore ai cali e alle perdite di cui all'art. 4 TUA;
- quando, per gli impianti di distribuzione stradale di carburanti, la predetta differenza supera un dodicesimo del calo annuo consentito per i singoli carburanti, riferito alle erogazioni effettuate nel periodo preso a base della verifica;
- quando, per i depositi commerciali di gasolio, la differenza supera il 3 per mille delle quantità di gasolio assunte in carico nel periodo preso a base della verifica;
- si applica la sanzione amministrativa di cui sopra a chiunque esercita le attività senza la prescritta licenza fiscale, ovvero ostacola, in qualunque modo, ai militari della Guardia di Finanza e ai funzionari dell'Amministrazione Finanziaria, muniti della speciale tessera di riconoscimento, l'accesso nei locali in cui vengono trasformati, lavorati, impiegati o custoditi prodotti soggetti od assoggettati ad accisa, salvo che il fatto costituisca reato;
- si applicano le pene previste per la tentata sottrazione al pagamento dell'imposta nel caso in cui vi sia estrazione di prodotti sottoposti ad accisa dopo la revoca della licenza di cui all'art. 5, comma 2, TUA, ancorché il quantitativo estratto sia destinato ad usi esenti od agevolati.

Come poc'anzi evidenziato, al comma 1 dell'art. 50 TUA si rinviene il principio del cumulo, in quanto, per la medesima condotta, si prevede l'applicazione della sanzione amministrativa indipendentemente dall'applicazione delle pene previste per le violazioni che costituiscono reato.

La sanzione amministrativa di cui all'art. 50, comma 1, TUA si applica anche, in virtù del richiamo effettuato dal comma 1-bis dell'art. 1 del Decreto Legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito con modificazioni dalla Legge 24 novembre 2006, n. 286, in caso di omessa, incompleta o tardiva presentazione dei dati, dei documenti e delle dichiarazioni previsti al comma 1 dello stesso art. 1 ovvero in caso di dichiarazione di valori difforni da quelli accertati.

Gli adempimenti che la norma sanzionatoria intende tutelare riguardano, nell'ambito del più generale processo di telematizzazione delle Accise, la presentazione esclusivamente in forma telematica dei dati relativi alle contabilità, del documento di accompagnamento previsto per la circolazione dei prodotti soggetti o assoggettati ad Accisa e alle altre imposizioni indirette sulla produzione e sui consumi (per i prodotti assoggettati, allorché entrerà in vigore il relativo obbligo) nonché delle dichiarazioni di consumo per il gas metano e l'energia elettrica.

I verbali con i quali vengono constatate le violazioni definibili in via amministrativa devono:

- contenere apposite indicazioni circa la facoltà riconosciuta al trasgressore di avvalersi di predetta procedura agevolativa;
- essere trasmessi all'Ufficio dell'Agenzia delle Dogane e Monopoli competente per territorio, anche ai fini della liquidazione dell'eventuale imposta dovuta e dell'applicazione di eventuali provvedimenti di revoca o sospensione delle prescritte autorizzazioni di esercizio;
- essere inviati all'Autorità Giudiziaria competente alla convalida degli atti di p.g. posti in essere, in ragione del fatto che la condotta illecita, anche se estinguibile in via amministrativa, nasce come ipotesi penalmente rilevante e, quindi, permane l'esigenza di osservare le prescrizioni imposte dal codice di procedura penale, salvaguardandone la successiva integrità, sia nel caso in cui l'autore della violazione decidesse di non avvalersi della suddetta facoltà, sia nell'ipotesi contraria, permanendo, in entrambi i casi, l'obbligatorietà della confisca.

Nel caso, invece, di ipotesi di reato punibili anche con pene detentive e, quindi, per le altre figure criminose non estinguibili in via amministrativa, il verbale redatto, in armonia a quanto previsto dall'art. 19 TUA, deve essere trasmesso, in originale, all'Autorità Giudiziaria e, in copia, alle articolazioni dell'Agenzia delle Dogane e Monopoli competenti per territorio, ai fini della liquidazione dell'eventuale imposta dovuta e dell'applicazione di eventuali provvedimenti di revoca o sospensione delle prescritte autorizzazioni di esercizio.

L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli può, nei casi di constatata grave violazione alle disposizioni tributarie, disporre con provvedimento di urgenza, la sospensione, in via cautelativa, dell'autorizzazione;

- ai sensi dell'art. 18 della L. n. 1293/1957, l'autorizzazione alla gestione delle rivendite di tabacchi lavorati è oggetto di sospensione o revoca al ricorrere delle ipotesi di incompatibilità soggettiva di cui agli artt. 6, 7, 12 e 13 del medesimo provvedimento normativo;

- ai sensi dell'art. 34 della L. n. 1293/1957, è prevista la revoca dell'autorizzazione alla gestione delle rivendite al verificarsi di determinate irregolarità, individuabili, essenzialmente:

.. nell'opposizione alle verifiche dei funzionari dell'Amministrazione o della Guardia di Finanza; occultamento o sottrazione di generi di monopolio in occasione delle verifiche stesse, quando costituisca danno per l'Amministrazione, anche se commessi dal coadiutore o assistente;

.. nella violazione abituale o persistente delle norme relative alla gestione e al funzionamento delle rivendite.

La L. n. 1293/1957, all'art. 35, prevede, altresì, la sanzione amministrativa da un minimo di 5 ad un massimo di 258 Euro nel caso in cui il gestore della rivendita si sia reso responsabile di irregolarità nel funzionamento dell'esercizio autorizzato, comprese quelle riferibili alle condotte che non siano ritenute di natura e gravità tali da comportare l'adozione dei provvedimenti di disdetta del contratto o di revoca della gestione.

In tale ambito applicativo rientrano, ad esempio, le violazioni alle disposizioni vigenti in materia di distributori automatici di tabacchi lavorati. Infatti, al fine di evitare che il prelievo dei suddetti prodotti possa essere effettuato da soggetti minori di anni sedici in violazione di quanto disposto dal Regio Decreto 24 dicembre 1934, n. 2316, l'allora Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato, con le circolari n. 2004/3451 del 23 gennaio 2004, n. DAC/CRV/509/2007 dell'11 gennaio 2007, n. DAC/CRV/8711/09 dell'8 giugno 2009 e n. DAC/CRV/11230/09 del 21 luglio 2009, ha stabilito che, a partire dal 1° novembre 2009, soltanto i distributori automatici di sigarette dotati di sistema di lettura automatica dei documenti rilasciati dalla Pubblica Amministrazione contenenti l'indicazione anagrafica dei consumatori possono essere attivi durante l'intero arco della giornata; tutti gli altri dispositivi non conformi alle disposizioni in rassegna, a partire dalla suddetta data, non possono in alcun modo essere utilizzati. La violazione delle richiamate previsioni comporta l'integrazione della fattispecie illecita di cui al già analizzato art. 35 della L. n. 1293/1957.

Considerato che, in ragione di quanto disposto dall'art. 14 del D.M. n. 67/1999 e dall'art. 39-*duodecies* TUA, la circolazione dei tabacchi lavorati è legittimata dall'applicazione, sui singoli condizionamenti, di appositi contrassegni di Stato, in caso di alterazione, contraffazione e rimozione degli stessi trovano applicazione le disposizioni sanzionatorie di cui all'art. 46 del TUA, già oggetto di analisi nelle pagine precedenti.

Inoltre, anche in materia di tabacchi, per quanto concerne l'inosservanza delle prescrizioni e dei regolamenti vigenti, deve farsi riferimento all'art. 50 TUA, che prevede, indipendentemente dall'applicazione delle pene per le violazioni che

costituiscono reato, la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro da euro 500 a euro 3.000:

- per tutte le infrazioni alla disciplina delle Accise stabilita dal TUA e dalle relative norme di esecuzione;

- per l'esercizio delle attività connesse senza la prescritta licenza fiscale e per tutte quelle condotte che ostacolano, in qualunque modo, ai militari della Guardia di Finanza e ai funzionari dell'Amministrazione Finanziaria, muniti della speciale tessera di riconoscimento, l'accesso nei locali in cui vengono trasformati, lavorati, impiegati o custoditi prodotti soggetti od assoggettati ad Accisa, salvo che il fatto costituisca reato.

Una ulteriore previsione sanzionatoria è contenuta nell'art. 12 del D.Lgs. n. 184/2003 che, in attuazione della Direttiva 5 giugno 2001, n. 2001/37/CE, impartisce specifiche disposizioni in materia di lavorazione, presentazione e vendita dei prodotti del tabacco. Pertanto, salvo che il fatto costituisca reato, chiunque fabbrica, immette sul mercato, importa od esporta prodotti non conformi a quanto prescritto dal D.Lgs. n. 184/2003, è punito con il pagamento di una sanzione amministrativa pecuniaria da 10.000 a 50.000 Euro; nei casi di particolare gravità o di recidiva, i limiti minimo e massimo della suddetta sanzione sono raddoppiati. Le principali prescrizioni contenute nel citato Decreto riguardano, in particolare, il tenore massimo in catrame, nicotina e monossido di carbonio (art. 3), l'etichettatura e l'indicazione sulle confezioni delle altre informazioni obbligatorie (artt. 6 e 8) e l'obbligo di importazione e di vendita dei soli prodotti conformi (art. 9).

In materia di energia elettrica, per ciò che attiene al regime sanzionatorio riconducibile alle Accise e alle relative addizionali, occorre far riferimento al combinato disposto dagli artt. 59 e 60 del TUA, con la particolarità che non sono previste specifiche sanzioni di natura penale.

Il sopra citato art. 59 TUA, infatti, al comma 1, punisce con la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro dal doppio al decuplo dell'accisa evasa o che si è tentato di evadere (non inferiore in ogni caso a 258,00 Euro) i soggetti obbligati di cui all'art. 53 del medesimo TUA che:

- attivano l'officina a scopo di produzione di energia elettrica, senza essere provvisti della licenza di esercizio;

- manomettono o lasciano manomettere, in qualsiasi modo, i congegni applicati o fatti applicare dal competente Ufficio dell'Agenzia delle Dogane nonché i contrassegni, bolli e suggelli applicati dal medesimo Ufficio (salvi i casi di assoluta necessità);

- omettono o redigono, in modo incompleto o inesatto, le dichiarazioni di cui agli artt. 53, comma 8, e 55, comma 2, TUA;

- non tengono o tengono, in modo irregolare, le registrazioni di cui all'art. 55, comma 7, TUA;
- non presentano i registri, i documenti e le bollette a norma dell'art. 58, commi 3 e 4, TUA;
- non presentano o presentano, incomplete o infedeli, le denunce di cui all'art. 53, comma 4, TUA;
- negano o in qualsiasi modo ostacolano l'immediato ingresso ai funzionari dell'Amministrazione Finanziaria addetti al servizio nelle officine o nei locali annessi, ovvero impediscono ad essi l'esercizio delle attribuzioni previste dall'art. 58 TUA.

Con la medesima sanzione amministrativa di cui sopra, è altresì punito:

- l'utente che altera il funzionamento dei congegni o manomette i suggelli applicati dai funzionari dell'Amministrazione Finanziaria o dai soggetti obbligati di cui all'art. 53 TUA per misurazione, per riscontro o per sicurezza, ovvero destina l'energia ammessa all'esenzione ad usi soggetti ad imposta (art. 59, comma 2, TUA);
- chiunque sottrae o tenta di sottrarre, in qualsiasi modo, l'energia elettrica al regolare accertamento dell'imposta (art. 59, comma 3, TUA).

Diversamente:

- per ogni bolletta rilasciata agli utenti, portante una liquidazione di imposta non dovuta o in misura superiore a quella effettivamente dovuta, si applica la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro pari al doppio dell'imposta indebitamente riscossa, con un minimo di 12,00 Euro per ogni bolletta infedele (art. 59, comma 4, TUA);
- per ogni altra violazione delle disposizioni del Titolo II del TUA e delle relative norme di applicazione, si applica la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro da euro 500 a euro 3.000 (sanzione residuale di cui all'art. 59, comma 5, TUA).

Ai sensi del successivo art. 60 TUA, le medesime fattispecie e sanzioni sopra elencate sono configurabili ai fini delle addizionali all'accisa sull'energia elettrica, ovvero le addizionali provinciali e comunali di cui al Decreto Legge 28 novembre 1988, n. 511, convertito, con modificazioni, dalla Legge 27 gennaio 1989, n. 20, per la cui applicazione sono previste le stesse modalità dell'accisa. Tale disposizione ha ovviamente validità fino a quando le citate addizionali sono rimaste in vigore: le addizionali provinciali e comunali, infatti, a far data dal 1° gennaio 2012, non sono più applicabili nelle Regioni a statuto ordinario, in virtù delle previsioni dell'art. 2, comma 6, del Decreto Legislativo 14 marzo 2011, n. 23 e dell'art. 18, comma 5, del Decreto Legislativo 6 maggio 2011, n. 68, cui è stata data piena attuazione con due Decreti del Ministro dell'Economia e delle Finanze emanati entrambi in data 30 dicembre 2011. A far data dal 1° aprile 2012, inoltre, le menzionate addizionali non si applicano più

nemmeno nelle Regioni a statuto speciale e nelle Province autonome di Trento e Bolzano, poiché l'art. 6 del D.L. n. 511/1988, convertito con modificazioni dalla L. n. 20/1989, è stato abrogato con la suddetta decorrenza dall'art. 4, comma 10, del Decreto Legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla Legge 26 aprile 2012, n. 44.

Con specifico riferimento alla sanzione residuale di cui all'art. 59, comma 5, TUA, pare utile evidenziare come la stessa sia applicabile in caso di tardiva presentazione della dichiarazione annuale di consumo di energia elettrica (da parte di un soggetto che abbia comunque puntualmente versato le rate d'acconto mensili di acconto dell'imposta dovuta ed effettuato altresì nei termini il versamento a conguaglio), in quanto fattispecie non caratterizzata da evasione di imposta (cfr. nota del Ministero delle Finanze prot. n. 1172 del 15 settembre 2003).

Da ultimo, si evidenzia che alcuni chiarimenti in ordine all'applicabilità in capo ai cosiddetti "clienti grossisti" della sanzione di cui all'art. 59, comma 1, TUA – e della possibile coesistenza di tale sanzione con quella di portata generale di cui all'art. 13, comma 2, del Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 417, in relazione all'omesso o ritardato versamento di tributi – sono stati forniti dall'allora Agenzia delle Dogane con foglio n. 1537 del 31 maggio 2005.

Il D.Lgs. n. 48/2010, come visto in precedenza, ha esteso il campo di applicazione del TUA anche con riferimento all'accisa sui tabacchi lavorati e all'imposta di fabbricazione sui fiammiferi; di conseguenza, attraverso la lettera u) dell'art. 1 del suddetto D.Lgs. n. 48/2010, sono state apportate modifiche all'art. 19 TUA, con riferimento alle procedure di accertamento delle violazioni in materia di imposte sulla produzione e sui consumi.

Per una visione organica degli adempimenti da intraprendere in caso di accertamento di tali violazioni, si specifica che secondo il comma 1 del citato art. 19:

- è confermato che l'accertamento delle violazioni in materia di imposte sulla produzione e sui consumi compete, nei limiti delle attribuzioni stabilite dalla L. n. 4/1929, oltre che ai Pubblici Ufficiali indicati nel Capo II del Titolo II della stessa Legge, anche ai funzionari dell'Amministrazione Finanziaria;
- competente per l'applicazione delle sanzioni amministrative previste in materia è l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli;

Secondo il comma 2 del predetto art. 19, i processi verbali di accertamento dei reati sono trasmessi in originale all'Autorità Giudiziaria e in copia al competente Ufficio dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, secondo quanto indicato al precedente alinea, al fine della liquidazione dell'imposta e delle penalità.

In base al nuovo comma 3, i verbali di constatazione attinenti alle Accise, non relativi all'accertamento di reati, compilati dalla Guardia di Finanza nei depositi fiscali, sono

trasmessi, in copia, all'Ufficio dell'Agenzia delle Dogane e Monopoli competente per territorio.

La novità più importante è che, come già avveniva per le violazioni costituenti reato riguardanti i prodotti contemplati nella precedente versione del TUA, anche per quelle attinenti ai tabacchi lavorati i processi verbali di accertamento vanno trasmessi, in copia, all'Ufficio dell'Agenzia Dogane e Monopoli competente per territorio, oltre che, in originale, all'Autorità Giudiziaria competente.

12. COMPETENZE DEI REPARTI DEL CORPO IN MATERIA DI CONTROLLI SULLE ACCISE E SULLE IMPOSTE DI CONSUMO

La ripartizione delle competenze per l'esecuzione di verifiche e controlli tra i vari Reparti del Corpo, in relazione alla loro struttura ordinativa e funzionale, risponde unicamente a regole interne all'Amministrazione, finalizzate a corrispondere, nel rispetto dei principi generali di efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa, all'esigenza di assicurare il più rigoroso coordinamento tra le unità operative, per evitare, da un lato, che si creino "sacche" di soggetti economici che potrebbero sfuggire alle attività ispettive e, dall'altro, l'ingiustificata reiterazione di queste ultime nei confronti degli stessi contribuenti.

In tale contesto, l'individuazione di specifici criteri a ciò finalizzati è improntata all'esigenza di delineare in maniera netta le aree di responsabilità dei Reparti e promuovere, al contempo, una più accentuata specializzazione professionale del personale adibito alle attività ispettive di maggior spessore, nell'ottica di rafforzare la qualità di tali investigazioni.

A. la competenza ordinaria.

I criteri ordinari per la ripartizione delle competenze nel settore delle Accise e delle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi si basano su due riferimenti:

- l'ubicazione dell'impianto gestito dal soggetto da sottoporre a controllo e la sua sede amministrativa; se questa risulta un mero recapito, una semplice domiciliazione, un luogo di sola tenuta della contabilità senza esplicazione di alcuna attività, si deve avere riguardo al luogo di effettivo esercizio di quest'ultima;
- la qualifica rivestita dal contribuente nel particolare settore impositivo, le caratteristiche volumetriche dell'impianto e il volume d'affari.

In linea generale, sono rimesse in capo allo stesso Reparto, quando l'ubicazione dell'impianto e la sede amministrativa (ovvero il luogo di effettivo esercizio di attività) sono coincidenti, le competenze in tema di Accise e di altre imposte indirette sulla

produzione e sui consumi e quelle ai fini delle imposte dirette, dell'IVA e dell'IRAP, allo scopo di evitare le frammentazioni di controlli tra unità operative diverse a seconda del settore impositivo interessato.

In pratica, una volta individuato il Reparto competente ai fini delle Accise e delle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi, questo risulterà competente anche in materia di imposte dirette, IVA e IRAP.

Dal punto di vista del criterio "geografico", la regola generale è che sia competente all'esecuzione della verifica il Reparto nella cui circoscrizione di servizio il contribuente gestisce il proprio impianto e ha la sede amministrativa ovvero il luogo di effettivo esercizio di attività.

Nel quadro di questa regola generale, occorre operare un'analitica distinzione tra gli operatori economici di competenza del Nucleo di Polizia Economico-Finanziaria e quelli soggetti alla vigilanza dei Reparti territoriali.

Al riguardo, è rimessa al Nucleo di Polizia Economico-Finanziaria la competenza ad eseguire le verifiche ai fini delle Accise e delle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi, delle imposte dirette, dell'IVA e dell'IRAP, nell'ambito provinciale di pertinenza, a prescindere dalla fascia di volume d'affari, nei confronti dei:

- depositi fiscali di prodotti energetici con capacità di stoccaggio inferiore o uguale a 10.000 m³;
- depositi liberi, compresi quelli privati, industriali e agricoli, di prodotti energetici con capacità di stoccaggio tra 3.000 m³ e 30.000 m³;
- depositi fiscali e liberi di alcoli e di bevande alcoliche;
- impianti di stoccaggio e distribuzione di G.P.L., a prescindere dalla posizione fiscale del prodotto, con capacità di stoccaggio superiore a 26 m³;
- depositi contabili di G.P.L.; - depositi di prodotti intermedi;
- depositi fiscali di stoccaggio di tabacchi lavorati;
- destinatari registrati e speditori registrati.

Lo stesso Nucleo PEF è inoltre competente su tutti gli altri operatori che trattano prodotti sottoposti ad Accisa rientranti nella seconda fascia di volume d'affari (da 5.164.568 a 100 milioni di euro).

I Reparti territoriali, invece, sono competenti, ai fini delle Accise e delle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi, delle imposte dirette, dell'IVA e dell'IRAP, nei confronti delle seguenti strutture e dei seguenti soggetti, purché rientranti nella prima fascia di volume d'affari (da 0 a 5.164.568 euro):

- depositi liberi, compresi quelli privati, industriali e agricoli, di prodotti energetici con capacità di stoccaggio inferiore a 3.000 m³;
- impianti di stoccaggio, distribuzione e vendita di G.P.L., a prescindere dalla posizione fiscale del prodotto, con volumetria fino a 26 m³;

- distributori stradali di carburante;
- titolari di patentini e rivendite di tabacchi lavorati.

In relazione al parametro del volume d'affari, come detto vincolante per i Reparti territoriali, vanno ovviamente tenuti presenti i diversi assetti definiti a livello locale dai Comandi Regionali ai fini delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto; ne consegue che, se un Reparto territoriale per determinazione del Comandante Regionale è competente anche su una parte dei soggetti rientranti nella seconda fascia di volume d'affari (che complessivamente va da 5.164.569 a 100 milioni di euro), lo stesso Reparto resta competente ai fini delle Accise e delle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi, delle imposte dirette, dell'IVA e dell'IRAP, pure sulla tipologia di impianti e di operatori dianzi elencati rientranti nella "quota" della seconda fascia di volume d'affari attribuita alla responsabilità del medesimo.

Disposizioni particolari riguardano le competenze dei Nuclei di Polizia Economico-Finanziaria alla sede del capoluogo di Regione, cui sono demandate, nell'ambito delle Regioni di appartenenza, competenze ultraprovinciali ai fini delle Accise e delle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi, delle imposte dirette, dell'IVA e dell'IRAP, a prescindere dal volume d'affari, sui seguenti opifici:

- impianti di distillazione di alcole etilico nonché di produzione di prodotti energetici e di tabacchi lavorati;
- depositi fiscali di prodotti energetici con capacità di stoccaggio superiore a 10.000 m³;
- depositi commerciali di prodotti energetici con capacità di stoccaggio superiore a 30.000 m³.

Da quanto dianzi evidenziato, il dato quantitativo relativo alla volumetria assume un rilievo fondamentale per individuare il Reparto competente.

Al riguardo, poiché per il G.P.L. sono state individuate soglie distinte da quelle relative agli altri prodotti energetici, è opportuno fornire indicazioni nel caso in cui presso un medesimo impianto vengano detenute contemporaneamente le citate tipologie di merci.

In tale circostanza, infatti, la competenza dei Reparti del Corpo verrà attribuita facendo riferimento non alla somma della capacità volumetrica del G.P.L. e di quella degli altri prodotti energetici, bensì alla più elevata tra esse. Ad esempio, per un deposito fiscale di prodotti energetici con volumetria pari a 9.995 m³, in possesso anche di serbatoi di G.P.L. con volume pari a 10 m³, ancorché venga complessivamente superata la soglia di 10.000 m³, data dalla somma dei volumi dei due diversi prodotti, la competenza non verrà attribuita al Nucleo di Polizia Economico-Finanziaria insistente sul capoluogo di Regione, ma continuerà ad essere assegnata al Nucleo di Polizia Economico-Finanziaria su base provinciale.

Per quanto riguarda i casi di mancanza di coincidenza fra ubicazione dell'impianto e la sede amministrativa (ovvero il luogo di effettivo esercizio di attività) dell'azienda, la competenza ai fini delle Accise e delle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi viene disgiunta da quella ai fini di imposte dirette, IVA e IRAP; in particolare la vigilanza in materia di Accise è demandata al Reparto competente sull'impianto, mentre quella sulle imposte dirette, IVA e IRAP la competenza è legata prevalentemente alla sede legale o alla sede amministrativa dell'azienda e demandata al Reparto territorialmente competente.

In queste situazioni le risultanze emerse durante le verifiche svolte ai fini delle Accise e delle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi devono essere partecipate al Reparto competente in materia di imposte dirette, IVA e IRAP per consentire a quest'ultimo di procedere alle relative verbalizzazioni.

La vigilanza unitaria ai fini delle Accise e delle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi nonché delle imposte dirette, dell'IVA e dell'IRAP, invece, continua a rimanere riservata:

- al Nucleo di Polizia Economico-Finanziaria con sede nel capoluogo di Regione, nel caso di impianti sottoposti alla sua competenza esclusiva purché questi siano ubicati nella stessa Regione dove risulta presente la sede amministrativa o il luogo di effettivo esercizio dell'azienda (es.: distilleria o depositi fiscali di prodotti energetici con capacità di stoccaggio superiore a 10.000 m³);
- ai restanti Nuclei PEF dei capoluoghi di Provincia, nel caso di impianti sottoposti alla loro competenza esclusiva, purché questi siano ubicati nella stessa Provincia dove risulta presente la sede amministrativa ovvero il luogo di effettivo esercizio dell'azienda (es.: depositi fiscali di prodotti energetici con capacità di stoccaggio inferiore o uguale a 10.000 m³);
- al Reparto territoriale nella cui circoscrizione è presente sia l'impianto sia la sede amministrativa ovvero il luogo di effettivo esercizio dell'azienda, ancorché ubicati in un luogo diverso (es.: distributore stradale con volume d'affari di 1^a fascia).

Con riferimento ai soggetti economici che dispongano di più impianti di diverso tipo, la vigilanza ai fini delle Accise e delle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi è affidata:

- al Nucleo PEF con sede nel capoluogo di Regione, qualora gli impianti si trovino nella stessa Regione e almeno uno di questi rientri nelle competenze del citato Nucleo;
- al Nucleo PEF con sede nel capoluogo di Provincia, qualora gli impianti si trovino nella stessa Provincia e almeno uno di questi rientri nelle competenze del citato Nucleo.

Nel caso in cui gli impianti facenti capo ad un unico operatore si trovano al di fuori dei predetti limiti territoriali, la competenza sarà affidata in relazione a ciascun impianto, secondo le regole generali dianzi analizzate.

In tema di competenza ordinaria, specifiche disposizioni devono essere dettate per gli operatori dei settori dell'energia elettrica e del gas naturale, per i quali la vigilanza ai fini delle Accise e delle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi nonché delle imposte dirette, dell'IVA e dell'IRAP è attribuita secondo la regola dell'ubicazione dell'impianto e della fascia di volume d'affari di appartenenza; qualora il soggetto non sia dotato di impianto, si farà riferimento alla sua sede amministrativa o al luogo di effettivo esercizio di attività qualora nella sede amministrativa dichiarata non venga di fatto svolta alcuna funzione.

Resta salvo che, anche per tali comparti impositivi, trovano applicazione le già analizzate regole generali in materia di competenza nei casi di:

- più impianti facenti capo ad un unico soggetto economico;
- non coincidenza tra impianto e sede amministrativa.

Può accadere che taluni operatori economici siano dotati contemporaneamente di una licenza d'esercizio come officina di produzione di energia elettrica e di un'ulteriore licenza nel comparto delle Accise e delle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi per altre attività (es. deposito fiscale di alcoli dotato anche di un generatore di energia elettrica); in questi casi, per individuare il Reparto competente, occorre fare riferimento all'autorizzazione fiscale ai fini Accise diversa da quella riguardante l'energia elettrica (nell'esempio citato, prevale quella per il deposito fiscale di alcoli).

Per quanto concerne i fiammiferi, la competenza ai fini sia delle Accise che delle imposte dirette, dell'IVA e dell'IRAP è demandata, nell'ambito della circoscrizione provinciale di riferimento, al Nucleo PEF, a prescindere dalla fascia di volume d'affari, nei confronti:

- dei fabbricanti, in relazione all'ubicazione dell'impianto;
- degli eventuali importatori da Paesi UE, in ragione della sede amministrativa o del luogo di effettivo esercizio dell'attività.

Invece, con riguardo ai destinatari e ai commercianti dei prodotti da ultimo trattati, la competenza è attribuita, nel quadro delle diverse circoscrizioni territoriali dei Reparti, tenendo conto della fascia di volume d'affari del soggetto economico.

A fattor comune, infine, tutti i Reparti, ivi compresi i Nuclei PEF, possono svolgere controlli sulla circolazione stradale dei prodotti sottoposti ad Accisa e ad altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi; in questo caso, gli atti compilati saranno sempre rimessi in copia ai Comandi Provinciali che provvederanno al successivo inoltrare ai Reparti competenti, in base alle regole dianzi illustrate, sui soggetti economici interessati dal trasporto.

b. Determinazione del Comandante Regionale in ordine alle competenze ispettive

I criteri ordinari in base ai quali è ripartita la competenza dei Reparti ai fini dell'esecuzione dell'attività di verifica, come indicato nella Circolare 1/2018, sono il domicilio fiscale e il volume d'affari, i ricavi, i compensi ovvero, in caso di persone fisiche, i redditi del soggetto da sottoporre ad attività ispettiva. Ai fini dell'individuazione del Reparto del Corpo al quale spetta l'esecuzione del servizio deve aversi riguardo sia al criterio territoriale, sia a quello quantitativo. In altre parole, una volta individuato, sulla base del criterio territoriale, l'ambito provinciale di riferimento, dovrà aversi riguardo al volume d'affari, ai ricavi, ai compensi o al reddito del contribuente ai fini della ripartizione della competenza a svolgere l'intervento tra Reparti territoriali (Gruppi, Compagnie e Tenenze) e Nucleo di Polizia Economico-Finanziaria operanti nella stessa Provincia.

Per quanto attiene al criterio territoriale, la regola generale è che sia competente all'esecuzione della verifica il Reparto nella cui circoscrizione di servizio il contribuente ha il proprio domicilio fiscale, determinato a norma dell'art. 58 del D.P.R. n. 600/1973. In proposito, si precisa che:

- in relazione alle persone fisiche non esercenti arti o professioni, la competenza è determinata prendendo a base la residenza anagrafica;
- con riferimento alle imprese, sia individuali sia in forma societaria:
 - quale criterio generale, occorre fare riferimento alla sede legale;
 - nell'ipotesi di mancata coincidenza tra la sede legale e quella amministrativa, ove questa sia dichiarata come tale, è competente il Reparto nella cui circoscrizione quest'ultima è ubicata.

Nel caso in cui l'impresa disponga di più sedi amministrative, è competente il Reparto nella cui circoscrizione è individuata quella in cui viene esercitata l'attività prevalente o vengono assunte le decisioni strategiche. Tuttavia, nel caso in cui tanto la sede legale, quanto la sede amministrativa, ove dichiarata, risultino essere meri recapiti, semplici domiciliazioni, luoghi di sola tenuta di contabilità senza esplicazione di alcuna funzione gestionale o senza esercizio di alcuna attività (come, a titolo di mero esempio, le società cc.dd. "cartiere"), è competente il Reparto nella cui circoscrizione risulti di fatto esercitata l'attività; peraltro, tale ultimo Reparto, prima di avviare ogni genere di intervento nel settore fiscale, deve porre in essere idonee misure di coordinamento con il Reparto nella cui circoscrizione risulti ubicata la sede legale o, in alternativa, la sede amministrativa dichiarata;

- per i lavoratori autonomi, nel caso in cui il domicilio fiscale sia stabilito in un luogo diverso da quello in cui è effettivamente esercitata l'attività, si ha riguardo a

quest'ultima; laddove l'attività di lavoro autonomo sia svolta in più località, deve farsi riferimento al luogo in cui è esercitata l'attività prevalente.

Quanto, invece, al criterio del volume d'affari/ricavi/compensi, la ripartizione per fasce dei contribuenti è effettuata assumendo il valore più elevato tra i seguenti:

- ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b) del T.u.i.r.;
- ammontare lordo complessivo dei compensi derivanti dall'esercizio di arti e professioni di cui all'art. 53, comma 1, del T.u.i.r.;
- volume d'affari ai sensi dell'articolo 20 del D.P.R. n. 633/1972.

Con riferimento alle persone fisiche non esercenti arti e professioni, dal punto di vista quantitativo si tiene conto del reddito complessivo determinato ai sensi dell'art. 8 del T.u.i.r., al lordo degli oneri deducibili e delle detrazioni d'imposta. Tali valori devono risultare dalla dichiarazione dell'ultimo periodo d'imposta presente nell'Anagrafe tributaria. A tale riguardo, va segnalato che a partire dall'anno d'imposta 2017 non è possibile presentare le dichiarazioni ai fini dell'IVA e delle imposte sui redditi in forma unificata, sicché i contribuenti obbligati dovranno provvedere alla presentazione, a scadenze differenziate, dei singoli modelli dichiarativi.

Ciò posto, si precisa che per gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni la competenza è determinata:

- prendendo a base il maggiore tra il volume d'affari recato nella dichiarazione IVA e i ricavi o i compensi indicati nella dichiarazione dei redditi, in caso di presentazione di entrambe le dichiarazioni;
- in ragione dell'importo (volume d'affari, ovvero ricavi o compensi) contenuto nell'unica dichiarazione presentata.

Con riferimento al suddetto parametro, l'individuazione del Reparto competente avviene mediante la preventiva distribuzione dei contribuenti presenti in ciascuna Provincia, sulla base del criterio della sede come dianzi chiarito, in due "fasce" da assegnare:

- la prima, più bassa, ai Reparti territoriali;
- la seconda, più alta, ai Nuclei di Polizia Economico-Finanziaria.

Al riguardo, la ripartizione dei contribuenti tra Reparti territoriali e Nuclei di Polizia Economico-Finanziaria è stabilita con determinazione del Comandante Regionale per ciascuna provincia, che può essere modificata su motivata proposta dei Comandanti Provinciali. I Comandanti Regionali procedono a rimodulare la ripartizione dei contribuenti, nell'ambito delle proprie funzioni di direzione, coordinamento e

controllo dell'attività operativa e di demoltiplicazione dei processi decisionali tra Comando Generale e Reparti dipendenti.

Tale facoltà rappresenta un momento fondamentale dell'azione d'indirizzo da essi esercitata, in quanto consente di calibrare le fasce di competenza dei Reparti dipendenti, in funzione, tra l'altro:

- della morfologia economica delle singole circoscrizioni di servizio;
- di ogni altra peculiarità territoriale che possa incidere sulle dinamiche fiscali localmente apprezzabili;
- delle capacità operative dei singoli Reparti, nell'ambito di ciascun Comando Provinciale, di per sé stesse variabili nel tempo;
- dei diversi assetti organizzativi dei vari Comandi Provinciali, che possono peraltro giustificare una distribuzione della competenza per "fasce" diversa fra un Comando Provinciale e un altro.

A titolo di orientamento assolutamente generale e ferma restando la prioritaria necessità di regolare la competenza per "fasce" sulla base dei suddetti criteri e di ogni altro utile elemento di valutazione, l'assetto delle competenze per l'esecuzione delle verifiche nei confronti delle imprese può tendenzialmente essere definito in modo da assicurare:

- da un lato, l'attribuzione ai Reparti territoriali della vigilanza sui soggetti di minori dimensioni, ovvero anche sui soggetti di medie dimensioni che abbiano realizzato un volume di introiti che non si discosti significativamente dalla soglia predetta;
- dall'altro, l'assegnazione ai Nuclei di Polizia Economico-Finanziaria della competenza sui contribuenti che abbiano realizzato introiti superiori al limite indicato al precedente alinea, in modo da assegnare a tali ultimi Reparti tutti o una parte dei soggetti di medie e, in ogni caso, quelli di rilevanti dimensioni, localizzati nella provincia di competenza.

Al riguardo, occorre peraltro puntualizzare che nella eventuale scelta del limite di volume d'affari/ricavi/compensi per individuare le imprese di medie dimensioni da attribuire alla competenza dei Reparti territoriali e del Nucleo di Polizia Economico-Finanziaria, occorre verificare con attenzione che i carichi ispettivi assegnati ai Nuclei, in particolar modo a quelli non strutturati su Gruppi di Sezioni, siano calibrati su una platea di soggetti non sovradimensionata rispetto alle potenzialità operative effettive di tali Reparti. Con specifico riguardo ai contribuenti appartenenti alla 2ª fascia di volume d'affari, i Comandi Regionali dovranno tenere conto, nella ripartizione dei carichi degli interventi ispettivi, anche a livello provinciale, del vincolo normativo previsto dall'art. 24, comma 2, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla Legge 30 luglio 2010, n. 122, in base al quale l'Agenzia delle Entrate e la Guardia di Finanza

realizzano coordinati piani d'intervento annuali nei confronti dei contribuenti non soggetti a studi di settore né a tutoraggio, elaborati su analisi di rischio a livello locale che riguardino, rispettivamente, almeno un decimo ciascuno della platea di riferimento, a livello non solo nazionale, ma anche regionale e provinciale.

Con riferimento, invece, agli esercenti arti e professioni, è necessario che la fissazione di fasce di volume d'affari/compensi che individuino la competenza dei diversi Reparti avvenga in maniera differenziata rispetto alle imprese, soprattutto al fine di assegnare anche ai Nuclei di Polizia Economico-Finanziaria competenze operative su categorie professionali che, altrimenti, pur avendo un'importanza socio-economica significativa, andrebbero a ricadere, in base al criterio in precedenza descritto per le imprese, nella sfera esclusiva dei Reparti territoriali; in relazione a tale previsione, ai Centri di responsabilità di secondo livello potranno, in sede di diramazione degli obiettivi annuali, essere specificamente assegnati obiettivi numerici anche in relazione alle verifiche da eseguire nei confronti di esercenti arti e professioni, da calibrare sulle due fasce di competenza all'uopo previamente stabilite. Per quanto concerne gli evasori totali, va precisato che gli stessi non possono che essere considerati, "per definizione", soggetti di minori dimensioni, non essendo generalmente conoscibile "a priori" l'entità del volume d'affari realizzato o di ricavi o compensi conseguiti.

Pur essendo considerati soggetti di minori dimensioni, per definire la competenza su tali contribuenti si avrà riguardo al solo criterio territoriale e non anche a quello quantitativo. Ciò nondimeno, in caso di ricostruzione di ricavi, compensi o redditi in una misura superiore al limite di 5.164.568 euro, la verifica svolta potrà comunque essere considerata ai fini del conseguimento dell'obiettivo annuale assegnato al Reparto che vi ha proceduto, con riferimento alla "fascia" corrispondente al valore determinato in esito all'attività ispettiva. Per l'individuazione del Reparto competente all'effettuazione di attività ispettiva nei confronti degli enti creditizi e finanziari e per le imprese di assicurazione, si richiama il contenuto del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 54291 in data 6 aprile 2009, concernente *"Criteri per la determinazione del volume d'affari ricavi o compensi ai fini della individuazione della competenza all'espletamento delle attività di cui all'articolo 27, commi da 9 a 14, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dall'articolo 1 della legge 28 gennaio 2009, n. 2"*. Sulla base di tale provvedimento, per i soggetti di cui all'articolo 1 del D.Lgs. 27 gennaio 1992, n. 87 e per quelli indicati nell'articolo 1, comma 1, lettera r), del D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58, è, altresì, considerata la sommatoria dei seguenti dati indicati nelle dichiarazioni fiscali relative a ciascun periodo d'imposta:

- interessi attivi e proventi assimilati;
- proventi di azioni o di quote rappresentative di partecipazioni a organismi di investimento collettivo;
- commissioni attive;

- profitti da operazioni finanziarie;
- altri proventi di gestione.

Per le imprese di assicurazione è, altresì, considerata la sommatoria dei seguenti dati indicati nelle relative dichiarazioni fiscali:

- premi di competenza dell'esercizio;
- altri proventi tecnici.

Infine, allo scopo di individuare la competenza con riferimento ai soggetti che esercitano in via prevalente, non nei confronti del pubblico, le attività di assunzione e gestione di partecipazione (cc.dd. holding di partecipazioni), deve farsi riferimento al valore delle partecipazioni detenute dagli stessi così come risultante dall'ultimo bilancio depositato. Per l'esecuzione delle attività ispettive nei confronti dei soggetti che aderiscono al "consolidato nazionale" di cui all'art. 117 del T.u.i.r., ciascuna società partecipante sarà sottoposta alla vigilanza del Reparto competente sulla stessa in ragione dell'ubicazione del domicilio fiscale e del volume d'affari/ricavi conseguito, in ossequio alle regole generali sopra richiamate. Con riferimento al "gruppo IVA", costituito ai sensi degli artt. da 70-bis e ss. del D.P.R. n. 633/1972, per la cui definizione si fa rinvio alla Parte V, Capitolo 6, paragrafo 2.k., già in questa sede occorre tenere conto che le imprese che vi aderiscono perdono l'autonoma soggettività ai fini dell'IVA per dar vita a un unico soggetto passivo (il gruppo IVA, giustappunto), in capo al quale si consolidano le posizioni IVA delle imprese che ne fanno parte.

C. Le deroghe alle regole ordinarie

Al fine di massimizzare la qualità degli interventi ispettivi mediante una efficace ed efficiente gestione delle risorse disponibili, il Comando Generale può autorizzare l'avvio di verifiche nei confronti di soggetti (persone fisiche/giuridiche) che, secondo le regole generali, rientrerebbero nella competenza territoriale di un Comando Regionale dipendente da altro Comando Interregionale, nei casi in cui:

- il Reparto abbia già individuato fenomeni evasivi, elusivi o di abuso del diritto particolarmente elaborati, insidiosi e/o innovativi in cui siano coinvolti più contribuenti, soprattutto se di rilevanti dimensioni, presenti su tutto il territorio nazionale, che richiedano la formulazione di rilievi connotati da un elevato grado di tecnicismo ovvero la necessità di garantire la verbalizzazione in materia unitaria;
- il Reparto che abbia condotto pregresse indagini di Polizia Giudiziaria debba utilizzare ai fini fiscali dati ed elementi così acquisiti, per cui la verbalizzazione dei rilievi amministrativi – previa autorizzazione dell'Autorità Giudiziaria – risulti sostanzialmente fondata sull'accertamento dei medesimi fatti e sulle risultanze probatorie già emerse;

- il sistema di frode individuato sia così articolato e innovativo da suggerire, soprattutto in funzione dell'economicità e tempestività del servizio, l'esigenza di concentrare gli ulteriori sviluppi operativi in capo al Reparto nel quale risiedono le risorse più specializzate con riferimento alla specifica casistica fraudolenta;
- l'attività ispettiva muova dalla necessità di valorizzare le implicazioni fiscali di pregresse investigazioni di Polizia Economico-Finanziaria, ad esempio nei settori del mercato dei capitali e dei servizi, del contrasto alla contraffazione e al riciclaggio e ricorra la necessità di garantire la completezza dell'intervento, attraverso un approccio unitario e trasversale da parte del Reparto che ha originato il contesto;
- l'attività ispettiva da intraprendere in deroga ai criteri generali, fuori dalle ipotesi descritte in precedenza, manifesti chiari ed evidenti profili di interconnessione con altro servizio di Polizia Economico-Finanziaria connotato da particolare ampiezza e complessità svolto dal Reparto, che rendano oltremodo opportuno lo sviluppo unitario dell'operazione.

Nella richiesta di deroga dovrà essere messo in evidenza:

- un sintetico quadro informativo o investigativo in possesso del Reparto istante, vale a dire, a titolo d'esempio, l'origine delle indagini di Polizia Giudiziaria esperite, i relativi esiti, i dati d'interesse fiscale acquisiti, il sistema di frode individuato o gli elementi delle pregresse investigazioni di Polizia economico-finanziaria da valorizzare, ecc.;
- le esigenze di unitarietà e di maggiore economicità dell'azione di servizio che giustificano l'intervento da parte del Reparto richiedente anziché di quello ordinariamente competente, stante, ad esempio, la difficoltà di trasmettere a quest'ultimo la copiosa documentazione acquisita ovvero di portarlo a conoscenza di sistemi di frode o di rilievi molto articolati nonché l'esigenza di rapidità di azione per l'imminente scadenza dei termini per l'accertamento;
- l'avvenuta esecuzione di apposito coordinamento con i Comandi Provinciali ordinariamente competenti sui soggetti economici per cui si richiede la deroga alla competenza e il relativo esito. Al riguardo, qualora il contribuente rientri nella 2a o 3a fascia di volume d'affari, dovranno essere assicurate le procedure di coordinamento anche con l'Agenzia delle Entrate;
- di aver avviato, ove necessario, le idonee ed opportune iniziative di coordinamento con l'Agenzia delle Entrate o l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli che abbiano eventualmente avviato o che comunque stiano svolgendo autonomi interventi ispettivi nei confronti dei soggetti da verificare, fornendo al riguardo assicurazione circa l'assenza di sovrapposizioni di natura operativa;
- in caso di utilizzo ai fini fiscali di risultanze acquisite nel corso di indagini di Polizia Giudiziaria, l'avvenuta acquisizione del previsto nulla osta da parte dell'Autorità Giudiziaria.

Al fine di velocizzare l'iter di approvazione, le istanze saranno:

- inviate direttamente dai Comandi Regionali al III Reparto Operazioni – Ufficio Tutela Entrate e, per conoscenza, ai Comandi Interregionali interessati, corredate del parere di competenza in ordine alla concessione dell'autorizzazione alla deroga ed al profilo di maggiore economicità dell'intervento;
- trasmesse con protocollo informatico ordinario. In caso di eventuali e comprovate esigenze di riservatezza, le richieste di deroga saranno inoltrate in formato elettronico criptato con il sistema di cifratura RMS (file.ppdf), di cui alla circolare n. 16/INCC datata 11 gennaio 2016 del Comando Generale, accordando la visibilità del documento al Capo Ufficio Tutela Entrate e al Capo Servizio Imposte Dirette e IVA dell'Ufficio Tutela Entrate del III Reparto Operazioni.

A fattor comune per tutte le ipotesi di deroga, una volta concessa l'autorizzazione e portato a termine il servizio, copia degli atti verrà inviata dal Reparto operante a quello competente in via ordinaria, per l'aggiornamento dello schedario.

13. METODOLOGIE DI CONTROLLO

I controlli sulla circolazione assumono notevole importanza nel quadro delle linee d'azione del Corpo per il contrasto delle frodi nel settore delle Accise e dell'imposizione indiretta sulla produzione e sui consumi, sia perché rientrano nel più ampio contesto del controllo economico del territorio, sia perché costituiscono una fondamentale forma di deterrenza.

Già il Decreto del Ministro delle Finanze 25 marzo 1996, n. 210 aveva creato un assetto ben definito degli obblighi inerenti i documenti che dovevano accompagnare la merce, distinguendoli in base al fatto che la stessa viaggiasse o meno in sospensione d'imposta. Tale assetto è stato profondamente innovato con l'applicazione del sistema E.M.C.S. e l'introduzione del documento amministrativo elettronico (e-AD), che mirano, tra l'altro, a migliorare ulteriormente i controlli sulla circolazione. Pertanto, la circolazione dei prodotti:

- sottoposti ad Accisa in regime sospensivo nel territorio dello Stato e in quello dell'UE a decorrere dal 1° gennaio 2011, avviene obbligatoriamente con la scorta del dinanzi citato documento amministrativo elettronico in luogo del precedente documento in formato cartaceo (DAA);
- ad Accisa assolta avviene con la scorta del DAS, fermo restando che, come da ultimo disposto dalla Determinazione del Direttore dell'Agenzia delle Dogane n. 86706/RU del 28 dicembre 2011, è previsto, a decorrere dal 1° gennaio 2013, che anche tale documento sia presentato in forma esclusivamente telematica.

Ciò premesso, la vigilanza sul corretto adempimento degli obblighi in tema di circolazione interessa:

- i controlli su strada;
- i servizi nelle acque comunitarie marine e in quelle nazionali interne;
- l'esame documentale delle scritture contabili previste per gli operatori dal citato D.M. n. 210/96, per la rendicontazione dei documenti accompagnatori emessi a scorta dei prodotti;
- l'attività connessa alla ricezione di denunce per lo smarrimento, il furto o la distruzione dei predetti documenti di accompagnamento, nel corso del trasferimento delle relative merci.

Con riferimento ai controlli su strada, le procedure da seguire dovranno, in linea generale, fondarsi sulle seguenti fasi:

- esame dei documenti posti a corredo delle partite di merci trasferite;
- verifica della corrispondenza tra le quantità trasportate e le risultanze emergenti dalla relativa documentazione accompagnatoria;
- eventuali prelievi di campioni;
- ricognizione del mezzo di trasporto impiegato ed eventuale esecuzione di ricerche sullo stesso ai sensi dell'art. 18, comma 6, TUA;
- rilevamento dei trasporti ritenuti maggiormente a rischio, per l'esecuzione dei successivi controlli sul mittente e sul destinatario;
- eventuale apposizione di sigilli al carico.

Per quanto concerne l'esame dei documenti a corredo del trasferimento, si ribadisce l'opportunità di porre particolare attenzione a tutte quelle informazioni che potrebbero essere sintomatiche di più vasti sistemi di frode, quali:

- gli aspetti quali-quantitativi del prodotto trasferito;
- l'indicazione del tempo occorrente per il trasferimento delle merci;
- eventuali reintroduzioni di beni in deposito;
- variazioni del destinatario o del luogo di consegna.

Particolare importanza assume l'esame dei dati relativi al mittente, al destinatario e all'incaricato del trasporto, per appurare l'effettiva esistenza di tutti gli operatori interessati alla movimentazione nonché le esatte generalità del soggetto che trasferisce la merce. In questi casi potrà rivelarsi molto utile l'interrogazione della banca dati "Operatori Accise".

In relazione ad uno dei riscontri più significativi da effettuare su strada, vale a dire la corrispondenza tra la quantità indicata sui documenti di accompagnamento e quella rilevabile sul carico, appare opportuno procedere alla pesatura del mezzo, non escludendo a priori, nei casi più complessi, la possibilità di completare le operazioni di controllo presso l'impianto di destinazione.

Per quanto riguarda il riscontro della qualità del prodotto trasportato, può essere utile il prelievo di campioni, che si profila però come un adempimento eventuale, indotto dalla necessità di:

- verificare la posizione fiscale del prodotto trasferito rispetto a quella dichiarata nella documentazione di accompagnamento;
- accertare, nei casi in cui è prevista, l'effettiva presenza delle sostanze denaturanti e/o coloranti che individuano prodotti esenti o agevolati.

Le operazioni ispettive saranno tanto più delicate quanto più l'interesse erariale è a rischio, circostanza che si verifica indubbiamente per i trasferimenti di prodotto in regime sospensivo o destinato ad usi esenti, non tassati o soggetti ad un regime fiscale agevolato, ma anche in quelle situazioni che potrebbero anche costituire sintomo di una condotta illecita, come le reintroduzioni in deposito o il cambio di destinazione.

Con specifico riferimento ai controlli su strada aventi ad oggetto il G.P.L., nell'eventualità in cui si dovesse rendere assolutamente indispensabile effettuare il campionamento del prodotto, le relative operazioni dovranno essere svolte soltanto all'interno di impianti muniti dei necessari requisiti per operare in condizioni di sicurezza, atteso che il prodotto della specie può facilmente venire a trovarsi in condizioni di esplosività o di infiammabilità.

Poiché le modalità da osservare per l'esecuzione dei prelevamenti di campioni di G.P.L. sono molto delicate e richiedono l'impiego di particolari attrezzature nonché un'adeguata formazione professionale, nei casi in cui si dovesse rendere necessario su strada il campionamento del G.P.L., sarà consigliabile scortare la partita da campionare nel deposito di provenienza ovvero presso altro deposito munito dei necessari requisiti e dispositivi di sicurezza, al fine di procedere, con l'ausilio di personale qualificato, alle operazioni in parola, in linea con le indicazioni fornite dall'Agenzia delle Dogane ai propri funzionari nel paragrafo 4.2. della circolare n. 35/D del 28 dicembre 2007.

Una ulteriore importante fase del controllo su strada attiene alla ricognizione del mezzo di trasporto impiegato e al connesso esercizio del potere di ricerca. In questi casi, i militari operanti dovranno accertarsi preliminarmente dell'idoneità del mezzo a trasferire prodotti sottoposti ad Accise, in relazione, ad esempio, alla pericolosità che presentano soprattutto i prodotti energetici.

L'ispezione dovrà essere poi rivolta soprattutto all'individuazione di eventuali meccanismi impiegati per la costituzione di scorte occulte di merci da immettere successivamente in consumo, evadendo le relative imposte.

Difatti, non è infrequente l'individuazione di autobotti munite di "doppifondi" o di sistemi che, agendo sulle valvole di scarico del prodotto, erogano un quantitativo inferiore a quello risultante dal relativo contatore-totalizzatore.

Da ultimo, giova ricordare che la ricerca sui mezzi:

- si estrinseca nella possibilità di reperire materialmente, anche senza il consenso della controparte, tutti gli elementi necessari per svolgere l'attività di controllo;

- è un atto di Autorità che ha come scopo non solo quello della mera raccolta di documenti, ma l'acquisizione di tutto il materiale che, da un sommario esame, può risultare utile per la prosecuzione dell'ispezione in corso;
- può essere eseguita anche nell'ipotesi in cui l'incaricato del trasporto sostenga di aver esibito tutta la documentazione richiesta.

Appare opportuno che i trasporti ritenuti maggiormente a rischio, anche a prescindere dalla scoperta di specifiche irregolarità, siano oggetto, ove possibile, di attento monitoraggio; più specificatamente:

- nel caso di controlli conclusi con esito regolare, è utile rilevare, per ciascun trasferimento, gli estremi identificativi del trasportatore, l'asserita provenienza e destinazione della merce, la qualità trasportata, avvalendosi per tali ultime informazioni anche delle indicazioni risultanti dalla documentazione accompagnatoria posta a corredo del trasferimento medesimo;
- questi dati vanno fatti oggetto di apposita segnalazione, da inoltrare ai Reparti nelle cui circoscrizioni operano lo speditore e/o il destinatario dei prodotti di cui trattasi, per alimentare il necessario flusso informativo e avviare successivi approfondimenti;
- in questo ambito, è altresì necessario prestare particolare attenzione:
 - ai trasporti di merce in regime sospensivo, soprattutto a quelli che abbiano come mittente o destinatario un operatore ubicato in altro Paese UE;
 - ai trasferimenti posti in essere tra depositi nazionali che commercializzano prodotti ad accisa già assolta, ai sensi dell'art. 25, comma 9, TUA;
 - alle reintroduzioni di merci in deposito e ai cambi di destinazione;
 - alla circolazione del "biodiesel" ad uso combustione in ambito intracomunitario.

In questi casi, il monitoraggio assumerà particolare significato soprattutto per verificare, a posteriori, il rispetto delle procedure ammesse ovvero l'effettivo arrivo delle merci a destino, soprattutto con riferimento alle reintroduzioni in deposito e ai cambi di destinazione.

Il Reparto che riceve la segnalazione avrà cura di effettuare gli opportuni controlli sui soggetti economici di propria competenza, al fine di riscontrare ulteriormente la liceità del trasferimento dei prodotti sottoposti ad accisa.

Solo in tale maniera, attraverso la continuità degli interventi e l'azione sinergica tra i Reparti che effettuano la segnalazione e quelli che la ricevono, la presenza ispettiva del Corpo nella fase della circolazione potrà diventare veramente significativa e non si ridurrà a meri riscontri documentali che potrebbero non far emergere le frodi sottese alle movimentazioni di tali merci.

Con riferimento, infine, alla possibilità di apporre i sigilli al carico, si precisa che l'attività in questione, di carattere eventuale, si prospetta utile in tutti i casi in cui l'esercizio di più approfonditi controlli, determinati da motivate esigenze fiscali, si appalesi necessario per appurare l'origine della merce trasportata, la sua reale destinazione nonché il rispetto dei restanti adempimenti connessi al trasporto.

14. FRODI NEL SETTORE: INFLUENZA DELLA CRIMINALITÀ ORGANIZZATA E DELLA CRIMINALITÀ COMUNE. STRUMENTI DI CONTRASTO

DESIGNER FUEL FRAUDS

Il contrasto alle frodi nel settore dei carburanti rappresenta una delle priorità operative per la Guardia di Finanza, per tre fondamentali ragioni. In primo luogo, si tratta di frodi che comportano una rilevante evasione fiscale, coinvolgendo più comparti impositivi, con particolare riguardo a quello delle Accise e dell'IVA. Sul punto, la relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva (anno 2023) riporta che la stima del *tax gap* delle Accise relative a benzina e gasolio per autotrazione – in controtendenza rispetto ai principali tributi – è passata da 924 milioni di euro nel 2012 a 1,753 miliardi nel 2021, con una propensione al *gap* (rapporto tra imposta evasa e gettito teorico) che è cresciuta, nel medesimo periodo, dal 4,8% al 9,5%. Il picco di Accisa evasa sarebbe stato raggiunto nel 2017, per un ammontare pari a 2,077 miliardi.

Il gasolio per autotrazione rappresenta mediamente circa il 90% dell'imposta evasa, con una propensione al *gap* in crescita dal 7,1% del 2012 al 14,1% del 2021.

La rilevanza operativa delle “frodi carburanti” è collegata alla loro natura potenzialmente “circolare”.

Si tratta, infatti, di sistemi che producono ingenti profitti che possono essere reinvestiti nella stessa filiera, dando vita a un circolo vizioso criminale, mediante l'acquisizione di depositi, trader, distributori, ossia di “fette di mercato”. Non di meno, l'ampia raccolta di denaro contante nella fase di distribuzione del prodotto può prestarsi al reimpiego dei profitti illeciti accumulati grazie ad altre attività criminali. Da qui la significativa attrattiva per la criminalità, anche di tipo organizzato e il conseguente danno agli imprenditori onesti che si trovano a fronteggiare una concorrenza sleale difficilmente sostenibile.

I principali settori impositivi incisi dalle “frodi carburanti” sono costituiti dalle Accise e dall'IVA. E' proprio l'evasione di tali imposte, spesso ad opera di soggetti appartenenti ad organizzazioni criminali, anche a carattere transnazionale, che consente di realizzare consistenti profitti illeciti, immettendo fraudolentemente il prodotto nella

rete di distribuzione commerciale a prezzi estremamente concorrenziali, con gravi danni alle entrate dello Stato e sensibili effetti distorsivi alle regole di libera concorrenza.

Con i cosiddetti “*designer fuels*” negli ultimi anni si è continuato a registrare un incremento dei flussi di prodotti petroliferi, spesso provenienti dall’Est Europa, fittiziamente fatti figurare come “oli lubrificanti” e destinati, invece, a essere immessi in consumo nel mercato nazionale come gasolio o benzina in evasione di imposta.

Si tratta di miscele idrocarburiche di gasolio e oli di diversa natura (oli vegetali, oli pesanti e additivi chimici) appositamente realizzate per essere classificate, sotto il profilo merceologico, appunto come oli lubrificanti, preparazioni lubrificanti o solventi/diluenti, di modo da poterle escludere dal regime armonizzato e dall’imponibilità ai fini Accise e, conseguentemente, dagli stretti obblighi di tracciabilità e monitoraggio previsti dalla disciplina unionale in materia di circolazione dei prodotti energetici.

Tali prodotti sono denominati convenzionalmente “*designer fuels*” – meglio definibili come “*designed fuels*” – ossia carburanti progettati ad hoc per rientrare nella categoria degli oli lubrificanti, mantenendo, tuttavia, caratteristiche, in termini di capacità di combustione, analoghe a quelle del gasolio. L’attribuzione a tali miscele dei codici di nomenclatura combinata propri degli oli lubrificanti è strumentale alla realizzazione della frode ed è volta esclusivamente ad evitare il controllo cui sarebbero, di norma, sottoposte qualora fossero dichiarate gasoli e benzine.

La non sottoposizione ad Accisa armonizzata degli oli lubrificanti, infatti, esclude tali prodotti dagli obblighi di monitoraggio previsti dal sistema e.m.c.s. (*excise movement and control system*), che è un sistema informatizzato unionale per il controllo dei movimenti tra gli Stati membri dei prodotti soggetti ad Accisa (alcool e bevande alcoliche, vino, tabacchi e prodotti energetici).

Pertanto, per contrastare le frodi in argomento, il D.L. n. 124/2019 (c.d. “decreto fiscale”) ha previsto un obbligo di tracciabilità degli oli/preparazioni lubrificanti introdotti nel territorio nazionale da altri Paesi dell’Unione Europea per essere destinati ad operatori nazionali ovvero, in caso di transito degli stessi, verso altri Paesi unionali.

Tali prodotti, per fare ingresso nel territorio nazionale, devono essere accompagnati da un documento di trasporto in cui risulti annotato il codice amministrativo di riscontro (car), preventivamente rilasciato tramite l’applicativo lub (applicazione telematica dell’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli dedicata all’emissione e alla gestione operativa del car), in modo da garantire una preventiva identificazione dei soggetti che intendono movimentare i suddetti beni.

Il Legislatore ha stabilito che tali informazioni residenti nel menzionato sistema informatizzato dell’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli sono rese accessibili anche

alla Guardia di Finanza per i controlli di competenza (segnatamente trattasi di mittente, destinatario, quantità e qualità dei prodotti trasportati, luogo di ingresso nel territorio nazionale, targhe dei veicoli utilizzati, itinerario, nonché, in caso di mero transito, il luogo in cui i medesimi prodotti lasceranno il territorio nazionale).

Per quanto attiene al profilo sanzionatorio, il menzionato D.L. n. 124/2019 è intervenuto sulle fattispecie di cui all'art. 40 del TUA che disciplina nuove ipotesi riconducibili al tentativo, salvo prova contraria, di sottrazione del prodotto all'accertamento allorquando:

- la circolazione di tali prodotti avvenga senza la preventiva emissione del car;
- i dati riportati nella richiesta effettuata per il rilascio del car risultino non veritieri;
- il car non sia stato validato da parte dell'Ufficio doganale di uscita, nel caso in cui i prodotti in argomento siano in transito e non siano stati presentati al medesimo ufficio prima dell'uscita dal territorio nazionale per l'esportazione o per far ingresso in un altro stato dell'Unione Europea.

Da ultimo, il fenomeno dei “*designed fuels*” produce rischi per l'ambiente e per la sicurezza della circolazione stradale. Appare evidente, infatti, come l'utilizzo di prodotti petroliferi chimicamente alterati in luogo della benzina o del gasolio, possa comportare la presenza di componenti inquinanti e il pericolo di infiammabilità dei carichi “clandestini” a bordo di veicoli privi dei requisiti di sicurezza.

Tra le metodologie riscontrate dai Reparti del Corpo, si segnala l'impiego di serbatoi flessibili (c.d. “flexi-tank”) che si adattano alle dimensioni dei container e che permettono di non rendere immediatamente visibile ad un controllo esterno il trasporto di liquidi infiammabili.

Dall'analisi dei servizi svolti dai Reparti del Corpo e delle informazioni condivise nell'ambito della piattaforma EMPACT, in queste frodi è stato rilevato il ricorso alla:

- rete stradale mediante stoccaggio in contenitori da 1.000 Lt. – cc.dd. IBC (*intermediate bulk container*) – a bordo di automezzi telonati o in normali autobotti;
- rete ferroviaria, con l'impiego, in alcuni casi, di serbatoi flessibili (c.d. “flexi-tank”) con capacità fino a 24.000 litri.

Fittizie esportazioni di prodotti soggetti ad Accisa e successiva destinazione dei prodotti energetici/alcolici al mercato unionale in evasione di IVA e Accise

Il sistema di frode in esame prevede che:

(1) il prodotto soggetto ad Accisa sia inviato da depositi fiscali unionali, in sospensione d'imposta, a depositi fiscali italiani, per essere cartolarmente destinato all'esportazione verso Paesi extra-ue, mediante l'utilizzo di falsa documentazione attestante l'uscita dal territorio unionale. In tal caso, il documento elettronico di accompagnamento e-ad viene "chiuso" simulando il completamento dell'esportazione;

(2) a fronte della dichiarazione doganale che attesta la presenza di prodotti, soprattutto alcolici, da destinare all'esportazione, vengono presentati in dogana carichi di "copertura" idonei a celare la reale natura dei beni (es. imballaggi contenenti recipienti vuoti o pieni di acqua). In questo modo il deposito mittente riduce la giacenza contabile creando una scorta di prodotto da rivendere "in nero".

L'applicativo "Analisi dei rischi GDF" consente di selezionare le dichiarazioni doganali in importazione ed esportazione riguardanti beni sottoposti ad Accisa, su cui sviluppare ulteriori approfondimenti con le altre banche dati in uso al Corpo in relazione al profilo soggettivo degli operatori coinvolti.

Nel settore dei prodotti alcolici andranno monitorati con particolare attenzione gli scambi con Paesi terzi al fine di intercettare fenomeni di fittizie esportazioni di prodotti alcolici o di illecita introduzione in Italia di alcol etilico proveniente dall'Est Europa e fittiziamente dichiarato quale prodotto igienizzante, quali biocida, lavavetri, disinfettante. Anche in questo caso sarà determinante l'utilizzo dell'applicativo "Analisi dei rischi GDF"¹¹⁰.

Fittizie esportazioni di prodotti soggetti ad Accisa mediante il regime doganale del transito esterno (c.d. "t1")

Il transito esterno, come visto precedentemente, è un regime speciale che consente a merce in posizione non unionale di circolare da un punto all'altro del territorio doganale dell'UE in sospensione dei dazi, degli altri oneri e delle misure di politica commerciale cui sarebbe di norma assoggettata.

Il regime in esame può essere oggetto di condotte fraudolente, analoghe a quelle descritte al paragrafo precedente, allorché, ad esempio, beni soggetti ad Accisa formalmente destinati a lasciare il territorio doganale dell'Unione, dopo il transito in altri Stati membri, vengano svincolati in modo irregolare e immessi in consumo in evasione di imposta.

A tal fine, il container contenente la merce in transito esterno, in un punto qualsiasi del suo itinerario verso la Dogana di uscita dall'UE, può essere artatamente "clonato"

¹¹⁰ Vgs. Piano operativo n. 8 della circolare di programmazione operativa per il 2025, "Frodi nel settore delle Accise e delle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi".

e sostituito con un altro container, preventivamente caricato con prodotti di scarso valore.

Quest'ultimo prosegue il viaggio, con il carico di copertura, verso un Paese terzo, accompagnato dalla relativa documentazione doganale. Il contenitore "originale", al contrario, rimane nel territorio nazionale/europeo e la merce ivi contenuta viene commercializzata in evasione di imposta (IVA e Accise).

Un'ulteriore condotta fraudolenta si verifica quando il regime di transito esterno viene artatamente "chiuso" presso la Dogana di uscita attestando il completamento dell'esportazione.

Prodotti energetici esenti o ad aliquota "agevolata" in usi soggetti a un maggior carico impositivo

Per quanto riguarda, ad esempio, le agevolazioni previste per l'uso agricolo, sono stati individuati sistemi evasivi particolarmente insidiosi:

- installazione a bordo delle autocisterne utilizzate per il trasporto di gasolio agricolo di sistemi elettromeccanici che, opportunamente azionati in caso di controllo, consentono di denaturare il prodotto in modo da renderlo conforme a quello indicato nel documento di trasporto;

- costituzione di imprese agricole "fittizie" al mero fine di conseguire un indebito vantaggio fiscale e la clonazione, ai danni di imprese agricole ignare, dei libretti di controllo rilasciati dagli uffici incaricati dalla Regione o dalle Province autonome di Trento e Bolzano (c.d. "libretti u.m.a."), previsti dall'art. 6 del decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 14 dicembre 2001, n. 454;

- utilizzo fraudolento di documenti di accompagnamento semplificati (das) in formato cartaceo riportanti dati riferiti a soggetti estranei alle operazioni commerciali sottostanti, ovvero compilati con informazioni relative a operatori inesistenti o non autorizzati. Al fine di arginare tali frodi, a partire dal 1° marzo 2022, è stata prevista l'estensione dell'obbligo di utilizzo in forma telematica del documento di accompagnamento semplificato (e-das) anche alla benzina e al gasolio impiegati in uso agricolo.

Fino al 2018, in particolare, la benzina e il gasolio ad uso autotrazione erano oggetto dei classici sistemi di frode IVA basati sull'interposizione tra il fornitore comunitario e l'acquirente reale dei prodotti di uno o più soggetti economici, privi di consistenza patrimoniale ("cartiere") e operativi per un limitato periodo di tempo, i quali omettevano di versare l'IVA a debito risultante dalle operazioni attive e passive effettuate.

In estrema sintesi, questi operatori realizzavano ***acquisti intraunionali*** (in quanto tali senza applicazione dell'IVA) ***e cessioni ad altri operatori nazionali con esposizione***

dell'IVA (trattandosi di operazioni effettuate nel territorio dello Stato), trovandosi, pertanto, in una posizione debitoria nei confronti dell'erario cui non faceva seguito alcun versamento di imposta.

In alternativa, lo schema di frode prevedeva l'uso strumentale della c.d. **"dichiarazione di intento" da parte di "falsi esportatori abituali"**, al fine di beneficiare della possibilità di acquistare prodotti petroliferi in regime di non imponibilità IVA, per la successiva rivendita con IVA sul territorio nazionale. In pratica, la "dichiarazione di intento" è il documento che i cc.dd. "esportatori abituali" devono trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate al fine di poter effettuare acquisti o importazioni senza applicazione dell'IVA. Il meccanismo è, dunque, volto a sostenere finanziariamente tali operatori evitando che gli stessi debbano sistematicamente chiedere il rimborso dell'IVA a credito.

In entrambi i casi sopra citati, a fronte dell'acquisto senza applicazione dell'IVA, l'imposta veniva formalmente addebitata "a valle", omettendone il successivo versamento, con ciò consentendo al beneficiario finale della frode di acquistare e rivendere il prodotto a un prezzo fortemente competitivo. Il settore in esame, peraltro, è altamente remunerativo per le "frodi carosello" perché il prezzo finale del carburante è in larga parte composto da IVA e Accise. In tale contesto, ogni indebita riduzione dell'imposizione fiscale è fatalmente premiante sul mercato per le consorterie criminali, in quanto consente una concorrenza insostenibile e in molti casi letale per gli operatori onesti.

Un primo significativo intervento in chiave anti-frode si è avuto con la Legge n. 205/2017 (legge di bilancio per il 2018), la quale ha introdotto 2 previsioni fondamentali.

La prima consiste nell'obbligo di identificazione per i *trader*, vale a dire di tutti quei soggetti che operano nella filiera dei carburanti in assenza di strutture fisiche dove stoccare il prodotto e che, quindi, sono costretti ad avvalersi di depositi di stoccaggio di terzi. Fino a quel momento, infatti, l'Amministrazione Finanziaria aveva una visione parziale degli attori della filiera dei carburanti, limitata ai soggetti che dovevano necessariamente interfacciarsi con essa per ottenere autorizzazioni o licenze al fine di poter operare nel settore, come i depositi fiscali, i destinatari registrati o i distributori stradali di carburante.

I *trader*, invece, non erano preventivamente autorizzati a operare e, dunque, come documentato dalle indagini, potevano agevolmente trasformarsi in *missing trader* ossia in operatori inadempienti in termini di versamento IVA. Per effetto della nuova previsione normativa, quindi, dal 2018 anche questa categoria soggettiva è sottoposta a un regime autorizzativo.

La seconda previsione fondamentale introdotta dalla legge di bilancio per il 2018, invece, consiste nell'obbligo di versamento anticipato dell'IVA all'atto dell'immissione

in consumo di benzina o gasolio ad uso autotrazione dal deposito fiscale o dell'estrazione dei medesimi prodotti dal deposito di un destinatario registrato. Pertanto, prima dell'estrazione delle citate categorie di carburanti dai depositi, oltre al versamento delle Accise deve essere assicurato anche il pagamento dell'IVA.

A corollario della disposizione in argomento e per garantirne l'efficacia anti-frode è stato previsto, inoltre:

- il divieto di compensazione ai fini del versamento anticipato dell'IVA, che deve essere effettuato tramite un particolare "modello di versamento f24 elementi identificativi" (c.d. elide), il quale consente l'indicazione del codice accisa del gestore del deposito, in modo tale che lo stesso modello possa confluire anche nel cassetto fiscale di quest'ultimo, oltre che in quello del proprietario della merce;
- la responsabilità solidale tra colui che estrae il prodotto ed il gestore del deposito, in caso di mancato versamento dell'IVA. Prima dell'estrazione della merce, quindi, il gestore del deposito deve verificare, nel proprio cassetto fiscale, la presenza del modello f24 attestante il versamento dell'IVA, se non vuole rispondere solidalmente dell'omesso versamento;
- la non applicazione dell'IVA alle cessioni di benzina e gasolio ad uso autotrazione che intervengono durante la giacenza dei prodotti nei depositi. Si tratta di una deroga al meccanismo ordinario di applicazione dell'IVA, funzionale a tutelare la *ratio* antifrode che pervade tale disciplina, imperniata, come detto, sul versamento dell'imposta all'atto dell'estrazione dei prodotti dai depositi.

La stessa legge di bilancio per il 2018 ha poi previsto specifiche ipotesi di deroga all'obbligo di versamento anticipato dell'IVA.

Tali ipotesi, in un'ottica di progressivo affinamento della normativa in chiave antifrode, hanno subito ulteriori limitazioni a seguito del D.L. n. 124/2019, per scongiurarne l'utilizzo strumentale. Oltre ad intervenire sul regime derogatorio, il D.L. n. 124/2019 ha introdotto il divieto di utilizzare la dichiarazione di intento per le cessioni o le importazioni definitive di benzina o di gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori. L'attenzione operativa è rivolta ai soggetti che immettono in consumo carburanti estraendoli dal deposito senza il versamento anticipato dell'IVA, godendo di una deroga.

E' proprio l'aggiramento di questo obbligo, infatti, il primo indice di una possibile frode, attuata con metodi diversi. In alcuni casi, infatti, i responsabili degli illeciti, in modo spregiudicato, hanno violato direttamente le misure antifrode introdotte dal Legislatore. Ci si riferisce, ad esempio, alla ipotesi in cui la merce, di proprietà del gestore del deposito, è stata estratta senza il versamento anticipato dell'IVA, pur in assenza dei requisiti dimensionali previsti. Appare evidente, in tal caso, il diretto coinvolgimento del gestore del deposito, che assume su di sé i profili di responsabilità

derivanti dall'omesso versamento anticipato dell'IVA, che può essere agevolmente riscontrato in caso di effettuazione di controlli.

In altri casi, invece, le condotte illecite presentano un grado di decettività più elevato, in quanto perpetrate attraverso l'utilizzo di documentazione fittizia.

E' il caso delle estrazioni eseguite senza il versamento anticipato dell'IVA da *trader* che presentano false garanzie per beneficiare delle deroghe poc'anzi citate.

In questi casi, il gestore del deposito, ricevuta la documentazione, è costretto a svincolare la merce, essendo integrata, sul piano formale, la sussistenza dei presupposti che legittimano l'accesso al regime derogatorio.

In tali ipotesi, solo l'effettuazione di mirate indagini di Polizia Giudiziaria consente di appurare eventuali corresponsabilità anche da parte del gestore del deposito stesso. Il settore dei carburanti è anche esposto al rischio riciclaggio, a fronte delle sue caratteristiche intrinseche. Il mercato dei carburanti, infatti, coinvolge diversificati settori produttivi della ricchezza quali l'importazione, l'estrazione, la distribuzione, il commercio, il trasporto e la vendita al dettaglio. Risulta evidente l'attrattiva di guadagno per la criminalità che vede nella diversificazione del settore anche un potenziale strumento di riciclaggio.

Conseguentemente, sia nella fase di selezione sia nel corso delle attività ispettive, i nostri Reparti riservano una particolare attenzione anche alle variazioni degli assetti societari, in quanto sintomatiche di potenziali infiltrazioni delle organizzazioni criminali.

Queste ultime, infatti, potrebbero avvantaggiarsi delle difficoltà economiche e della ridotta liquidità delle imprese per l'acquisizione di *asset* – quali gli impianti di deposito e stoccaggio o gli impianti di distribuzione di carburante – da utilizzare anche per il reimpiego di capitali di origine illecita.

Vi sono poi altri tipi di frode che possono arrecare danni al bilancio nazionale:

Truffe nell'erogazione del prodotto

Presso i distributori stradali possono essere erogati carburanti in quantità inferiori rispetto a quanto dichiarato ovvero con caratteristiche qualitative difformi rispetto a quelle previste.

Queste casistiche spesso costituiscono elementi sintomatici di più gravi condotte fraudolente, rappresentando per i Reparti del Corpo veri e propri input operativi per avviare indagini più strutturate, quali per esempio i c.d. "*designed fuels*" precedentemente descritti.

Violazioni sui prezzi e condotte anticoncorrenziali

La nostra missione istituzionale – oltre alla tutela delle entrate tributarie e alla verifica del corretto impiego delle risorse pubbliche – contempla anche la tutela del mercato dei beni e servizi, a salvaguardia della libera concorrenza tra gli operatori.

Il Corpo svolge ordinariamente attività in materia di trasparenza dei prezzi dei carburanti praticati al consumo, per verificare l'osservanza delle seguenti disposizioni normative:

- art. 15, comma 5, del decreto legislativo 6 settembre 2005, n. 206 (Codice del consumo) in materia di mancata esposizione dei prezzi e discordanza tra i prezzi esposti e quelli effettivamente praticati ai consumatori;
- art. 51, comma 1, della legge 23 luglio 2009, n. 99, in tema di omessa comunicazione al Ministero delle imprese e del made in Italy dei prezzi praticati per ogni tipologia di carburante commercializzata.

La Guardia di Finanza, inoltre, svolge attività in collaborazione con l'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato (A.G.C.M.), volte all'individuazione di eventuali condotte anticoncorrenziali in violazione ai divieti di intese restrittive della libertà di concorrenza e di abuso di posizione dominante di cui agli artt. 2 e 3 della legge 10 ottobre 1990, n. 287.

Il Corpo opera a contrasto delle frodi nel settore da un lato, con un approccio bottom-up, cioè dal basso verso l'alto, attraverso la permanente attività di raccolta di informazioni posta in essere da ogni Reparto della Guardia di Finanza e che si estrinseca nel controllo economico del territorio. La capillarità dei nostri Reparti, unitamente alla trasversalità della nostra *mission*, consente, infatti, di agglomerare molteplici input derivanti dalle eterogenee attività di servizio.

Dall'altro lato, mediante un approccio top-down, attraverso analisi di rischio elaborate, a livello centrale, dai nostri Reparti Speciali, che procedono alla raccolta dei dati acquisibili dai sistemi informativi, alla loro aggregazione e alla relativa analisi per isolare i soggetti "a rischio", da demoltiplicare alle unità operative sul territorio.

Avuto riguardo alle analisi di rischio a livello centrale assume rilievo il ruolo del Nucleo Speciale Tutela Entrate e Repressione Frodi Fiscali, presso cui è da tempo operativa un'apposita "unità integrata", con funzioni di impulso, analisi e coordinamento, che vede la partecipazione di altri Reparti Speciali, quali il Servizio Centrale Investigazione Criminalità Organizzata. L'attività di analisi risulta efficace se la base dati è accurata, costantemente aggiornata e oggetto di strutturati meccanismi di alimentazione.

In ragione della gravità e della diffusione dei fenomeni evasivi, il Legislatore negli ultimi anni ha introdotto diverse norme volte a digitalizzare i flussi di informazione nel

settore in rassegna e finalizzate prioritariamente a garantire il tracciamento fisico ed economico dei prodotti energetici lungo tutta la filiera:

- con la legge di bilancio 2017 è stato introdotto un sistema per il tracciamento delle autobotti e delle bettoline utilizzate per il trasporto di prodotti sottoposti ad Accisa e per la misurazione delle quantità scaricate;
- il Decreto Legge n. 124/2019, ha previsto un apposito obbligo di tracciabilità per la circolazione di taluni prodotti classificabili come oli/preparazioni lubrificanti, provenienti da un altro Stato membro dell'Unione. Il medesimo decreto ha, inoltre, disposto l'utilizzo in forma telematica del documento di accompagnamento semplificato (e-das) per la circolazione dei prodotti assoggettati ad Accisa, lungo tutta la filiera logistica del gasolio per uso carburazione e della benzina;
- con il richiamato decreto fiscale e la legge di bilancio 2021 è stato, invece, esteso l'obbligo di dotarsi del sistema informatizzato Infoil (sistema di controllo in tempo reale della produzione, detenzione e movimentazione dei prodotti energetici) ai depositi fiscali di stoccaggio nonché ai depositi commerciali di prodotti energetici con capacità non inferiore a 3.000 metri cubi;
- il decreto-legge n. 21 del 2022 ha attribuito alla Guardia di Finanza la possibilità di accedere, in forma diretta e anche in modo massivo, ai dati dell'e-das sia per contrastare le speculazioni sia per i più generali compiti di Polizia Economico-Finanziaria;
- introduzione della fatturazione elettronica quale strumento in grado di rafforzare l'attività di contrasto nei confronti delle frodi all'IVA e dei fenomeni di c.d. "evasione da riscossione", in quanto permette agli organi di controllo dell'Amministrazione finanziaria di intervenire, in maniera più tempestiva, nel caso di ipotesi fraudolente ancora in atto e, comunque, senza dover attendere necessariamente la presentazione della relativa dichiarazione, rendendo così l'azione repressiva concretamente più incisiva. La Guardia di Finanza può incrociare i dati riguardanti la circolazione fisica dei prodotti con quelli riportati nella fatturazione elettronica, così ricostruendo sia lo spostamento fisico della merce sia la relativa movimentazione economica, facendo emergere eventuali anomalie o elementi sintomatici di frode.

15. BANCHE DATI

Particolare importanza assume la valorizzazione del patrimonio informativo, attraverso l'esame dei dati relativi al mittente, al destinatario e all'incaricato del trasporto, per appurare l'effettiva esistenza di tutti gli operatori interessati alla movimentazione nonché le esatte generalità del soggetto che trasferisce la merce.

La circolare n. 1362\INCC del 28 ottobre 2020 del Comando Generale – III Reparto ha riepilogato gli applicativi che possono essere utilizzati per l'individuazione dei soggetti a rischio:

- applicativo ST.A.F., che consente di identificare le partite IVA connotate da profili di pericolosità tributaria;
- R.E.T.I.;
- Servizio Ulisse, all'interno dell'applicativo "Telemaco", che consente di effettuare ricerche massive tra soggetti iscritti a Registro delle imprese in un determinato ambito territoriale;
- Banca dati "Orbis", da "Iride – Banche dati";
- Ser.Pi.Co., per valutare la sussistenza di ulteriori indici di anomalia;
- S.IVA;
- SDI;
- PigrecoWEB;
- Argo, rilasciato al Corpo in data 8 giugno 2020, in sostituzione del portale Telemaco;
- Ares e Muv per completare le informazioni sui precedenti GDF;
- Infocamere/Cruscotto per la legalità.

In questi casi potrà rivelarsi molto utile l'interrogazione della banca dati "Operatori Accise", che, sotto il profilo operativo:

- consente ai militari operanti su strada di procedere, ove necessario, al riscontro, per l'eventuale successivo esame, delle risultanze emergenti dalla documentazione accompagnatoria, per ciò che concerne, ovviamente, l'individuazione del mittente o del destinatario;
- non costituisce di per sé prova di eventuali frodi, atteso che i dati in essa contenuti forniscono informazioni storiche, ancorate al periodo di elaborazione dell'archivio, il quale viene aggiornato con cadenza periodica dall'Agenzia delle Dogane e Monopoli;
- di conseguenza, la mancata individuazione nella banca dati dei soggetti indicati nei documenti d'accompagnamento andrà valutata quale semplice sospetto di possibili fatti illeciti e comporterà comunque la necessità, da parte della pattuglia operante, di procedere ai necessari approfondimenti investigativi;
- è di norma utile, anche solo in un'ottica di prevenzione, qualora, in mancanza di particolari sospetti, si voglia effettuare un semplice riscontro, a scandaglio, dei dati risultanti dai documenti accompagnatori con quelli della stessa banca dati¹¹¹.

Altri applicativi utili nella pianificazione degli interventi ispettivi sono:

- Traders¹¹²;

¹¹¹ Per ulteriori approfondimenti si rinvia alla citata Circolare n. 10633/2011 "Attività della Guardia di Finanza nel settore delle Accise e dell'imposizione indiretta sulla produzione e sui consumi" VOLUME II (PARTE IV - "Metodologie di controllo").

¹¹² Vgs. circolare n. 173599 in data 23 giugno 2021 del Comando Generale – III Reparto Operazioni.

- Cognos Accise¹¹³, che consente, tra l'altro, di effettuare analisi multidimensionali, in forma libera dei dati relativi:
 - .. all'anagrafica dei soggetti operanti nel settore Accise;
 - .. alle movimentazioni giornaliere/mensili dei registri di carico e scarico degli operatori obbligati alla trasmissione telematica delle contabilità nel settore "Prodotti energetici – Prodotti alcolici";
 - .. alle dichiarazioni di consumo di "Energia elettrica" e "Gas naturale";
 - .. alle movimentazioni di prodotti in sospensione di Accisa accompagnate dal documento amministrativo elettronico "e-AD".

MONOPOLIO STATALE DEL GIOCO E DELLE SCOMMESSE

1. IL MONOPOLIO STATALE SUI GIOCHI, SULLE SCOMMESSE E SUI CONCORSI PRONOSTICI

Il settore dei giochi e delle scommesse ha sempre fatto parte degli usi e costumi di numerose civiltà mondiali. Il mercato dei giochi italiano si colloca ai primi posti della classifica mondiale per quanto riguarda il volume d'affari prodotto, che va a sua volta a remunerare l'erario.

Il rapido aumento del volume del gioco che ha riguardato l'Italia negli ultimi anni è dovuto principalmente a fattori legati all'offerta di molteplici modelli di gioco, grazie alla quale il Legislatore ha sottratto ampie fette di illegalità alla criminalità comune e organizzata. L'introduzione degli apparecchi da intrattenimento di nuova generazione (le cc.dd. NEWSLOT2 e le VLT) e la possibilità di effettuare scommesse online (specie durante e in seguito alla pandemia) sono stati fattori che hanno spinto verso l'alto il volume di giocate complessive e la conseguente spesa dei giocatori.

Il modello organizzativo vigente in Italia è fondato su un regime concessorio-autorizzatorio, riservando l'esercizio del gioco a soggetti muniti di adeguati profili di idoneità, selezionati all'esito di procedure a evidenza pubblica. Il sistema deve tutelare una pluralità di interessi generali:

- il corretto funzionamento del mercato, nell'ottica di salvaguardare gli operatori onesti del settore da forme di concorrenza sleale;

¹¹³ Vgs. circolare n. 54515 in data 22 febbraio 2020 del Comando Generale – III Reparto Operazioni.

- gli interessi erariali, così da garantire, attraverso la cosiddetta “fiscalità dei giochi”, un regolare afflusso di risorse finanziarie aggiuntive rispetto alle tradizionali entrate tributarie;
- a tutela della salute pubblica, con un’attenzione particolare allo sviluppo di condizioni di dipendenza patologica dal gioco d’azzardo.

a. I diversi comparti in cui si articola il settore

In questo settore possiamo distinguere il gioco dalla scommessa:

- Gioco: è una competizione con finalità ricreativa che si conclude con la vittoria di singoli o di gruppi, secondo determinate regole. La competizione ha ad oggetto la posta, cioè la somma di denaro o altro bene che un partecipante deve all’altro in base all’esito del gioco;
- Scommessa: promessa di una somma di denaro o di altro bene a chi preveda esattamente un evento futuro e incerto.

È opportuno sottolineare che la distinzione tra gioco e scommessa ha una rilevanza solo didascalica e non giuridica, confluendo spesso l’una nell’altra.

Negli ultimi 15 anni la crescita del settore dei giochi è stata significativa a seguito dell’aumento dell’offerta, che si è avuta con lo sviluppo della raccolta online e la digitalizzazione del settore.

Nel 2022 il gioco online ha superato i 73 miliardi di euro di raccolta e nel 2023 circa 80 miliardi di euro; quindi, per la prima volta il gioco a distanza¹¹⁴ ha superato quello fisico, se si pensa che la raccolta complessiva nel 2023 è stata di circa 150 miliardi di euro. In totale, sempre nel 2022, gli italiani hanno speso 136 miliardi di euro, pari al 7% del Pil nazionale. Nel 2022 le entrate erariali sono state pari alla cifra di 11,2 miliardi (+ entrate extragettito, tra imposta accertata e sanzioni, per ulteriori 732 milioni di euro) e si stima che sono stati giocati 1.719 euro annui pro capite, con marcate differenze nelle diverse aree del Paese.

Nel 2024 le entrate erariali hanno, invece, raggiunto 11,5 miliardi di euro.

¹¹⁴ E’ stato recentemente emanato il bando di gara per le concessioni on line, che ha un costo unitario di 7 milioni di euro, con la possibilità di fare le offerte tra il 31 marzo e il 31 maggio 2025; il concessionario è tenuto poi ad attivare il servizio per avviare l’offerta di gioco entro e non oltre 180 giorni. I concessionari dovranno anche predisporre strumenti di analisi predittiva dei giocatori per individuare i rischi di gioco patologico. Tale previsione è dovuta ai casi di dipendenza da gioco che sono notevolmente aumentati negli ultimi anni.

b. Linee d'azione, competenze e poteri della Guardia di Finanza

Il contrasto al gioco e alle scommesse illegali è un settore che investe a pieno le responsabilità di Polizia Giudiziaria a competenza generale nonché quelle di Polizia Economico Finanziaria attribuite al Corpo, almeno da quattro punti di vista:

- fiscalità dei giochi;
- tutela del mercato;
- tutela dei consumatori;
- rischio di possibili infiltrazioni della criminalità organizzata e di condotte di riciclaggio di denaro sporco.

I principali riferimenti normativi in materia sono:

- l'art. 38, commi 7 e 8, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, che demanda agli Ufficiali e Agenti di Polizia Tributaria il controllo degli apparecchi e congegni da divertimento e intrattenimento, estendendo loro, in tale ambito, i poteri d'indagine di cui il Corpo è già titolare ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA;
- l'art. 2 del D.Lgs. 19 marzo 2001, n. 68, che attribuisce alla Guardia di Finanza compiti di prevenzione, ricerca e repressione delle violazioni riguardanti, per gli aspetti di diretta rilevanza nel settore dei giochi, le imposte dirette e indirette, le tasse, i contributi, i monopoli fiscali e ogni altro tributo;
- l'art. 15 del D.L. 1° luglio 2009, n. 78, al comma 8 *duodecies*, che mutuando un modello già efficacemente sperimentato da tempo in materia di imposte sui redditi e di valore aggiunto, ha:

(a) **individuato i Comandi Provinciali del Corpo e l'ADM** quali destinatari delle segnalazioni da parte dei soggetti pubblici incaricati istituzionalmente di svolgere attività ispettive e gli organi di Polizia Giudiziaria che vengano a conoscenza di fatti o atti che possono configurare violazioni amministrative o tributarie in materia di giochi, scommesse e concorsi pronostici;

(b) **assegnato alla Guardia di Finanza il compito di cooperare con l'Agenzia delle Dogane dei Monopoli**, per l'acquisizione e il reperimento degli elementi utili ai fini dell'accertamento delle imposte e, conseguentemente, per la repressione delle violazioni previste in materia di giochi, scommesse nonché dei concorsi pronostici.

L'azione della Guardia di Finanza a tutela del monopolio statale del gioco, quale forza di Polizia Giudiziaria a competenza generale, tributaria ed economico-finanziaria, inserita nel sistema di tutela dell'ordine e sicurezza pubblica di cui alla legge n. 121 del 1981, è rivolta ad aggredire tutte le forme di illegalità che riguardano il gioco e le scommesse illegali. Il Corpo si occupa di:

- mancato pagamento di tributi, imposta unica sulle scommesse, utile erariale, imposta sugli intrattenimenti (settori di competenza anche dell'ADM) e imposte indirette;

- assenza delle concessioni e delle autorizzazioni di legge, per operare bisogna avere la concessione da parte dell'ADM e l'autorizzazione di P.S. dell'Autorità di Pubblica Sicurezza, che viene rilasciata dal Sindaco ai sensi dell'art. 86 del TULPS o dal Questore ai sensi dell'art. 88 del TULPS, in base alla tipologia di gioco;
- presenza di organizzazioni criminali nella gestione delle attività lecite e illecite. Oggigiorno la criminalità tende ad investire nel gioco lecito attraverso la sostituzione di apparecchi con altri taroccati e con finalità di evasione nonché attraverso prestiti usurari e il riciclaggio di proventi illeciti.

Qualora nel corso di un controllo si constata la mancata affissione della tabella proibita dei giochi si irroga una contravvenzione → l'ambito è PENALE.

c. La cooperazione interistituzionale tra Agenzia delle Dogane e dei Monopoli e Guardia di Finanza

In materia di giochi e scommesse la Guardia di Finanza collabora con l'Agenzia delle Dogane e Monopoli tramite:

- analisi di rischio svolte dal "Gruppo di Analisi Permanente", dove operano in sinergia Ufficiali del Corpo e rappresentanti dell'ADM;
- riunioni di coordinamento a livello regionale tra personale del Corpo e ADM, nel corso delle quali vengono condivisi obiettivi per attività congiunte e criteri per interventi autonomi.

L'analisi di rischio si basa sull'incrocio delle numerose banche dati a disposizione dell'ADM e della Guardia di Finanza:

- Anagrafe dei conti di gioco → contiene tutte le informazioni concernenti i "giochi a distanza", relativamente ai conti di gioco aperti dai singoli giocatori. Grazie ad essa è possibile acquisire i dati delle giocate, le vincite e i rimborsi, le ricariche e i prelievi, nonché l'eventuale "saldo attivo" presente sul conto di gioco;
- CAST - Controllo Apparecchi sul territorio → opera sui dati di gioco e di carattere amministrativo relativi agli apparecchi "news slot 2". Consente di individuare i gestori delle news slot 2, per i quali l'indicatore di "raccolta media giornaliera per apparecchio" si discosta dalla media provinciale;
- Cruscotto dei conti di gioco → destinato a soddisfare le esigenze di monitoraggio e controllo del gioco telematico, permette di effettuare analisi statistiche sui conti di gioco e di evidenziare le situazioni di anomalia;
- SCA.A.M.S. → è un software installato su PC portatili "dedicati" che sono stati distribuiti ai Reparti. Attraverso la lettura della scheda di gioco delle news slot 2, consente di rilevare le giocate non "registrate" dalla rete telematica gestita dai concessionari.

Una ulteriore banca dati a disposizione del Corpo è Ga.R.A., ovvero Gambling Risk Analysis, che costituisce un ampio compendio informativo sugli operatori del gioco

(particolare riferimento all'art. 110 comma 6 lett. a del T.U.L.P.S. che definisce gli apparecchi idonei per il gioco lecito, videolottery, sale bingo e punti di raccolta scommesse).

Con l'ausilio di Ga.R.A. vi è la possibilità di accedere al dato contenuto nel singolo apparecchio in un arco temporale e alla raccolta media provinciale in modo da apprezzare gli eventuali scostamenti.

Il Corpo oltre alla collaborazione, già consolidata con l'ADM, partecipa ai piani coordinati di controllo sotto l'egida del Comando Generale e del Nucleo Speciale Entrate e Repressioni Frodi, con altre Forze di Polizia.

I piani previsti sono all'interno del:

- a. Comitato di Alta Vigilanza per la prevenzione e repressione del gioco illegale, la sicurezza del gioco e la tutela dei minori (CoPReGI) (art.15-ter del D.L. 78/2009). Al CoPReGI partecipano:
 1. Direttore o rappresentante ADM;
 2. Capo III Reparto Guardia di Finanza;
 3. Capo della Polizia o un suo delegato;
 4. Capo II Reparto Carabinieri.
- b. c.d. «Piano Balduzzi» a contrasto del gioco minorile (art. 7, comma 9, D.L. 158/2012), che prevede controlli negli esercizi di giochi e scommesse, ubicati nelle vicinanze di scuole, ospedali e luoghi di culto e finalizzati ad evitare il gioco da parte dei minori.

Al fine di corroborare la cooperazione tra la GDF e l'ADM, sono state previste reciproche attribuzioni e competenze, con annesso interscambio di informazioni, allo scopo di evitare duplicazioni.¹¹⁵

Si allega il report riepilogativo elaborato dal Comando Generale – III Reparto Operazioni per l'ultimo piano coordinato di controlli interforze del 20/31 maggio 2025:

¹¹⁵ Si rimanda all'approfondimento sul Protocollo di intesa stipulato con l'Agenzia delle Dogane e Monopoli in data 3 aprile 2023 e rinnovato il 28 maggio 2025 per quanto concerne la collaborazione in materia di gioco pubblico di cui all'articolo 11.

Report riepilogativo del piano coordinato di controlli "interforze"

in materia di gioco pubblico

		Violazioni rilevate	Persone deferite all'A.G.
Violazioni penali			
1a	Mancata esposizione della tabella dei giochi proibiti (norma violata art. 110 T.U.L.P.S. norma sanzionatoria art. 17 T.U.L.P.S.)		
1b	Organizzazione di scommesse in assenza di concessione, autorizzazione o licenza di polizia, ivi compreso lo svolgimento in Italia di qualsiasi attività organizzata al fine di accettare o raccogliere o comunque favorire l'accettazione o in qualsiasi modo la raccolta, anche a distanza (ad esclusione del totem), di scommesse abusive di qualsiasi genere da chiunque accettate in Italia o all'estero. (art. 4 della Legge n. 401/1989)		
1c	Organizzazione, esercizio e raccolta a distanza, senza la prescritta concessione, di qualsiasi gioco istituito o disciplinato dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (art. 4 della Legge n. 401/1989)		
1d	Raccolta abusiva mediante i c.d. "totem" (art. 4 della Legge n. 401/1989)		
1e	Altro (specificare norma violata)		
Totale			

		Numero	Ammontare sanzioni contestate
Violazioni amministrative sanzionate da A.D.M.			
2a	Il nulla osta di distribuzione ed il nulla osta di messa in esercizio sono stati rilasciati ma non apposti sull'apparecchio (norma violata art. 110, comma 6, lett. a, T.U.L.P.S.; norma sanzionatoria art. 110, comma 9, lett. f, del T.U.L.P.S.)		
2b	Distribuzione, installazione e messa a disposizione, in luoghi pubblici o aperti al pubblico o in circoli e associazioni di qualunque specie, di apparecchi, anche indirettamente destinati al gioco, anche di natura promozionale, non rispondenti alle caratteristiche indicate nei commi 6 e 7, dell'art. 110 del T.U.L.P.S. (norma violata art. 110, commi 6 e 7, T.U.L.P.S.; norma sanzionatoria art. 110, comma 9, lett. f-quater, del T.U.L.P.S.)		
2c	Aver consentito l'uso o installato gli apparecchi A.W.P. in assenza del collegamento alla rete telematica (norma violata art. 110, comma 6, T.U.L.P.S.; norma sanzionatoria art. 110, comma 9, lett. f-quater, del T.U.L.P.S.)		
2d	Corresponsione a fronte delle vincite, di premi in denaro o di altra specie, diversi da quelli ammessi (norma violata art. 110, comma 6, T.U.L.P.S.; norma sanzionatoria art. 110, comma 9, lett. c, del T.U.L.P.S.)		
2e	Aver distribuito, installato o comunque consentito l'uso di apparecchi in luoghi pubblici o aperti al pubblico o in circoli e associazioni di qualunque specie non muniti delle prescritte autorizzazioni, ove previste (norma violata art. 110, commi 6 e 7, T.U.L.P.S.; norma sanzionatoria art. 110, comma 9, lett. f-bis, del T.U.L.P.S.)		
2f	Partecipazione alle scommesse da parte di minori di anni 18 (norma violata art. 24, comma 20, del D.L. n. 98/2011; norma sanzionatoria art. 24, commi 21 e 22, del D.L. n. 98/2011)		
2g	Consentire l'accesso ai minori di anni 18 nelle aree destinate al gioco con vincita in denaro interne alle sale Bingo e nelle aree e nelle sale in cui sono installate le VLT e nei punti vendita in cui si esercita, come attività principale, la raccolta di scommesse su eventi sportivi, ippici e non sportivi. (norma violata art. 7, comma 8, del D.L. n. 158/2012; norma sanzionatoria art. 24, commi 21 e 22, del D.L. n. 98/2011)		
2h	Altro (specificare norma violata)		
Totale			

		Numero	Ammontare
Violazioni amministrative sanzionate da Autorità diverse da A.D.M.			
3a	Aver violato le prescrizioni di cui alla tabella dei giochi proibiti (norma violata art. 86 del T.U.L.P.S.; norma sanzionatoria art. 17-bis del T.U.L.P.S.)		
3b	Installazione di apparecchi da intrattenimento di cui all'art. 110, comma 6, lett. a, del T.U.L.P.S., in mancanza della licenza di cui all'art. 86 T.U.L.P.S. (norma sanzionatoria art. 17-bis del T.U.L.P.S.)		
3c	Aver riscontrato il funzionamento di apparecchi da intrattenimento di cui all'art. 110, comma 6, lett. a, del T.U.L.P.S., in fasce orarie non consentite.		
3c	Altro (specificare norma violata)		
Totale			


Totale esercizi controllati:	
... di cui punti di vendita ricariche (PVR):	
... di cui punti di vendita scommesse:	
... di cui in violazione dei provvedimenti emanati, a livello locale, per la prevenzione e contrasto alla diffusione del gioco d'azzardo patologico (es.: distanziometro, limitazioni orarie di funzionamento dei congegni ex art. 110, comma 6, del TULPS, ecc.)	
... altro (specificare)	
Personale impiegato:	
Sequestri effettuati:	
... di cui apparecchi art. 110 del TULPS	
... di cui Totem	
Punti non autorizzati di raccolta scommesse scoperti:	
Coinvolgimento di minori	

Data:

* Come ammontare delle sanzioni contestate indicare l'importo del pagamento in misura ridotta (ove previsto).

d. Il regime fiscale di riferimento

Il settore dei giochi prevede modalità e aliquote diverse a seconda dei vari tipi di gioco:

	GIOCO	BASE IMPONIBILE
 Prelievo erariale	<ul style="list-style-type: none">• Apparecchi• Bingo di sala (fisico)• Enalotto	<ul style="list-style-type: none">• Somme giocate
 Imposta unica	<ul style="list-style-type: none">• Scommesse sportive• Scommesse ippiche• Gioco <i>on line</i>• Bingo <i>on line</i>	<ul style="list-style-type: none">• Margine• Somme giocate• Margine• Margine
 Utile erariale	<ul style="list-style-type: none">• Lotto• Gratta&Vinci	<ul style="list-style-type: none">• -

Infatti:

1. il PREU (Prelievo Unico Erariale): è la somma dovuta allo Stato sulle somme incassate dalle sale giochi attraverso i concessionari, mediante apparecchi che elargiscono premi in denaro. È determinato applicando l'aliquota d'imposta alla base imponibile del singolo sistema di gioco (ovvero del singolo apparecchio). Si applica:
 - agli apparecchi da divertimento e intrattenimento idonei per il gioco lecito identificati dall'articolo 110, comma 6, lettera a) del TULPS - R.D. n. 773/1931, i cosiddetti amusement with prizes (AWP o newslot2);
 - le cosiddette Videolottery (VLT) art. 110, comma 6, lettera b) del TULPS - R.D. n. 773/1931.
2. l'Imposta Unica: si applica ai concorsi pronostici e alle scommesse di qualunque tipo, relativi a qualunque evento, anche se svolto all'estero. Le aliquote sono variabili fra i vari tipi di gioco, la base imponibile per i concorsi pronostici è costituita dall'ammontare della somma corrisposta dal concorrente per il gioco al netto di diritti fissi e compensi ai ricevitori, mentre per le scommesse è costituita dall'ammontare della somma giocata per ciascuna scommessa. I soggetti passivi dell'imposta sono coloro i quali gestiscono, anche in concessione, i concorsi pronostici e le scommesse;
3. l'Utile erariale: si riferisce all'entrate fiscali che lo Stato raccoglie dalle Lotterie e Gratta & Vinci (lotterie istantanee). Ad esempio, se si acquista un biglietto ad un gratta e vinci da 10 euro, il calcolo delle Imposte in materia di utile erariale sarà:

- Prezzo del biglietto: 10 euro
- Imposta sulle giocate: 20% del prezzo del biglietto
- Imposta trattenuta sul biglietto: 2 euro

Quindi, dei 10 euro pagati per il biglietto, 2 euro vanno allo Stato come imposta.

Imposta sulla Vincita

- Importo della vincita: 1.000 euro
- Soglia esente da imposta: 500 euro
- Importo tassabile: $1000 - 500 = 500$ euro
- Imposta sulle vincite: 20% dell'importo tassabile
- Imposta trattenuta sulla vincita: $500 \times 20\% = 100$ euro

Quindi, dei 1.000 euro vinti, 100 euro vengono trattenuti come imposta sulla vincita.

Totale Utile erariale = 102 euro

- Imposta sul biglietto: 2 euro
- Imposta sulla vincita: 100 euro;

4. Imposta sugli intrattenimenti per gli apparecchi e congegni senza vincita in denaro (per es. le c.d. gru).

Riflessi Fiscali:

- ai sensi dell'art. 39-*quater*, comma 2, del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, il Prelievo Erariale Unico è dovuto anche sulle somme giocate tramite apparecchi e congegni che erogano vincite in denaro o le cui caratteristiche consentono il gioco d'azzardo (privi del nulla osta) ovvero il cui esercizio sia qualificabile come illecito civile, penale o amministrativo (pur in presenza di nulla osta).
- l'art. 1, commi 67 e 68, della legge 13 dicembre 2010, n. 220 prevede che le maggiori basi imponibili sottratte ad imposizione ai fini del prelievo erariale unico e dell'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse sono poste a base delle rettifiche in materia di II.DD., IVA e IRAP.
- l'art. 1, commi 927, 928, 929, 930 e 931, della Legge n. 208/2015 introduce una procedura di applicazione della presunzione "*iuris tantum*" sull'esistenza di una stabile organizzazione nei confronti di *bookmakers* residenti all'estero che offrono scommesse in Italia per il tramite di agenti o gestori residenti, operanti anche sotto forma di centri di trasmissione dati, quando il flusso finanziario sia superiore a 500.000 euro nell'arco di sei mesi. L'Agenzia delle Entrate, acquisito dagli operatori finanziari il dato relativo al cash flow veicolato dal gestore residente al *bookmaker* non residente, convoca in contraddittorio (da concludersi entro 90 giorni) i gestori e il soggetto estero, i quali possono **fornire prova contraria** circa la presenza in Italia di una stabile organizzazione. L'Agenzia delle Entrate deve fornire una diffusa motivazione, nell'eventuale avviso di accertamento, in ordine alle considerazioni sviluppate dal contribuente in contraddittorio. Il contribuente può presentare entro 60 giorni dall'inizio di ciascun periodo di imposta, specifica istanza di interpello disapplicativo con cui dimostri il venir meno dei presupposti per l'applicazione della presunzione legale. Qualora sia accertata una stabile organizzazione, gli intermediari finanziari, su segnalazione dell'Agenzia delle Entrate, sono tenuti

ad applicare una ritenuta d'acconto del 25% sugli importi di transazione verso il beneficiario non residente.

e. Principali sistemi di frode

Tra le principali tipologie di frodi si annoverano:

1. **Manomissione degli apparecchi da gioco «News slot2»** (art. 110, comma 6, lett. a., TULPS) mediante l'alterazione:
 - dei contatori di gioco;
 - dei flussi di trasmissione dei dati di gioco all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.
2. **Installazione di apparecchi illegali per la raccolta a distanza di giochi (cc.dd. «Totem»)**: questi strumenti, negli ultimi anni, si possono trovare anche nei corner dei bar, anziché in specifiche attività di gioco. La loro installazione di per sé non è illegale, ma attraverso la connessione internet, consentono ai giocatori di accedere illecitamente a una vasta gamma di giochi presenti sulla rete, non connessi alla rete nazionale dell'ADM.
3. **Raccolta abusiva di scommesse**, effettuata:
 - da soggetti che operano per conto di *bookmakers* esteri privi di concessione, sotto forma di Centri di Trasmissione Dati (CDT);
 - via internet mediante siti di gioco non autorizzati.
4. **Offerta di gioco d'azzardo on line**:
 - con la presenza in rete di innumerevoli casinò e altri siti analoghi non autorizzati ad operare in Italia anche via internet.

L'impianto normativo sanzionatorio in materia di giochi e scommesse è variegato. La norma principe è l'art. 4, comma 1, della Legge n. 401/1989, che punisce con la reclusione da tre a sei anni e con la multa da venti a cinquantamila euro chiunque, in assenza di concessioni, autorizzazioni e licenze, "*esercita abusivamente l'organizzazione*" di gioco del lotto, scommesse o concorsi pronostici che la Legge riserva allo Stato o ad altro ente Concessionario.

Affinché scatti la sanzione vi deve essere la predisposizione di un complesso di persone e mezzi.

Si è resa necessaria l'introduzione di un comma specifico, il 4-*bis*, che estende la validità della norma anche ai casi in cui l'accettazione della scommessa sia fatta a favore di allibratori esteri, in quanto quest'ultimi rimanevano esclusi dal campo di applicazione della medesima.

Ulteriori innesti all'articolo 4 sono rappresentati dal:

- comma 4-*ter*, secondo cui è soggetto a sanzione penale "*chiunque effettui la raccolta o la prenotazione di scommesse per via telefonica o telematica, ove*

sprovvisto di apposita autorizzazione all'uso di tali mezzi per la predetta raccolta o prenotazione”.

- comma 3, secondo cui è punito con l’arresto fino a tre mesi o con l’ammenda da euro 51 a euro 516, *“chiunque partecipa a concorsi, giuochi, scommesse gestiti con le modalità di cui al comma 1, fuori dei casi di concorso in uno dei reati”* ivi contemplati.

Una ulteriore sanzione, prevista dall’art. 4, comma 1 è la *“reclusione da 3 a 6 anni e multa da 20.000 a 50.000 euro per chi organizza, esercita e raccoglie a distanza, in assenza di concessione, qualsiasi gioco istituito o disciplinato dall’ADM”*. Prevede altresì l’*“arresto da tre mesi a un anno, ovvero ammenda da 500 a 5.000 euro per chi, ancorché titolare di concessione, organizza, esercita e raccolga a distanza qualsiasi gioco istituito o disciplinato dall’ADM, con modalità e tecniche diverse da quelle previste dalla Legge”*.

La previsione contravvenzionale è diretta, fra l’altro, a contrastare le attività svolte dai “punti remoti” e dai “punti di commercializzazione” nell’ambito delle scommesse, che non si limitano all’esercizio delle funzioni strumentali, alla connessione per via telematica e ad altre prestazioni a queste strettamente accessorie, ma che svolgono, invece, **attività di intermediazione**, in contrasto con lo specifico **divieto**.

Per quanto concerne la **tutela dei minori** vige il:

- divieto di accesso, disciplinato dall’art. 7, comma 8 del D.L. 158/12 (cd. “decreto Balduzzi”), che sancisce il divieto d’ingresso, per i minori di anni diciotto:
 - a) nelle aree destinate al gioco con vincite in denaro interne alle sale bingo;
 - b) nelle sale slot e VLT;
 - c) nei punti di vendita in cui si esercita come attività principale quella di scommesse su eventi sportivi, anche ippici, e non sportivi.

L’art. 7, comma 9, del D.L. n. 158/2012 prevede che l’ADM, anche d’intesa con la Guardia di Finanza, *“pianifica su base annuale almeno diecimila controlli, specificamente destinati al contrasto del gioco minorile, nei confronti esercizi presso i quali sono installati gli apparecchi di cui all'articolo 110, comma 6, lettera a), del testo unico di cui al regio decreto n. 773 del 1931, ovvero ove vengono svolte attività di scommessa su eventi sportivi, anche ippici, e non sportivi, collocati in prossimità di istituti scolastici primari e secondari, di strutture sanitarie e ospedaliere, di luoghi di culto”*.

- divieto di partecipazione, previsto dall’art. 24, comma 20, del D.L. 6.7.2011, n. 98, convertito in Legge 111/2011, che disciplina il divieto della partecipazione ai giochi pubblici con vincita in denaro ai minori di anni diciotto.

Le sanzioni in caso di trasgressione sono desunte da un combinato disposto degli artt. 7, comma 8 del D.L. n. 158/2012 e art. 24, commi 21 e 22 del D.L. n. 98/2011 e

prevedono la chiusura da parte di ADM dell'esercizio commerciale, del locale o, comunque, del punto di offerta del gioco da dieci fino a trenta giorni.

Bisogna precisare che il divieto di ingresso è limitato ai punti di vendita in cui si esercita come "attività principale" quella di giochi e scommesse, mentre il divieto di partecipazione riguarda "qualsiasi" esercizio di giochi e scommesse. In entrambi i casi, la sanzione potrà riguardare anche eventuali centri scommesse privi di autorizzazione di P.S. e concessione.

Esistono anche delle sanzioni accessorie la cui applicazione è demandata all'Agenzia delle Dogane e Monopoli per il tramite dei propri Uffici territoriali e sulla base degli atti compilati, anche a cura delle Forze di Polizia competenti, ai sensi della legge 24 novembre 1981, n. 689.

2. GLI APPARECCHI CON E SENZA VINCITA IN DENARO

Le caratteristiche di apparecchi e congegni sancite ai sensi dell'art. 110 comma 6 lettera a) del TULPS riguardano principalmente le **NEWSLOT2**, poiché queste concentrano la maggior parte delle alterazioni, in quanto la scheda gioco installata nell'apparecchio è collegata alla rete telematica dell'ADM.

In particolare:

- è necessario il visto di conformità per l'utilizzo;
- è consentita la vincita massima di 100 euro;
- il software è basato su l'aleatorietà e l'abilità;
- accettano solo monete metalliche con giocate fino ad 1 euro;
- il prelievo erariale unico (PREU) è del 24% dal 1° gennaio 2021;
- pay-out: è la potenziale vincita. Su un ciclo di partite (minimo 28.000 e massimo 42.000) il pay-out per ogni singolo apparecchio è del 65% a decorrere dal 1° gennaio 2020;
- non devono riprodurre assolutamente il gioco del poker ovvero le sue regole fondamentali.

Le caratteristiche di apparecchi e congegni sancite ai sensi dell'art. 110 comma 6 lettera b) del TULPS riguardano, al contrario, le **VLT (Videolottery)**, arrivate sul mercato nel 2008. Si tratta di apparecchi da intrattenimento simili alle NewsSlot2 dalle quali si differenziano per le modalità di gioco più evolute. A differenza delle classiche NewsSlot2, le videolottery non hanno una scheda gioco all'interno di esse che regola e gestisce il gioco, dal momento che, infatti, sono collegate in rete in tempo reale attraverso un collegamento a banda larga.

In particolare:

- sono esclusivamente e direttamente collegate alla rete telematica dell'ADM;
- il costo massimo della partita è di 10€, con diverse modalità di pagamento;
- vincita massima consentita in sala pari a 5.000€, ma con la possibilità di concorrere a due diversi jackpot, di sala (con vincita massima fino a 100.000€) o nazionale (con vincita massima fino a 500.000€);
- pay-out per ogni singolo apparecchio dell'83% dal 1° gennaio 2020 e PREU al 8,5% della raccolta dal 1° gennaio 2021;

- accettano sia monete che banconote e non erogano denaro in caso di vincita, ma stampano un ticket che, dove previsto, può essere rigiocato. Quest'ultimo verrà riscosso in cassa dove si possono ricevere contanti per un massimo di 1999€, oltre tale valore il vincitore deve ricevere l'importo vinto in conto corrente bancario o assegno bancario.

I soggetti della filiera distributiva sono:

- produttori o importatori degli apparecchi;
- i rivenditori sul territorio nazionale;
- i soggetti concessionari del collegamento alla rete telematica;
- i gestori responsabili di distribuzione, installazione e gestione economica degli apparecchi;
- gli esercenti, cioè i titolari degli esercizi commerciali ove i giochi sono installati.

In relazione al settore degli apparecchi e congegni da divertimento e intrattenimento di cui all'art. 110, comma 6, del T.U.L.P.S., l'azione di controllo esercitata dai Reparti deve svilupparsi, in via generale, su tre livelli d'intervento:

- il riscontro degli elementi e dei dati identificativi degli apparecchi e dei sistemi da gioco, l'identificazione dei soggetti che ne hanno curato l'installazione o comunque ne abbiano il possesso, ovvero li detengano e la verifica dell'esistenza delle previste autorizzazioni e licenze amministrative;
- l'accertamento della rispondenza delle caratteristiche tecniche degli stessi rispetto alle disposizioni che ne regolamentano l'utilizzo, attraverso il riscontro visivo degli apparecchi controllati e delle modalità di funzionamento degli stessi;
- gli approfondimenti di carattere fiscale, al fine di constatare la sottrazione di basi imponibili ai fini del PREU e la relativa imposta evasa, che potrebbero essere poste a base anche per le successive rettifiche ai fini delle imposte dirette, IVA e IRAP.

Si ritiene proficuo, a titolo di orientamento dell'attività operativa e fatta salva la necessità di porre in essere tutti gli accertamenti necessari in relazione al fenomeno illecito da contrastare e alle caratteristiche del soggetto controllato, implementare un percorso ispettivo basato su controlli di carattere formale e sostanziale, di seguito esposto.

Controlli formali:

Tra i controlli di carattere formale possono, a titolo meramente esemplificativo, essere compresi quelli diretti a:

- controllare la regolarità e il possesso dei documenti previsti ai fini della pubblica sicurezza (licenza di pubblica sicurezza, la tabella dei giochi proibiti ecc.) nonché dei contratti stipulati dai gestori e dagli esercenti con i concessionari di rete;

- verificare il possesso dei prescritti titoli autorizzatori dei singoli apparecchi di gioco e del relativo registro delle manutenzioni. In caso di indisponibilità dei predetti titoli, in base alle circostanze emerse nel corso del controllo, potranno essere avviati contatti con il competente Ufficio dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, volti ad escludere che la mancanza sia imputabile a discrasie burocratiche;
- riscontrare la corrispondenza tra il numero del nulla osta dell'apparecchio e il numero che lo stesso visualizza "a video" all'atto dell'accensione della stessa e la regolarità del Codice Identificativo di Verifica (C.I.V.) per le VLT;
- effettuare un riscontro visivo del cabinet dell'apparecchio, volto a rilevare la presenza di evidenti anomalie nella struttura esterna dei congegni installati;
- procedere all'apertura delle AWP, ponendo particolare attenzione all'alloggiamento della scheda di gioco e, se del caso, al suo guscio (di modo da controllare la rimozione dei sigilli e la presenza di dispositivi "clone"), alla gettoniera e agli ulteriori spazi ove potrebbero essere presenti doppie-schede o altri congegni irregolari;
- controllare la regolarità dei cablaggi elettrici e telematici (per le AWP, ogni apparecchio presenta un solo cavo di rete che connette la scheda agli altri componenti e uno di alimentazione elettrica);
- riscontrare la corrispondenza degli apparecchi/sistemi di giochi alle caratteristiche tecniche di costruzione degli apparecchi previste dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli;
- rilevare il numero degli apparecchi installati all'interno dell'esercizio, al fine di verificare il rispetto delle modalità di offerta del gioco al pubblico e delle disposizioni in tema di "contingentamento";
- verificare, nei casi in cui vi sia l'offerta anche di altre tipologie di giochi, che l'installazione degli apparecchi in esame avvenga in ambienti separati e che siano rispettate le disposizioni normative in tema di gioco minorile, come già affrontato precedentemente;
- constatare il rispetto del divieto di riproduzione, da parte degli apparecchi/sistemi di gioco, del poker e delle sue regole fondamentali, previsto dall'art. 110 del T.U.L.P.S.;
- verificare che i soggetti coinvolti nell'attività di raccolta risultino aver adempiuto alle formalità previste in tema di iscrizione nell'elenco degli operatori di gioco attraverso apparecchi con vincita in denaro.

Controlli sostanziali:

Nell'ambito di questa categoria possono, a titolo esemplificativo, essere annoverati:

- i controlli diretti alla verifica delle modalità di sviluppo del gioco, allo scopo di stabilire se esse sono in linea con le previsioni dell'art. 110, comma 6, del T.U.L.P.S. e con le relative disposizioni regolamentari dettate dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, che richiedono la compresenza dell'elemento

aleatorio con quello relativo all'abilità del giocatore. In tale contesto, verranno verificate le modalità di accesso al gioco e la presenza dei necessari accorgimenti tecnici che consentono al giocatore la possibilità di scegliere, all'avvio o nel corso della partita, la propria strategia, selezionando appositamente le opzioni di gara ritenute più favorevoli tra quelle proposte dal gioco;

- il riscontro della integrità dei contatori delle giocate (per le AWP), installati all'interno degli apparecchi, attraverso prove di funzionamento delle stesse che andranno poste in essere, in ogni caso, prima di spegnere la macchina e di rilevare il codice alfanumerico visualizzabile sul video della stessa;
- effettuare la lettura dei contatori "CNTTOTIN" degli apparecchi da gioco di cui all'art. 110, comma 6, lett. a) del T.U.L.P.S., rilevati all'atto dell'intervento operativo;
- le richieste di parere tecnico, concernente gli apparecchi oggetto di controllo, da inoltrare al competente Ufficio della citata Agenzia, nelle ipotesi di violazioni di carattere esclusivamente amministrativo, ovvero, per il caso di violazioni aventi carattere penale, la richiesta di perizia da sottoporre alle valutazioni della competente Autorità Giudiziaria.

In tale contesto, con specifico riferimento agli apparecchi di cui all'art. 110, comma 6, lett. a) del T.U.L.P.S., si evidenzia che la maggior parte dei controlli dinanzi riportati possono essere eseguiti con l'ausilio dell'applicativo SCA.A.M.S., di cui si raccomanda il sistematico utilizzo nel corso dei controlli. Il menzionato applicativo, tra l'altro, consente di:

- riscontrare i dati amministrativi dell'apparecchio di gioco con quelli cartacei apposti sullo stesso;
- verificare i principali contatori di gioco;
- richiedere le operazioni di gioco poste in essere in particolari intervalli di date, di modo da controllare se vi sono state concentrazioni "anomale" di vincite;
- rilevare la presenza del dispositivo di controllo sulla scheda di gioco, mediante codice di autenticazione.

La verbalizzazione delle violazioni e l'inoltro degli atti:

Nel comparto degli apparecchi e congegni da divertimento e intrattenimento con vincita in denaro, l'attività ispettiva svolta dal Corpo, in forza delle peculiari potestà amministrative d'indagine riconosciute dall'art. 38, comma 8, della Legge n. 388/2000 e, più in generale, dal D.Lgs. n. 68/2001, deve essere finalizzata alla verifica del puntuale adempimento degli obblighi autorizzatori previsti per la messa in esercizio e delle caratteristiche tecniche degli apparecchi della specie nonché dei connessi obblighi di natura tributaria.

Alla luce di una siffatta prospettiva, la maturata esperienza di servizio consente di rilevare che nel settore in rassegna può essere frequente l'effettuazione di interventi

speditivi, aventi una preventiva funzione ricognitiva, finalizzati a rilevare gli apparecchi da gioco presenti in determinati esercizi e/o ad acquisire elementi informativi in vista di ulteriori approfondimenti e sviluppi.

In tali circostanze, la documentazione delle attività svolte potrà avvenire facendo riferimento, a titolo di indirizzo e fatta salva la necessità di ogni adattamento alle particolarità proprie del caso concreto e delle specifiche finalità del controllo, al “facsimile” di processo verbale delle operazioni compiute presente nell’allegato 11 del Manuale n. 119708, edizione 2020, in materia di *“Attività della Guardia di Finanza a tutela del monopolio statale del gioco e delle scommesse”*.

In caso di accertamento, nei confronti di un esercente, delle violazioni amministrative previste dall’art. 110, comma 9, T.U.L.P.S., per aver consentito l’uso di apparecchi privi del nulla osta di messa in esercizio, ovvero non rispondenti alle caratteristiche previste dall’art. 110, comma 6, del citato testo unico, l’attività ispettiva si concluderà con la redazione di un apposito verbale di contestazione, redatto ai sensi dell’art. 14 della Legge 24 novembre 1981, n. 689.

Nell’ipotesi in cui non sia possibile convocare, nella medesima sede ove viene eseguito il controllo, anche il produttore/importatore e il gestore/distributore dei congegni, una copia del citato processo verbale deve essere trasmessa al Reparto territorialmente competente nei riguardi di questi soggetti, allo scopo di procedere alla contestazione delle violazioni concernenti l’assenza dei relativi nulla osta e/o la non rispondenza alle disposizioni sul gioco lecito nei confronti degli altri soggetti della filiera concessoria.

Per l’orientamento dell’attività, ferma la necessità di apportare gli adattamenti necessari a seconda delle caratteristiche del caso concreto, si farà riferimento agli allegati 12 – 18 del Manuale n. 119708, edizione 2020, in materia di *“Attività della Guardia di Finanza a tutela del monopolio statale del gioco e delle scommesse facsimile dei verbali di contestazione da redigere per le più frequenti violazioni*.

Nei verbali redatti ai sensi della Legge n. 689/1981 per le violazioni amministrative d’illecita distribuzione, installazione o messa a disposizione del pubblico di apparecchi sprovvisti di nulla osta:

- vanno indicati gli elementi necessari all’identificazione del trasgressore e degli apparecchi;
- la parte deve essere resa edotta:
 - della facoltà di procedere al pagamento della sanzione in misura ridotta, precisandone la relativa misura (terza parte del massimo o, se più favorevole e qualora sia stabilito il minimo della sanzione edittale, pari al doppio del relativo importo), del termine di versamento, pari a 60 giorni e delle modalità di effettuazione del versamento;

- della possibilità di far pervenire scritti difensivi e documenti, nonché di chiedere di essere sentita, sempre entro 30 giorni dalla contestazione o notificazione, dall'Ufficio dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli competente in relazione al luogo in cui è stata commessa la violazione, come previsto dall'art. 17, comma 5, della citata Legge n. 689/1981.

Al competente Ufficio della citata Agenzia, ai sensi dell'art. 18 della Legge n. 689/1981, spetta poi emettere l'ordinanza-ingiunzione di pagamento della sanzione ovvero il provvedimento di archiviazione del procedimento.

Nella compilazione del verbale di contestazione si avrà cura, altresì, di procedere all'esposizione sommaria dei fatti, di richiamare le norme di legge che si assumono violate e quelle che configurano le relative fattispecie sanzionatorie.

Laddove il trasgressore, nei termini previsti e richiamati nel verbale (60 giorni), non fornisca la dimostrazione dell'avvenuta definizione del contesto, mediante l'esibizione di quietanza di pagamento della sanzione in misura ridotta, deve essere inoltrato rapporto all'Ufficio dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli competente, ai sensi dell'art. 17 della Legge n. 689/1981, accompagnato da copia degli atti compilati.

A carattere generale, si precisa che, in occasione di azioni ispettive condotte in collaborazione con gli Uffici dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, la verbalizzazione delle operazioni di controllo condotte nonché l'eventuale contestazione di violazioni di carattere amministrativo, dovrà sempre avvenire a cura dei militari del Corpo operanti che daranno puntuale menzione negli atti redatti della presenza dei funzionari della predetta Agenzia e delle attività da questi svolte.

Va infine sottolineato che, ai sensi dell'art. 110, comma 9-*bis* del T.U.L.P.S., nel caso di apparecchi privi del nulla osta di messa in esercizio, ovvero non rispondenti alle caratteristiche previste dall'art. 110, commi 6 e 7, dello stesso Testo Unico, è sempre disposta la confisca degli stessi congegni.

In tali ipotesi, pertanto, si procederà al sequestro amministrativo, ai sensi dell'art. 13 della Legge n. 689/1981, degli apparecchi e delle somme di denaro in essi rinvenute, da documentare redigendo separato verbale di sequestro, ovvero un unico verbale di contestazione e contestuale sequestro, nel cui ambito sarà tra l'altro indicato l'Ufficio Regionale dell'ADM cui poter proporre opposizione a mente dell'art. 19 della medesima legge.

Allo stesso Ufficio della predetta Agenzia va inoltre immediatamente trasmessa, secondo il disposto del successivo art. 17, comma 6, copia degli atti compilati.

Gli apparecchi sottoposti a sequestro devono essere cautelati attraverso idonee misure e affidati, salvo che si tratti di soggetto inidoneo a norma dell'art. 159 c.p.p., in custodia all'esercente, da rendere edotto degli obblighi e delle responsabilità connessi.

Qualora l'autore degli illeciti previsti dall'art. 110, comma 9, del T.U.L.P.S. sia anche titolare di una licenza di pubblica sicurezza, dovranno essere informati il Sindaco e il Questore territorialmente competenti, allo scopo di consentire valutazioni in merito all'adozione dei provvedimenti contemplati nei commi 10 e 11 del medesimo art. 110 del T.U.L.P.S.

Nei casi in cui venga, invece, accertato lo svolgimento di attività di distribuzione, di gestione, ovvero di installazione degli apparecchi in esame senza le licenze di pubblica sicurezza, è necessario procedere, con modalità analoghe a quelle dianzi accennate, alla contestazione della violazione prevista dall'art. 17-*bis* del T.U.L.P.S., la cui competenza è attribuita, ai sensi del successivo art. 17-*quinqüies*, al Prefetto del luogo di commissione della violazione.

Copia del verbale deve, in questo caso, essere comunque trasmessa anche ai Sindaci dei Comuni in cui hanno sede il distributore e il gestore, in quanto ad essi spetta ordinare, con provvedimento motivato, la cessazione dell'attività condotta in difetto di autorizzazione, così come previsto dall'art. 17-*ter* del medesimo Testo Unico nonché al competente Ufficio dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

Avuto particolare riguardo al sequestro amministrativo di somme di denaro, giova evidenziare che l'art. 61, comma 23, del D.L. 25 giugno 2008, n. 112 convertito, con modificazioni, dalla Legge 6 agosto 2008, n. 133 ha istituito il "Fondo Unico Giustizia". In tale fondo devono affluire, tra l'altro, *"le somme di denaro sequestrate nell'ambito di procedimenti penali o per l'applicazione di misure di prevenzione di cui alla Legge 31 maggio 1965, n. 575 e successive modificazioni, o di irrogazioni di sanzioni amministrative"* nonché *"i proventi derivanti dai beni confiscati nell'ambito di procedimenti penali, amministrativi o per l'applicazione di misure di prevenzione di cui alla Legge 31 maggio 1965, n. 575 e successive modificazioni o di irrogazione di sanzioni amministrative"*.

L'art. 2 del D.L. 16 settembre 2008, n. 143, convertito, con modificazioni, dalla Legge 13 novembre 2008, n. 181 ha, inoltre, disposto che il predetto Fondo venga gestito da Equitalia Giustizia S.p.a.

In virtù del descritto quadro normativo, in data 14 novembre 2012, l'allora Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato ed Equitalia Giustizia S.p.a. hanno sottoscritto un protocollo d'intesa concernente:

- la definizione delle risorse sequestrate che devono essere gestite da Equitalia. Nello specifico, è previsto che la predetta società gestisca le somme reperite negli apparecchi da intrattenimento di cui all'art. 110 del T.U.L.P.S., oggetto di sequestro amministrativo (art. 2);
- le modalità di afflusso al Fondo Unico Giustizia, di versamento allo Stato e di restituzione eventuale delle predette risorse (artt. 3-4);

- l'individuazione delle procedure di interscambio dei dati fra l'allora A.A.M.S. (oggi ADM) e la società Equitalia, nonché le relative modalità di trasmissione (artt. 5-7).

A decorrere dall'11 dicembre 2012, pertanto, le somme di denaro sequestrate nell'ambito di attività di servizio di carattere amministrativo nel settore in parola saranno versate, mediante bollettino postale, presso uno degli Uffici postali appartenenti alla rete "Sportello Amico" dislocati sull'intero territorio nazionale, su uno dei due conti correnti postali accesi da Equitalia Giustizia S.p.a.

In particolare, le somme:

- fino a euro 50, saranno versate sul conto corrente postale n. 1009628049 (IBAN: IT-51-U-07601-03200-001009628049) intestato "Fondo unico giustizia – AAMS – importi minimi";
- di importo superiore a euro 50, confluiranno sul conto corrente postale n. 1009627710 (IBAN: IT-34-H-07601-03200-001009627710) intestato "Fondo unico giustizia – AAMS".

Conseguentemente, il competente Ufficio dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, dopo aver avuto notizia dei predetti versamenti da parte del Reparto operante, provvederà, a partire dal 1° febbraio 2013, a trasmettere in via telematica, alla società Equitalia Giustizia, i dati identificativi del provvedimento di sequestro allegando una copia della ricevuta del bollettino postale di versamento.

Avuto riguardo, invece, ai profili fiscali, si osserva che il comma 68 dell'articolo unico della Legge n. 220/2010 ha previsto che la maggiore base imponibile PREU accertata sia *"... posta a base delle rettifiche e degli accertamenti ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta sul valore aggiunto e dell'imposta regionale sulle attività produttive..."*.

Sulla scorta della predetta disposizione di legge, è stato poi emanato il Decreto n. 368/CGV del 19 marzo 2012 che regola le modalità e i termini di comunicazione da parte dell'allora A.A.M.S. all'Agenzia delle Entrate e alla Guardia di Finanza delle violazioni accertate in materia di PREU.

Tale provvedimento ha tenuto ferme le modalità di verbalizzazione e comunicazione delle violazioni constatate dalla Guardia di Finanza consentendo, pertanto, nelle ipotesi di individuazione di materia imponibile da assoggettare a tassazione, di redigere distinti processi verbali di constatazione che verranno trasmessi:

- all'Ufficio dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli competente in relazione alla sede del soggetto sottoposto a controllo, per quanto concerne il maggior PREU rilevato;
- all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente in relazione al domicilio fiscale del trasgressore, per lo sviluppo dei profili inerenti le imposte sui

redditi, l'IVA e l'I.R.A.P., eventualmente applicabili al soggetto, per la cui redazione saranno osservate le indicazioni fornite nella circolare n. 1/2018.

Al riguardo, si richiama l'attenzione sulla necessità di trasmettere celermente i suddetti atti di constatazione, al fine di consentire agli Uffici dell'Amministrazione Finanziaria il rispetto dei termini decadenziali previsti per i diversi tributi.

L'art. 2 del richiamato decreto, infine, pone a carico degli Uffici dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli competenti all'emissione dell'avviso di accertamento in materia di PREU la comunicazione al Reparto del Corpo che ha redatto il relativo processo verbale di constatazione – oltre che alla corrispondente Direzione provinciale dell'Agenzia delle Entrate – delle violazioni accertate ai fini del PREU.

Resta fermo che, in presenza di condotte che assumono rilievo penale, sarà inoltrata apposita comunicazione di notizia di reato alla competente Autorità Giudiziaria; conseguentemente, tutti gli atti diretti ad assicurare le fonti di prova saranno compiuti con l'osservanza dell'art. 220 delle disposizioni di attuazione del c.p.p.

Gli elementi acquisiti nel corso delle attività di Polizia amministrativa e/o Giudiziaria concluse nello specifico comparto operativo devono sempre – previo nulla osta della competente Autorità Giudiziaria per le violazioni di natura penale – essere sistematicamente sviluppati sul piano fiscale.

3. LA RACCOLTA DELLE SCOMMESSE

Le scommesse possono essere effettuate materialmente presso una sala *ad hoc* oppure a distanza mediante rete internet (notevolmente aumentate negli ultimi anni). Il gioco a distanza funziona attraverso i cd. conti gioco, i quali nascono da appositi contratti stipulati tra il concessionario e il giocatore. Il conto di gioco è collegato al codice fiscale dell'utente e su questo vengono registrati tutti i movimenti di accredito (ricariche) e addebito (poste, vincite, rimborsi di eventi non conclusi). Anche per il gioco a distanza così come per il gioco fisico, vige il divieto assoluto di intermediazione, cioè il titolare della sala giochi mette a disposizione la strumentazione, ma non può mai interporre tra il giocatore e il concessionario. L'intermediazione è punita penalmente.

Le principali tipologie di scommesse si dividono in:

- **a totalizzatore:** le quali richiamano particolari tipologie di scommesse, ovvero quelle a base ippica che erano le uniche consentite fino pochi anni fa in Italia. Si tratta di scommesse dove il montepremi è calcolato sulla raccolta complessiva delle puntate e suddiviso tra gli scommettitori vincenti, in questa tipologia di scommessa la vincita è pari alla somma scommessa moltiplicata per la quota della stessa;
- **a quota fissa:** le quali in genere richiamano le scommesse sportive, la somma da riscuotere è preventivamente concordata tra lo scommettitore e il

concessionario. In questa tipologia di scommesse la vincita è pari alla posta moltiplicata per la quota già determinata al momento dell'effettuazione della scommessa, in tal modo lo scommettitore sa già quanto potrebbe vincere.

L'evoluzione del settore delle scommesse nel tempo è stata esponenziale tanto in termini quantitativi che qualitativi. Basti pensare, per quest'ultima circostanza, al passaggio dal vecchio totocalcio alle nuove scommesse sportive, che chiunque, titolare di un conto gioco, può piazzare online, grazie alla loro liberalizzazione. Le scommesse sono poi state estese anche ad eventi non sportivi. Il decreto legge 223 del 4 luglio 2006 (Decreto Bersani) ha sancito l'assetto dei giochi pubblici distinguendo tra due diversi portafogli:

- **i negozi e i corner di gioco "ippico"**: deputati alla raccolta delle scommesse sulle corse dei cavalli, a totalizzatore e a quota fissa, la cui attività principale è la commercializzazione dei giochi pubblici;
- **i negozi e i corner di gioco "sportivo"**: deputati alla raccolta di scommesse, a quota fissa, su eventi sportivi diversi dalle corse dei cavalli e su avvenimenti non sportivi, le quali esercitano attività accessoria alla commercializzazione dei giochi pubblici.

L'attività della Guardia di Finanza, come quella dell'Agenzia Dogane e Monopoli, si esplica tanto per il controllo di negozi e corner, quanto in materia di scommesse a distanza.

In materia di scommesse vige l'art. 88 T.U.L.P.S., che recita: *"La licenza per l'esercizio delle scommesse può essere concessa esclusivamente a soggetti concessionari o autorizzati da parte di Ministeri o di altri enti ai quali la legge riserva la facoltà di organizzazione e gestione delle scommesse..."*.

Sul punto, il Legislatore è intervenuto fornendo un'interpretazione autentica con l'art. 2-ter del D.L. 25 marzo 2010, n. 40, aggiunto in sede di conversione del decreto dalla Legge 22 maggio 2010, n. 73.

Suddetto articolo asserisce che: *"L'articolo 88 del testo unico delle leggi di pubblica sicurezza, di cui al regio decreto 18 giugno 1931, n. 773, e successive modificazioni, si interpreta nel senso che la licenza ivi prevista, ove rilasciata per esercizi commerciali nei quali si svolge l'esercizio e la raccolta di giochi pubblici con vincita in denaro, è da intendersi efficace solo a seguito del rilascio ai titolari dei medesimi esercizi di apposita concessione per l'esercizio e la raccolta di tali giochi da parte del Ministero dell'economia e delle finanze - Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato"*.

Di conseguenza il silenzio verso un'istanza di inizio attività del Questore, che è l'Autorità competente al rilascio della licenza di pubblica sicurezza in materia di scommesse, non determina l'accoglimento dell'istanza, bensì il rigetto.

Le Corti unionali e nazionali hanno trattato in maniera approfondita la materia delle scommesse con particolare attenzione al problema dei *bookmakers* esteri, mostrando attenzione a Stanleybet che opera in Italia tramite i centri di trasmissione di dati (CTD).

I centri di trasmissione dati sono agenzie attive sul territorio nazionale, che si pongono quali intermediari tra lo scommettitore e il *bookmaker* estero privo di concessione ministeriale e autorizzazione di p.s.

Questo sistema consente di aggirare la disciplina del “gioco amministrato” e altresì di effettuare abusivamente la raccolta fisica di scommesse.

La condotta in esame costituisce una violazione penale ai sensi del citato art. 4 della Legge n. 401/1989 che così recita: *“Chiunque esercita abusivamente l'organizzazione del giuoco del lotto o di scommesse o di concorsi pronostici che la legge riserva allo Stato o ad altro ente concessionario, è punito con la reclusione da tre a sei anni e con la multa da 20.000 a 50.000 euro”*.

L'attività del Corpo finalizzata al contrasto di questo fenomeno, pertanto, si sostanzia in interventi di Polizia Giudiziaria, quali ad esempio:

- la denuncia del titolare del CTD e dell'allibratore estero;
- sequestro probatorio (ex art. 354 c.p.p.) di supporti informatici (memorie di massa, chiavette usb, computer, ecc.) e documentazione;
- sequestro preventivo (ex art. 321, co. 3 bis, c.p.p.) di attrezzature (computer, stampanti, server, modem, tv, ecc.) che però è eventuale, in quanto è meglio richiedere un provvedimento rilasciato dall'A.G., come previsto dal manuale operativo in materia.

L'intervento del Corpo e dell'ADM, però, ha causato la reazione di Stanleybet che ha notificato direttamente ai militari operanti della Guardia di Finanza, e non solo, i seguenti atti:

- atti stragiudiziali di significazione (di diffida), riservandosi ogni azione e ragione, pure a titolo di risarcimento dei danni;
- atti di citazione a giudizio, ai sensi dell'art. 163 c.p.c. chiedendo all'Autorità Giudiziaria l'accertamento e la dichiarazione della personale responsabilità degli operanti, con la condanna al risarcimento dei danni asseritamente cagionati alla società.

Il Corpo ha risposto seguendo le linee dettate dalla circolare n. 227667 del 6 agosto 2014, con cui è stato concordato con l'Avvocatura Generale dello Stato che in caso di:

- atti stragiudiziali di significazione, dal Reparto verrà comunque interessata l'Avvocatura dello Stato, atteso che i citati documenti non comportano un diretto e immediato avvio di un procedimento giudiziario civile per il risarcimento del danno.
- atti di citazione a giudizio, saranno applicate le procedure di cui alla circolare n. 318628 in data 28 settembre 2009, in materia di tutela legale degli appartenenti al Corpo.

In ogni caso, il Reparto trasmetterà tali atti alle competenti Procure della Repubblica¹¹⁶.

¹¹⁶ Molteplici sono state le sentenze a favore del Corpo:

Il Comando Generale nel manuale di Attività del Corpo in materia di giochi e scommesse ha redatto un Vademecum che i militari devono rispettare quando effettuano l'accesso presso i centri scommesse, che prevede i seguenti capisaldi:

- verifica del corretto adempimento degli obblighi convenzionali da parte dei Concessionari;
- riscontro del rispetto limiti operatività dei "punti di commercializzazione" di Concessionari autorizzati alla raccolta a distanza;
- contrasto alle forme di abusivismo più gravi, connesse alla totale assenza dei prescritti titoli concessori e autorizzatori¹¹⁷.

Il Comando Generale ha specificato che è necessario:

-
- Sentenza n. 332/2015 e 183/2016 del Tribunale di Cremona;
 - Sentenza n. 1023/2016 del Tribunale di Taranto;
 - Sentenza n. 15/2016 e 16/2016 del Tribunale di Sassari;
 - Sentenza n. 1916/2016 del Tribunale di Pescara.

DISPOSITIVO SENTENZE:

la definitiva valutazione della legittimità dell'attività di raccolta delle scommesse sportive riferibile all'attrice (ad opera di soggetto privo della licenza imposta dall'art. 88 T.U.L.P.S.) non può quindi essere rimessa (in ragione dei menzionati contrasti di giurisprudenza e della complessità della materia) agli agenti della Guardia di Finanza impegnati, nel caso concreto, nell'esercizio delle proprie attività istituzionali. Questi ultimi, dunque, non incorrono in condotta colpevole per il fatto di avere ravvisato la sussistenza di una fattispecie illecita (astrattamente prevista dall'ordinamento italiano) nel caso in cui il soggetto che procede alla raccolta delle scommesse operi in assenza della prescritta autorizzazione ex art. 88 del T.U.L.P.S. Anche la Corte Costituzionale si è espressa con la sentenza 23 gennaio 2018, n. 27. La Corte ha confermato la legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 66, lettera b), della L. n. 220 del 2010, con cui è stato chiarito che l'imposta unica sulle scommesse si applica anche ai *bookmakers* esteri, non titolari di concessione in Italia, e alla rete di CTD di cui essi si avvalgono in Italia. La Corte ha, inoltre, stabilito che tale imposizione non si applica retroattivamente al 2011, perché il CTD non avrebbe potuto trasferire ex post il carico tributario sul *bookmaker* estero per cui ha operato, giacché l'entità delle commissioni pattuite tra le parti si era già cristallizzata sulla base di un quadro regolamentare e tributario antecedente alla vigenza della L. n. 220/2010.

117 La sentenza 25.06.2015, n. 26728 della Corte di Cassazione, in riferimento all'attività di ricevitoria dei CTD, ha sancito l'esclusione della configurabilità di una stabile organizzazione, qualora "... si limita ... a fornire un supporto tecnico per l'inoltro dei dati dallo scommettitore al gestore, rimanendo così estranei al contratto di scommessa e, sotto tale aspetto, svolgendo un'attività meramente ausiliaria o preparatoria rispetto alla gestione dell'impresa..., non avendo i CTD, neanche con riferimento all'attività ulteriore che si assume significativa (rilascio delle ricevute di gioco, apertura di conto o altro), alcun margine di autonomia organizzativa e decisionale al riguardo ...". Di talché, è stato giudicato che "... l'attività dei CTD, non può certo esaurire la più complessa attività di gestione della piattaforma informatica che il gruppo Stanley... svolge interamente dall'estero..."

Sul tema si è espressa ripetutamente la Giurisprudenza europea, secondo cui le disposizioni del T.F.U.E relative alla libera prestazione di servizi non ostano a limitazioni, come quelle cui soggiace l'accettazione di scommesse sportive in Italia, purché tali restrizioni siano indotte da "obiettivi di politica sociale tendenti a limitarne gli effetti nocivi e non siano sproporzionate". "Le restrizioni alle attività di gioco possono essere giustificate da motivi imperativi di interesse generale, quali la tutela del consumatore e la prevenzione della frode e dell'incitamento dei cittadini ad una spesa eccessiva collegata al gioco..."

In particolare, la Corte di Giustizia U.E., in seguito a diverse sentenze con la Causa C-463/13 del 22 gennaio 2015 ribadisce che: "la normativa di uno Stato membro che subordini l'esercizio di un'attività economica all'ottenimento di una concessione costituisce un ostacolo alle libertà così garantite dagli articoli 49 TFUE e 56 TFUEOccorre, tuttavia, valutare se una simile restrizione possa essere ammessa a titolo di misure derogatorie, per ragioni di ordine pubblico, di pubblica sicurezza e di sanità pubblica.....l'obiettivo attinente alla lotta contro la criminalità collegata a tali giochi è idoneo a giustificare le restrizioni alle libertà fondamentali derivanti da tale normativa".

Si è pervenuti, così, alla seguente conclusione: una restrizione discriminatoria all'esercizio del gioco pubblico è compatibile con il diritto dell'Unione nei limiti in cui sia rivolta a perseguire obiettivi di ordine pubblico, pubblica sicurezza o sanità pubblica, e purché rispetti il fondamentale principio di proporzionalità.

- in caso di centri trasmissione dati che operano per conto di un *bookmaker* estero /intermediario italiano, acquisire il contratto;
- acquisire la documentazione extra-contabile;
- assumere le dichiarazioni dei giocatori;
- effettuare l'esame dei PC;
- controllare la diffusione informazioni circa commercializzazione scommesse (targhe, altro);
- individuare eventuali conti gioco anomali.

Le esperienze operative consentono di affermare che il network dei Centri Trasmissione Dati è impiegato dall'operatore non residente per gestire la raccolta da banco delle scommesse e il pagamento in contanti delle relative vincite.

Si tratta di indicatori di un possibile radicamento dell'attività sul territorio nazionale che hanno portato alla contestazione da parte dei nostri Reparti di una stabile organizzazione occulta della società estera in Italia per il tramite di sedi plurime a direzione unitaria.

Un ulteriore fenomeno individuato dai nostri militari nei confronti di altri operatori delle scommesse è stato quello della contestazione dell'esteroinvestizione della residenza fiscale (per esempio nel caso della Goldbet).

4. NORMATIVA ANTIRICICLAGGIO NEL SETTORE DEI GIOCHI

La normativa sulla prevenzione dell'utilizzo del sistema economico e finanziario per finalità di riciclaggio, che trova oggi il principale riferimento nel D.Lgs. 21 novembre 2007 n. 231, nasce dalla consapevolezza dell'inadeguatezza dei soli presidi repressivi a fronteggiare un fenomeno criminale particolarmente insidioso quale il riciclaggio, in grado di minare l'integrità e la stabilità del sistema finanziario e di compromettere l'economia "sana". L'esigenza di contrastare iniziative criminali sempre più complesse e sofisticate, realizzate attraverso tecniche diversificate di dissimulazione dell'origine illecita dei capitali, ha reso necessario affiancare l'azione di contrasto con strumenti di carattere preventivo. L'attuale normativa antiriciclaggio, con il recepimento della Direttiva n. 2015/849, IV direttiva antiriciclaggio, attraverso il D.Lgs. n. 90/2017 che modifica diversi articoli del D.Lgs. n. 231/2007, ha ridefinito il perimetro e il ruolo degli uffici pubblici all'interno del sistema di prevenzione. Tre anni dopo abbiamo avuto la Direttiva 2018/843, V Direttiva antiriciclaggio, recepita in Italia con il D.lgs. n. 125/2019. Quest'ultima Direttiva ha risposto alle esigenze dei diversi attentati terroristici che hanno evidenziato l'emergere di nuove tendenze, in particolare, quelle riguardanti le modalità con cui i gruppi terroristici finanziano e svolgono le proprie operazioni. Ora è in fase di emanazione la VI Direttiva antiriciclaggio.

Grazie alle attività in materia di antiriciclaggio del Corpo, oltre ai presidi previsti dal D.Lgs. n. 231/2007, la GDF può svolgere tutte le attività e applicare quei poteri che sono previsti in materia antiriciclaggio, dalle ispezioni che può fare ai concessionari in materia di giochi o approfondimenti investigativi, di segnalazioni per operazioni sospette, quindi collegate al mondo dei giochi. In alcuni casi si prendono in

considerazioni determinate s.o.s. che rimandano ad attività della criminalità organizzata che coinvolge la Direzione Nazionale Antimafia e Antiterrorismo.

Si segnala, peraltro, l'audizione del 21 febbraio 2024 del Capo del III Reparto inerente al riordino del gioco online che mira a tutelare trasparenza e sicurezza. Le modalità di riciclaggio si fondano sostanzialmente su tre fasi:

- **Placement:** Durante la **fase di piazzamento**, i proventi derivanti da attività illegali vengono inseriti all'interno del sistema economico globale (classica modalità: dividere ingenti somme di denaro in importi più piccoli, in modo tale da essere irrilevanti ai fini dell'antiriciclaggio).
- **Layering:** Durante la **fase di stratificazione**, i fondi vengono appunto "stratificati" attraverso una serie di transazioni finanziarie, le quali rendono estremamente complesso ricostruire il flusso di denaro, mascherando così la sua origine e le proprietà effettive. Ciò consente di convertire il denaro depositato in altre forme o di investirlo nell'acquisto di beni immobili, attività legittime, polizze assicurative e così via.
- **Integration:** Durante la **fase di integrazione**, il denaro "ripulito" viene introdotto nell'economia legale attraverso transazioni legittime e forme lecite.

Nella predetta audizione il Capo del III Reparto ha precisato che l'attività del Corpo mira a tutelare le aziende, l'erario e la salute pubblica, motivo per il quale si deve intensificare il contrasto verso comportamenti come l'ubicazione nelle attività di raccolta illecita di scommesse in Stati in cui vigono procedure semplificate per il rilascio di una licenza. Questo è proprio l'esempio del caso Malta dove non esiste una normativa che prevede il rilascio di concessioni, ci sono incentivi economici e fiscali e sono previsti minori controlli.

Pratica molto diffusa a causa di queste condizioni è l'intestazione di sale gioco e scommesse in capo a teste di legno che consentono il drenaggio di denaro sporco attraverso puntate, scommesse, acquisti o cambi di fiches. Il Comando Generale tramite il Capo del III Reparto ha evidenziato come dal 2019 le s.o.s. di prestatori di servizi da gioco sono passate da 5067 a oltre 12.000 del 2023.

L'ambito di applicazione della normativa antiriciclaggio per il comparto gioco riguarda i seguenti comparti:

- Giochi online;
- Apparecchi da intrattenimento art. 110 comma 6b TULPS;
- Sale bingo;

- Varie tipologie di scommesse¹¹⁸

Utili ai fini delle investigazioni sono le banche dati “anagrafe conti di gioco” e “cruscotto operativo di conti di gioco”. Queste consentono di risalire alla persona attraverso la corrispondenza del conto di gioco con il codice fiscale. Allo stesso codice possono essere abbinati più conti gioco online, importante che siano sempre concessionari di gioco diversi.

Attraverso tali banche dati il Corpo può ricostruire i patrimoni dei soggetti ai quali potevano essere applicate le misure ablative come la confisca per equivalente. Con riguardo alle somme equivalenti, il fatto che lo stesso cittadino ad un codice fiscale abbinasse più conti di gioco online, può consentire al Corpo di poter confiscare, per esempio, anche questi conti di gioco online. Però, naturalmente, essendo il Corpo della Guardia di Finanza specializzato sempre più in materia di attività antiriciclaggio, soprattutto con il Nucleo Speciale di Polizia Valutaria, ma anche con i vari Nuclei di Polizia Economico Finanziaria, nulla toglie che l'analisi di queste banche dati, inerenti al settore dei giochi, possa servire anche per ricostruzioni ai fini antiriciclaggio.

Identificazione e obblighi di conservazione:

I concessionari hanno dovuto adottare, entro 12 mesi dall'entrata in vigore del decreto, ai sensi dell'art. 9, comma 4, del D.lgs. n. 90/2017, adeguamenti tecnologici sulle VLT che permettono di verificare ticket di importo pari o superiore a 500 euro e tagliandi di qualunque importo che indichino assenza o bassa percentuale di vincita rispetto al valore del ticket. Ambiti di interesse, nei confronti dei quali sorge l'obbligo, sono:

- VLT: per ticket di valore pari o superiori a 500 euro;
- per operazioni di gioco pari o superiori a 2.000 euro;
- SEMPRE nei casi di sospetto riciclaggio o finanziamento al terrorismo.

Ancora sulle identificazioni e l'obbligo di conservazioni il Legislatore è intervenuto sull'articolo 53, commi 1, 2 e 3 del D.Lgs. n. 231/2007.

Sul punto, si è previsto che devono essere conservati i dati identificativi conferiti dal cliente all'apertura del conto di gioco nonché questi devono avere la data di ogni operazione di apertura e ricarica dei conti o di riscossione, con specificazione del valore delle operazioni.

¹¹⁸ Gli apparecchi da intrattenimento di cui all'art. 110 comma 6 lettera a) del TULPS (Newslet2/A.W.P.), visti i limiti di gioco racchiusi nella norma (importo massimo per la partita 1 euro, vincita massima 100 euro) sono, di fatto, esclusi quantomeno dall'adeguata verifica della clientela per le singole operazioni di gioco.

Del valore delle operazioni devono essere conservati gli indirizzi IP, data, ora e durata delle connessioni telematiche in cui vengono poste in essere delle suddette operazioni. Le operazioni di ricarica dei conti di gioco devono avvenire esclusivamente tramite dei mezzi di pagamento che garantiscono tracciabilità dei flussi finanziari.

La conservazione dei dati è prevista per 10 anni.

Si segnala, infatti, l'art. 53 comma 10 sugli operatori case da gioco che recita: *“I gestori di case da gioco assicurano la conservazione, **per un periodo di dieci anni**, dei dati e delle informazioni relativi alla data e alla tipologia delle transazioni di gioco di cui al comma 9, ai mezzi di pagamento utilizzati per l'acquisto o il cambio dei gettoni di gioco, alle transazioni di gioco effettuate dal cliente e al valore delle medesime”*.

Con la Legge di stabilità del 2018 è stato introdotto l'art. 52-*bis* nel D.Lgs. n. 231 del 2007, ove viene prevista l'istituzione presso l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli di un registro dei distributori ed esercenti di gioco nel quale sono annotati, oltre ai dati volti alla loro identificazione, la tipologia e le modalità dell'attività di gioco, i provvedimenti di estinzione del rapporto contrattuale (in caso del venir meno dei requisiti richiesti ovvero in caso di gravi infrazioni) e di sospensione emanati dal Ministero dell'Economia e delle Finanze.

L'accesso al registro è consentito al Corpo (e anche al MEF, alla DNA, alla Dia e all'UIF) per l'esercizio delle proprie competenze in materia di vigilanza e di prevenzione del riciclaggio e del finanziamento del terrorismo e alla Direzione nazionale antimafia e antiterrorismo (le Questure potranno accedere per l'esercizio delle funzioni di pubblica sicurezza e ai fini del rilascio delle licenze e titoli autorizzatori).

Tramite decreto attuativo sono state fissate le modalità tecniche di alimentazione e di consultazione del registro.

Le competenze del Corpo nel comparto giochi si estendono quindi:

- nei confronti dei distributori ed esercenti, anche di soggetti UE che operano in Italia (art. 9, comma 5, lett. B);
- al controllo sull'osservanza delle disposizioni dettate per gli esercenti e i distributori con il compito di accertare e contestare le violazioni – art. 64, comma 2.

L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli invece vigila sull'adozione, da parte dei concessionari, delle misure di mitigazione del rischio di cui all'art. 52.

Ai sensi dell'art. 64 del D.Lgs. n. 231/2007, il Corpo utilizza i poteri di Polizia Economico-Finanziaria ad esso conferiti dall'art. 2, comma 4, del D.Lgs. n. 68/2001:

- redige e notifica, anche al concessionario, i verbali di contestazione redatti nei confronti di esercenti e/o distributori;

- avanza al MEF la proposta della sospensione dell'attività da 15 gg. a 3 mesi dell'esercizio del servizio in caso di violazioni gravi e irrogazione di due provvedimenti sanzionatori nel triennio;
- vigila sull'osservanza del provvedimento di sospensione.

L'art. 54, rubricato *“Autorità e cooperazione nel comparto del gioco”*, ai commi 1 e 2 recita:

“1. Per l'attuazione delle disposizioni di cui al presente Titolo, le amministrazioni e istituzioni interessate, a supporto dei prestatori di servizi di gioco, elaborano standard tecnici di regolamentazione, anche sulla base dell'analisi nazionale del rischio di riciclaggio e di finanziamento del terrorismo elaborata dal Comitato di sicurezza finanziaria, ai sensi dell'articolo 14 del presente decreto.

2. Il Nucleo Speciale di Polizia Valutaria della Guardia di finanza e l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, nel rispetto delle proprie attribuzioni e competenze, adottano protocolli d'intesa, volti ad assicurare lo scambio di informazioni necessario a garantire il coordinamento, l'efficacia e la tempestività delle attività di controllo e verifica dell'adeguatezza dei sistemi di prevenzione e contrasto del riciclaggio di denaro e di finanziamento del terrorismo, adottati dai prestatori di servizi di gioco”.

Successivamente, con il DL n. 124/2019 (cd. DL fiscale), è stato previsto:

- l'istituzione presso ADM del **Registro unico degli operatori del gioco pubblico (obbligo iscriversi dal 2020)**;
- il divieto per gli istituti bancari e finanziari, di trasferire denaro a soggetti che offrono nel territorio attraverso reti telematiche o di telecomunicazione - **giochi, scommesse o concorsi pronostici** con vincite in denaro, in **assenza di concessione, autorizzazione, licenza** o altro titolo autorizzatorio o abilitativo (**art. 28**);
- la **possibilità** per gli appartenenti all'**Agenzia delle Dogane e dei Monopoli**, alla **Polizia di Stato**, all'**Arma dei Carabinieri** e alla **Guardia di Finanza** di effettuare, avvalendosi delle risorse stanziare su un apposito fondo costituito dalla citata Agenzia - **operazioni di gioco** al fine di **acquisire elementi di prova** in ordine all'esistenza di violazioni in materia di gioco pubblico. Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli saranno definite le relative disposizioni attuative (**art. 29**);
- il **divieto** di:
 - .. **gestire attività** nelle quali sia **offerto gioco pubblico** per gli operatori economici che abbiano commesso **violazioni**, definitivamente accertate, in materia di **pagamento di imposte, tasse o contributi previdenziali** (**art. 30, comma 1**);
 - .. **rilascio o rinnovo di concessioni**, ovvero di partecipazione a gare o procedure a evidenza pubblica in materia di **giochi**, per le imprese partecipate da **fondi di investimento**, nelle cui **società di gestione** rivestono **posizioni apicali soggetti**

condannati, anche con sentenza non definitiva, o **imputati** per **gravi reati** (art. 30, comma 2);

- la chiusura del punto vendita nel quale si offrono al pubblico scommesse e concorsi pronostici in caso di omesso versamento dell'imposta unica da parte del gestore dell'attività commerciale, a seguito di sentenza, anche non definitiva, la cui esecutività non sia sospesa. La chiusura dell'esercizio viene disposta con provvedimento dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ed eseguita dal competente Reparto della Guardia di Finanza (art. 31).

Da ultimo, si segnala che il settore del gioco online è diventato un canale privilegiato per il riciclaggio di capitali illeciti da parte di organizzazioni criminali. Le indagini hanno rivelato come le mafie utilizzino complesse strutture societarie spesso con sede in paradisi fiscali, per acquisire e gestire licenze di gioco. I casinò online senza licenza dell'ADM non possono, infatti, operare su territorio nazionale.

L'intervento di professionisti del settore, quali avvocati e commercialisti, consente a tali organizzazioni di aggirare la normativa antiriciclaggio e di occultare l'origine illecita dei fondi.

L'introduzione delle criptovalute nel settore del gioco a distanza ha amplificato significativamente i rischi connessi al riciclaggio di denaro e al finanziamento del terrorismo internazionale. Per partecipare, infatti, ai c.d. "cripto casino" è necessario disporre di un wallet Bitcoin, un portafoglio digitale che permette di conservare e gestire i propri token. Successivamente, si procede all'acquisto di Bitcoin su una piattaforma di exchange e al trasferimento di Bitcoin dal proprio wallet digitale all'indirizzo Bitcoin.

Diverse sono le opzioni di gioco che i cripto casinò consentono:

- Casinò Bitcoin. Queste piattaforme offrono giochi da casinò classici come slot, blackjack, roulette e altro con una valuta Bitcoin;
- Scommesse sportive con Bitcoin ovvero la possibilità di piazzare scommesse su vari eventi sportivi utilizzando Bitcoin, offrendo quote competitive e una vasta gamma di sport su cui scommettere;
- Poker con Bitcoin. Si partecipa al gioco del poker e tornei, scommettendo e vincendo in Bitcoin.

Ad oggi non sono presenti casinò con la concessione dell'ADM che consentano di offrire criptovalute come strumento di deposito e prelievo.

L'ambiguità delle transazioni, l'assenza di un'Autorità centrale di controllo e la complessità delle infrastrutture blockchain rendono particolarmente difficile tracciare il flusso dei fondi e identificare i soggetti coinvolti in attività illecite. La natura transnazionale di tali operazioni complica ulteriormente le indagini, in quanto le

Autorità competenti devono spesso coordinarsi a livello internazionale per individuare i responsabili.

La stessa Banca d'Italia recentemente ha pubblicato una relazione che analizza il rapporto tra riciclaggio e blockchain, evidenziando tutti i pericoli del sistema delle criptovalute e della loro tracciabilità.

Il riciclaggio di denaro sporco si estende infiltrandosi anche nelle ricevitorie attraverso le scommesse sportive. Un metodo utilizzato consiste nell'effettuare un numero elevato di puntate con quote medie, in modo da coprire un'ampia gamma di risultati possibili e minimizzare le perdite. Questa strategia, pur comportando una fisiologica perdita media, consente di ripulire somme di provenienza illecita.

Ancora un ulteriore fenomeno in crescita è quello dell'acquisto di ricevute di scommesse vincenti a un prezzo maggiorato presso i negozi fisici. Questa pratica permette al riciclatore di eludere le perdite intrinseche alla strategia delle puntate multiple, ottenendo un profitto pulito a fronte di un investimento iniziale che maschera la provenienza illecita del denaro.

Nei giochi online si possono realizzare operazioni di "micro-money laundering" attraverso la compravendita di crediti virtuali ovvero valute utilizzabili all'interno del gioco. I riciclatori, in questo caso, si avvalgono di due principali canali:

- i mercati neri online (black markets);
- i negozi online specializzati nella vendita di valuta virtuale, frequentati abitualmente dai giocatori.

In entrambi i casi, per incentivarne l'acquisto, i riciclatori sono disposti a vendere la valuta virtuale a un prezzo inferiore rispetto a quello di mercato. Pur comportando una riduzione di profitto, tali mercati offrono un maggiore anonimato e riducono i rischi di tracciabilità.

Una inchiesta del quotidiano britannico The Independent, in collaborazione con la società di sicurezza informatica Sixgill, ha evidenziato come il popolare videogioco online Fortnite sia stato utilizzato per attività di riciclaggio di denaro, mediante l'uso di criptovalute. I criminali sfruttano i V-bucks, la valuta virtuale di Fortnite, per riciclare denaro sporco. Il meccanismo consiste nell'acquistare V-bucks con carte di credito rubate e poi rivenderli a prezzi scontati, spesso attraverso il dark web. L'uso dei bitcoin per gli acquisti rende le transazioni ancora più difficili da tracciare, ostacolando le indagini. La natura globale di Fortnite permette ai criminali di operare a livello transnazionale e la velocità delle transazioni rende difficile il monitoraggio delle stesse in tempo reale. La combinazione di anonimato, dimensione internazionale e uso di valute virtuali consente di trasferire denaro a complici in diversi Stati, convertendo la valuta virtuale in denaro reale e scomparendo senza lasciare traccia.

5. CENNI SULLA DISCIPLINA GENERALE DELLE SEGUENTI TIPOLOGIE DI GIOCO AMMINISTRATO: LOTTO, BINGO, LOTTERIE NAZIONALI E ISTANTANEE, MANIFESTAZIONI A PREMIO E DI SORTE LOCALI, CONCORSI PRONOSTICI E GIOCHI NUMERICI A TOTALIZZATORE NAZIONALE, RIFFA

A) LOTTO

Nell'attuale configurazione, il gioco del Lotto consiste essenzialmente nel pronosticare, tra i numeri da 1 a 90, su una singola ruota, su tutte e dieci le ruote (Bari, Cagliari, Firenze, Genova, Milano, Napoli, Palermo, Roma, Torino, Venezia) o sulla ruota denominata nazionale. Per accedere al gioco è necessario effettuare una puntata; su ogni schedina possono, al massimo, essere indicati 10 numeri. Le vincite derivano dalla corrispondenza dei numeri pronosticati con quelli estratti. Il potere di controllo e di vigilanza sulle attività di gestione della raccolta del Lotto compete all'ADM nell'esercizio dei suoi poteri istituzionali.

A norma dell'art. 39 del D.P.R. n. 303/1990, le estrazioni del Lotto sono eseguite pubblicamente dal concessionario presso propri locali ed avvengono, a cura dello stesso, alla presenza di una Commissione estrazionale nominata con Decreto e presieduta da un Dirigente Generale dell'Amministrazione finanziaria o da Ufficiale Superiore della Guardia di Finanza, che redige apposito verbale. Per quanto riguarda la figura di Presidente della citata Commissione estrazionale, si evidenzia che con il D. Dirett. 29 febbraio 2000, n. 4/100064, l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, in accoglimento di una specifica proposta avanzata dal Comando Generale ha previsto che *“per le diverse ruote del gioco del lotto l'Ufficiale Superiore della Guardia di Finanza inserito nella Commissione è individuato nell'Ufficiale Comandante Provinciale della città sede di ruota e, in caso di impedimento o di assenza dello stesso, nell'Ufficiale Capo di Stato Maggiore del Comando Regionale”*. Gli interventi nel comparto saranno sviluppati, per quanto riguarda le violazioni concernenti la gestione e il funzionamento del lotto pubblico, sulla base delle previsioni dell'art. 375 del R.D. 25 luglio 1940, n. 1077, che, al comma 1, assegna al Corpo il potere di eseguire ispezioni sulle ricevitorie del lotto e, al comma 2, la continua vigilanza sui predetti soggetti.

B) BINGO

Il gioco del Bingo, similmente al Lotto, è basato sull'estrazione di alcuni numeri tra un totale di 90. La partecipazione al gioco prevede l'acquisto delle cartelle sulle quali sono riportati, utilizzando una combinazione casuale, al fine di evitare vincite simultanee, 15 numeri, compresi fra 1 e 90, su tre righe, ognuna delle quali contiene 5 di detti numeri; il prezzo di vendita delle cartelle è, alternativamente, di 1, 1,50 o 3 euro, per

tutte le cartelle vendute in una partita. Oggi, risultano operanti sul territorio nazionale 204 sale per il gioco del Bingo.

L'elenco delle convenzioni attive con i concessionari del gioco del bingo è consultabile, nella specifica area di interesse, sul sito istituzionale internet dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli. L'apertura di dette sale è stata resa possibile a seguito della partecipazione ai bandi di gara organizzati dall'ADM e della successiva assegnazione delle relative concessioni nel rispetto della normativa UE; gli aggiudicatari hanno stipulato una specifica convenzione di concessione che prevede la costituzione di una cauzione di euro 516.456,89 per ciascuna sala, a garanzia dell'adempimento degli obblighi.

Per l'assegnazione della concessione, come pure per il trasferimento della stessa, è necessaria la verifica, in capo ai soggetti interessati, del possesso dei requisiti di moralità, dell'assenza di cause di esclusione dagli appalti nonché del rispetto delle clausole antimafia; il trasferimento dei locali non può avvenire nei primi due anni di esercizio della convenzione, salvo comprovate esigenze e fatto comunque salvo il diritto di assenso da parte dell'ADM.

Gli interventi nel comparto, svolti sulla scorta delle potestà ispettive previste dagli artt. 38, comma 8, della Legge n. 388/2000 e 2, comma 4, del D.Lgs. 19 marzo 2001, n. 68, vanno essenzialmente orientati, oltre che alla scoperta di eventuali iniziative di carattere completamente abusivo e alla verifica del rispetto del divieto di consentire la partecipazione ovvero l'accesso dei minori, anche al controllo dell'osservanza delle disposizioni del D.M. n. 29/2000, riscontrando tra l'altro che:

- le cartelle utilizzate siano state distribuite dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli;
- l'importo dei premi effettivamente erogati corrisponda a quello imposto e riportato nei verbali di partita;
- i pannelli informativi siano conformi alle prescrizioni di legge;
- i titolari delle sale vietino la partecipazione al gioco ai minori di età.

In caso di accertamento delle violazioni amministrative previste dall'art. 113-*bis* del R.D.L. n. 933/1938 e per quelle concernenti il divieto di partecipazione dei minori ai giochi con vincita in denaro ovvero di accesso nelle sale bingo, l'attività ispettiva si concluderà con la redazione di un apposito verbale di contestazione redatto ai sensi degli artt. 14 e ss. della Legge 24 novembre 1981, n. 689.

In caso di inosservanza delle modalità di svolgimento del Bingo per le quali sia prevista la decadenza, la sospensione, ovvero la revoca della concessione, delle stesse verrà dato atto in apposito processo verbale delle operazioni compiute in cui saranno puntualmente descritte le condotte irregolari rilevate e le connesse disposizioni violate, senza, tuttavia, operare alcun riferimento alle sanzioni applicabili.

C) LOTTERIE NAZIONALI E ISTANTANEE

Le lotterie nazionali sono collegate a vari eventi di natura storica, artistica o culturale e hanno lo scopo di coniugare l'aspetto ludico con la promozione dell'immagine dell'Italia. La loro principale peculiarità è rappresentata dall'assenza di abilità richiesta al giocatore, atteso che il gioco consiste esclusivamente nell'acquisto del biglietto e che la vincita è determinata esclusivamente dall'estrazione dei biglietti vincenti, spesso nel quadro di un abbinamento con manifestazioni o eventi artistico-culturali ai fini delle determinazioni del premio.

Le lotterie istantanee, comunemente denominate "gratta e vinci", sono state introdotte in Italia nel 1994 per soddisfare l'esigenza di una nuova modalità di gioco attraverso cui poter conoscere "istantaneamente" il risultato e l'importo delle eventuali vincite. A partire da dicembre 2006, l'allora A.A.M.S. ha introdotto la possibilità di giocare alle lotterie istantanee anche con partecipazione a distanza (cc.dd. "lotterie telematiche").

L'art. 6 della Legge 26 marzo 1990, n. 62 ha autorizzato il Ministro delle finanze ad istituire, con proprio decreto, le lotterie nazionali ad estrazione istantanea, previa adozione di idoneo regolamento, prevedendo che per la distribuzione e la vendita dei biglietti relativi a tale tipologia di gioco, si applichino le norme relative alle lotterie nazionali tradizionali.

Gli interventi nel comparto saranno svolti sulla scorta delle potestà ispettive previste dagli artt. 38, comma 8, della Legge n. 388/2000 e 2, comma 4, del D.Lgs. 19 marzo 2001, n. 68. In tutti i casi in cui i militari del Corpo accertino le violazioni di carattere amministrativo contemplate nell'art. 113-bis del R.D.L. n. 1933/1938, gli stessi devono procedere, ai sensi dell'art. 14 della Legge n. 689/1981, alla contestazione immediata delle violazioni, redigendo apposito verbale sulla scorta del *fac-simile* in all. 31 del predetto Manuale che dovrà essere inviato direttamente all'Ufficio periferico dell'A.D.M. al quale compete l'adozione dei provvedimenti di cui all'art. 18 della Legge n. 689/1981.

Allo stesso modo si procederà in caso di rilevazione di violazioni al divieto di partecipazione dei minori ai giochi con vincita in denaro. In ordine ai presupposti per l'inoltro all'A.G. della notizia di reato, si ribadisce, invece, la necessità che le valutazioni siano operate in relazione al singolo caso, tenendo conto delle evidenze in concreto acquisite e delle direttive eventualmente impartite, a livello locale, dall'Autorità Giudiziaria competente.

Resta fermo che in tutti i casi in cui, nel corso dell'esecuzione delle attività ispettive, emergano fatti penalmente rilevanti, gli atti di assicurazione delle fonti di prova dovranno essere compiuti, come di consueto, osservando le formalità e le garanzie specificamente previste dal codice di procedura penale, come stabilito dall'art. 220 delle disposizioni di attuazione del codice di procedura penale.

Infine, nei casi in cui le condotte illecite abbiano comportato anche la sottrazione di imponibili al pagamento di altri tributi, gli elementi acquisiti dovranno essere sviluppati sul piano fiscale e trasfusi in apposito processo verbale di constatazione, da trasmettere all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente in relazione al domicilio del contribuente.

D) MANIFESTAZIONI A PREMIO E DI SORTE LOCALI

La disciplina delle manifestazioni a premio è stata profondamente rivisitata dal Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 2001, n. 430, contenente il Regolamento sulla disciplina dei concorsi e delle operazioni a premio nonché delle manifestazioni di sorte locali, emanato in virtù della delega contenuta nella Legge 27 dicembre 1997, n. 449, art. 19, comma 4, che ha previsto tra i principali criteri:

- la revisione dei requisiti, delle condizioni e delle modalità per lo svolgimento dei concorsi e delle operazioni a premio nonché delle manifestazioni di sorte locali, con particolare riguardo all'individuazione dei soggetti promotori, alla durata delle sole operazioni a premio, alla natura dei premi, ai meccanismi e alle modalità di effettuazione nonché alle forme di controllo delle singole iniziative;
- l'abolizione dell'autorizzazione allo svolgimento dei concorsi, delle operazioni a premio e delle manifestazioni di sorte locali e definizione di eventuali modalità di comunicazione preventiva da parte dei promotori;
- la previsione, per i concorsi a premio, della devoluzione alle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus) dei premi non assegnati e non richiesti;
- l'attribuzione all'allora Ministero dello Sviluppo Economico dei poteri di controllo sui concorsi e sulle operazioni a premio.

Il nuovo assetto normativo delle manifestazioni a premio, in vigore dal 12 aprile 2002, risulta notevolmente più semplificato e snello.

I concorsi a premio sono definiti dall'art. 2 del D.P.R. n. 430/2001 come le manifestazioni pubblicitarie in cui il premio viene conferito solo ad alcuni partecipanti, anche senza obbligo di acquisto o vendita. Come già posto in evidenza, il comparto ha registrato, nel corso degli ultimi anni, una notevole espansione, alla quale si è parallelamente affiancata, con analoga intensità, una crescente proliferazione di fenomeni illeciti. In tale contesto si inserisce il protocollo d'intesa relativo ai rapporti di collaborazione tra il Comando Generale della Guardia di Finanza e l'allora Ministero dello Sviluppo Economico stipulato in data 7 maggio 2018. Nella menzionata intesa, infatti, vengono ricompresi, tra gli ambiti di collaborazione, i concorsi e le manifestazioni a premio.

Il predetto Dicastero si impegna a trasmettere al Corpo:

- dati e informazioni in suo possesso per finalità di analisi operativa;

- segnalazioni per l'autonomo svolgimento di accertamenti e controlli da parte della Guardia di Finanza.

Nel comparto in argomento, quindi, l'attività dei Reparti del Corpo è finalizzata alla prevenzione, ricerca e repressione delle violazioni in materia di imposizione diretta, indiretta e di monopoli fiscali, mediante l'utilizzo dei poteri di cui al D.Lgs. n. 68/2001 e sarà rivolta alla valorizzazione degli elementi informativi acquisiti d'iniziativa, ovvero sulla base delle segnalazioni eventualmente trasmesse dal Ministero già citato. L'accertamento delle condotte illecite contemplate dal D.P.R. n. 430/2001 deve essere operato nel rispetto delle regole previste dalla Legge 24 novembre 1981, n. 689.

Va osservato che, per effetto delle peculiari funzioni di Polizia Economico-Finanziaria conferite alla Guardia di Finanza, l'attenzione del Corpo nel particolare contesto deve essere orientata, oltre che alla puntuale verifica della corretta applicazione delle disposizioni amministrative che disciplinano il settore, all'accertamento di tutte le violazioni di natura tributaria connesse, direttamente o indirettamente, allo svolgimento di tali iniziative.

E) CONCORSI PRONOSTICI E GIOCHI NUMERICI A TOTALIZZATORE NAZIONALE

I concorsi pronostici si collocano, a seguito della riforma attuata con l'art. 38, commi 2 e 4, del Decreto Legislativo 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni e integrazioni dall'art. 1, comma 1, della Legge 4 agosto 2006, n. 248, nell'ambito dei cc.dd. "*giochi pubblici*". La natura giuridica dei concorsi pronostici è individuabile in un contratto plurilaterale, e cioè in un contratto unico con una moltitudine di giocatori partecipanti, che assumono le vesti di parti.

Il totalizzatore, cioè il soggetto che si incarica di organizzare la raccolta delle giocate, di totalizzarle e dividere tra i giocatori le somme, dopo averne detratto le spese, gli utili e gli oneri fiscali, resta estraneo al contratto stesso e non corre alcun rischio, in quanto il suo utile è comunque assicurato, indipendentemente dai risultati.

Sono, invece, considerati giochi numerici a totalizzatore nazionale i giochi di sorte basati sulla scelta di numeri da parte dei consumatori all'atto della giocata, ovvero sull'attribuzione alla giocata medesima di numeri determinati casualmente, per i quali una quota predeterminata delle poste di gioco è conferita ad un unico montepremi, avente una base di raccolta di ampiezza non inferiore a quella nazionale e che prevedono, altresì, la ripartizione in parti uguali del montepremi tra le giocate vincenti appartenenti alla medesima categoria di premi.

Nell'ambito dei giochi numerici a totalizzatore nazionale, un ruolo di primo piano è rivestito dal "Superenalotto". Tale gioco, istituito con il Decreto del Ministro delle finanze 29 ottobre 1957 e in origine denominato Enalotto, ha assunto l'attuale denominazione con il D.M. 10 ottobre 1997.

Nell'esercizio dei controlli si farà ricorso alle potestà amministrative d'indagine previste dagli artt. 38, comma 8, della Legge n. 388/2000 e 2, comma 4, del D.Lgs. n. 68/2001. L'attività ispettiva si orienterà, pertanto:

- alla verifica del puntuale adempimento da parte dei Ricevitori degli obblighi convenzionali assunti dal concessionario con l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.
- al controllo del rispetto del divieto di consentire la partecipazione dei minori.

Le eventuali violazioni saranno pertanto comunicate, attraverso la redazione di un apposito processo verbale delle operazioni compiute, al competente Ufficio dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli per l'eventuale adozione di provvedimenti di sospensione/revoca della concessione, ovvero per l'applicazione delle penali previste dalle medesime convenzioni. In tutte le ipotesi in cui emergono fatti penalmente rilevanti, gli atti di assicurazione delle fonti di prova dovranno essere compiuti, come di consueto, osservando le formalità e le garanzie previste dal codice di procedura penale, come stabilito dall'art. 220 del D.Lgs. n. 271/1989 (disposizioni di attuazione del codice di procedura penale).

F) RIFFA

La Riffa può essere definita come una lotteria a carattere limitato – la cui estrazione è solitamente agganciata a quella del lotto nazionale, ma che ben può essere riferita ad altri eventi dipendenti dalla sorte – i cui premi consistono, nella maggioranza dei casi, in beni e servizi di consumo aventi modesto valore economico. È normalmente svolta attraverso la vendita di un certo numero di biglietti, ovvero mediante la raccolta delle adesioni degli avventori su un'apposita scheda predisposta e custodita dallo stesso promotore.

Nei casi di violazione dell'art. 18 della Legge n. 528/1982, saranno seguite le procedure di verbalizzazione di cui alla Legge n. 689/1981, mentre l'Autorità competente a conoscere dei relativi contesti, ai sensi dell'art. 7 del D.Lgs. n. 8/2016, è il Prefetto competente in relazione al luogo di commissione dell'illecito. A seguito dell'accertamento delle violazioni, i militari operanti svolgeranno i conseguenti approfondimenti sul piano fiscale volti a verificare le modalità di acquisto dei beni messi in palio da parte del promotore della riffa e la loro successiva cessione ai vincitori, al fine di rilevare ogni violazione inerente la disciplina delle imposte dirette e dell'IVA.

6. ALTRI GIOCHI: QUADRO NORMATIVO E ATTIVITÀ DEI REPARTI

a. I tornei di poker

Negli ultimi anni, si è assistito a una notevole diffusione, su tutto il territorio nazionale, del gioco del poker organizzato in forma di torneo all'interno di locali pubblici e circoli

privati; tra le varie tipologie del gioco, notevole rilievo ha assunto la variante americana denominata "Texas Hold'em".

In relazione a tali iniziative, si è posto il problema di chiarire se il carattere sportivo dei tornei di poker praticati potesse essere ritenuto sufficiente a legittimarne lo svolgimento, tenendo anche conto della circostanza che, storicamente, il poker è sempre stato inquadrato tra i giochi d'azzardo.

In assenza di una specifica regolamentazione normativa, talune Questure avevano individuato specifici limiti entro cui detti tornei possono essere svolti, chiarendo che ogni qualvolta l'iniziativa sconfinasse detto perimetro, le stesse possono essere perseguite penalmente ai sensi degli artt. 718 e ss. del codice penale.

Significativa al riguardo è la nota del 16 maggio 2007 della Questura di Bari con cui è stato precisato che i tornei di poker, organizzati da associazioni affiliate a federazioni nazionali del gioco possono essere lecitamente svolte soltanto se hanno lo scopo esclusivo di sviluppare attività sportivo-ricreative. Secondo tale provvedimento, detti tornei devono rispettare precisi requisiti e, in particolare:

- la quota d'iscrizione non deve essere superiore a euro 50;
- gli ulteriori contributi richiesti agli associati non possono essere superiore al 10% della quota d'iscrizione, per i servizi offerti durante il gioco;
- la totalità delle quote d'iscrizione deve essere destinata all'acquisto dei premi finali che, peraltro, non possono essere corrisposti in denaro;
- è vietata la distribuzione ai giocatori, in cambio di somme di denaro, di ulteriori "fiche" durante lo svolgimento del torneo;
- l'assenza dell'elemento dell'aleatorietà, in quanto ogni giocatore deve sapere in anticipo l'ammontare dell'eventuale perdita. L'interpretazione fornita trova, peraltro, supporto nel costante orientamento della Corte di Cassazione, secondo cui laddove venga meno lo scopo principale di tali manifestazioni, consistente nello sviluppo di attività sportivo-ricreative, il poker assume le connotazioni di gioco d'azzardo. In questo senso, significativa è la posizione assunta dai giudici di legittimità nella Sentenza 29 novembre 1985, n. 11670, secondo cui *"il gioco del poker praticato col mezzo delle carte è gioco d'azzardo"* e nelle successive conformi Sentenze nn. 32 del 3 gennaio 1986, 1558 del 20 febbraio 1986, 8455 del 21 agosto 1986, 215 del 12 gennaio 1987, 2705 del 13 marzo 1996. Peraltro, in tale ottica, il Ministero dell'Interno, con riguardo alla partecipazione alle gare di "Texas Hold'em", con la circolare n. 557/PAS.531.10089.A(7) del 1° febbraio 2007, ha contemperato l'esigenza di sviluppare la citata pratica sportiva con la preminente necessità di tutela dell'ordine e della sicurezza pubblica, ammettendo il pagamento di una modesta quota di denaro all'atto dell'iscrizione, ma vietando il ricorso a meccanismi (in gergo denominati "re-buy" e "add-on") che hanno la finalità di "rimettere in gara", previo esborso di ulteriori somme di denaro, i giocatori

rimasti senza “fiche”. Ciò in quanto, sempre secondo il predetto Dicastero: così facendo, le ulteriori quote versate dai partecipanti, proprio in quanto somme aggiuntive, non verrebbero neppure destinate all’acquisto dei premi da assegnare ai vincitori concretizzando, in sostanza, un lucro in capo agli stessi organizzatori;

- in presenza di tali circostanze, le manifestazioni in questione, senza dubbio *“esorbitano dai limiti prescritti dalle norme vigenti in tema di gioco lecito”*, sconfinando *“nel gioco d’azzardo, vietato dal legislatore”* e punito dall’art. 718 e segg. del codice penale. In merito, il Consiglio di Stato, con proprio parere 22 ottobre 2008, n. 3237, diretto al Ministero dell’interno, ha posto in evidenza che il legislatore con il D.L. n. 223/2006 ha introdotto alcune importanti novità nella disciplina del gioco lecito, istituendo i giochi di abilità a distanza con vincita in denaro gestiti dallo Stato e consentendo ai soggetti legittimati dall’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli l’acquisizione di una concessione per la gestione del gioco pubblico on line. Tuttavia, sempre secondo i giudici amministrativi, le “misure di contrasto al gioco illegale” previste dall’art. 38 di detta Legge riguardano la disciplina pubblicistica dei giochi on line, rimanendo esclusi dalla regolamentazione i tornei di carte realizzati tra persone fisiche “dal vivo”. L’intervento ha lo scopo di garantire la tutela del giocatore e di contrastare nel contempo la diffusione del gioco illegale nonché l’evasione ed elusione fiscale nel settore, attraverso la possibilità per gli operatori regolari di sviluppare un’offerta più competitiva. Nella medesima ottica il T.A.R. del Piemonte nella Sentenza 12 giugno 2009, n. 1693, ha:

- a) rilevato, dapprima, che i giochi “di abilità” sono leciti e generalmente consentiti; tuttavia quando per la partecipazione a tali giochi sia richiesto il pagamento *“di una posta in denaro”* e sia prevista la corresponsione ai vincitori di *“una ricompensa di qualsiasi natura”*, l’organizzazione e l’esercizio dei giochi medesimi *“sono riservati allo Stato”*, e, in particolare, all’A.A.M.S., che può esercitarli direttamente oppure tramite propri concessionari;
- b) evidenziato che *“il gioco del poker, in via astratta qualificabile come gioco d’azzardo, possa divenire lecito in relazione alle specifiche modalità di svolgimento”*, come del resto ha specificato il Consiglio di Stato con il sopra citato parere;
- c) sancito pertanto, che i tornei di poker, ove organizzati sulla scorta delle suddette caratteristiche, possono ritenersi consentiti, peraltro al verificarsi di specifiche condizioni, soltanto allo Stato o ai suoi eventuali concessionari;
- d) rimarcato come, in mancanza di concessione statale, debba ritenersi preclusa ai privati la possibilità di organizzare ed esercitare il poker sportivo con modalità che prevedano il pagamento di una posta d’ingresso e la corresponsione ai vincitori di una ricompensa, anche di natura non pecuniaria, trattandosi di attività soggetta per legge a tali

condizioni e per ragionevoli esigenze di tutela dell'ordine pubblico, a riserva statale. Soltanto successivamente, l'art. 24, commi 27 e 28, della Legge "comunitaria" n. 88/2009, ha delegato i Ministri dell'Economia e delle Finanze nonché dell'Interno a disciplinare con regolamento i tornei non a distanza di poker sportivo svolti in pubblici esercizi, circoli o altre sale. In particolare:

- il comma 27, prevede che *"con regolamento emanato ai sensi dell'art. 16, comma 1, della Legge 13 maggio 1999, n. 133, adottato di concerto con il Ministro dell'Interno, sono disciplinati i tornei non a distanza di poker sportivo; con il medesimo regolamento sono altresì determinati l'importo massimo della quota di modico valore di partecipazione al torneo e le modalità che escludono i fini di lucro e la ulteriore partecipazione al torneo una volta esaurita la predetta quota, nonché l'impossibilità per gli organizzatori di prevedere più tornei nella stessa giornata e nella stessa località"*;
- il comma 28, dispone che *"... l'esercizio e la raccolta dei tornei di poker sportivo non a distanza sono consentiti ai soggetti titolari di concessione per l'esercizio e la raccolta di uno o più dei giochi di cui al comma 11 attraverso rete fisica nonché ai soggetti che rispettino i requisiti e le condizioni di cui al comma 15 previa autorizzazione dall'Amministrazione Autonoma Monopoli di Stato"*.

In tale contesto, si inquadra, la circolare telegrafica n. 557/PAS. 14814.10089 del 1° settembre 2009 con cui il Ministero dell'Interno, di concerto con l'A.A.M.S., ha espressamente richiesto, anche al Comando Generale del Corpo, che, nelle more della definizione della procedura di attribuzione delle concessioni e dell'emanazione del regolamento da parte della predetta Agenzia, in osservanza delle sopravvenute ragioni di pubblico interesse determinate dalla novella legislativa, sia adottata ogni utile misura affinché non venga consentito ulteriormente l'espletamento delle manifestazioni di poker sportivo.

Sulla medesima posizione si è attestato il Consiglio di Stato nelle ordinanze 12 gennaio 2011, n. 61, e 10 giugno 2011, n. 2483, con cui i giudici amministrativi hanno confermato il divieto di organizzare detti tornei in assenza dei provvedimenti che, in ossequio alle richiamate previsioni della legge comunitaria 2008, attribuiranno, nel rispetto di specifici requisiti e condizioni, ai soli titolari di concessione per l'esercizio e la raccolta di gioco, la possibilità di esercitare gli stessi. Il quadro normativo in materia è stato successivamente integrato dalle disposizioni recate dall'art. 24, comma 34, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, come modificato dall'art. 10, comma 8-bis del D.L. n. 16/2012, secondo cui, con apposito provvedimento, devono essere disciplinati i tornei non a distanza di poker sportivo.

Tale provvedimento ha anche individuato l'importo massimo della quota di partecipazione iniziale e di riammissione.

La legge prevede, peraltro, l'applicazione dell'imposta unica di cui al D.Lgs. n. 504/1992 nella misura del 3% della raccolta, dovuta dai titolari delle concessioni per l'esercizio del gioco che saranno attribuite all'esito di una gara ad evidenza pubblica di rilevanza comunitaria da bandire entro il 1° gennaio 2013.

L'orientamento restrittivo espresso dal Consiglio di Stato, di cui si è dato conto in precedenza, ha trovato l'avallo anche della Corte di Cassazione, che con la Sentenza n. 39730, depositata il 3 novembre 2011, ha dichiarato l'infondatezza del ricorso proposto dall'indagato sul presupposto che all'interno del circolo privato gestito dal medesimo si svolgevano tornei di poker sportivo per la cui partecipazione era stata raccolta una somma di denaro, risultante dal versamento delle quote di partecipazione dei giocatori e che una parte della detta somma era stata utilizzata per l'acquisto dei premi da distribuire ai vincitori. Tali circostanze rappresentano, a detta dei giudici di legittimità, elementi costitutivi del reato di gioco d'azzardo, ex art. 718 c.p., trattandosi del *"gioco del poker basato prevalentemente sull'alea, in ordine al quale era prevista la vincita di premi in natura, realizzandosi così anche il fine di lucro"*. Il medesimo indirizzo ermeneutico è stato esposto anche nella Sentenza della Suprema Corte 5 ottobre 2015, n. 58308, che ha ritenuto il gioco del poker riconducibile nel novero dei giochi d'azzardo, in quanto rispetto all'abilità del giocatore risulta comunque preponderante l'aleatorietà, anche in caso di mancato rinvenimento della posta in gioco. Con questa motivazione la Corte di Cassazione ha respinto il ricorso presentato dal difensore di un imputato condannato per la contravvenzione di cui all'art. 720 c.p., per aver preso parte ad un torneo poker "texas Hold'em". In senso contrario, tuttavia, si segnalano le pronunce della Suprema Corte nn. 43679, 4479 e 32835 rispettivamente del 25 novembre 2011, del 6 agosto 2012 e del 20 giugno 2013.

In particolare, con la predetta Sentenza n. 32835 la Corte di Cassazione ha chiarito che: *"L'organizzazione di tornei di poker nella variante del "Texas Hold'Em", con posta in gioco costituita esclusivamente dalla sola quota d'iscrizione, l'assegnazione di un numero uguale di gettoni, di valore solo nominale, per ciascun giocatore, senza possibilità di rientrare in gioco acquistando altri gettoni, con preventiva individuazione del premio finale non costituisce esercizio di gioco d'azzardo quando, considerate le concrete modalità di svolgimento del*

gioco, risulti preponderante l'abilità del giocatore sull'alea e irrilevante il fine di lucro rispetto a quello prettamente ludico".¹¹⁹

b. Il gioco via internet

Altro settore in cui si vede impegnata l'azione del Corpo, congiuntamente all'Agenzia Dogane e Monopoli, riguarda l'azione di contrasto alle piattaforme digitali che consentono l'accesso ai canali di gioco online in mancanza di concessione. Sono spesso siti ".com", quindi stranieri. L'Agenzia Dogane e Monopoli, periodicamente, monitora i siti che contengono proposte di gioco in modo tale da procedere con la comunicazione ai fornitori di servizi di rete dell'elenco degli operatori non autorizzati al fine di oscurare i siti e inibirne l'accesso. La Direzione Nazionale Antimafia e Antiterrorismo ha evidenziato che le organizzazioni criminali riescono a bypassare i provvedimenti di oscuramento andando a modificare i DNS (Domain Name System) e provvedendo a pubblicare un nuovo sito internet. In questo contesto interviene la Guardia di Finanza per mezzo del Nucleo Speciale Tutela Privacy e Frodi Tecnologiche che identifica i soggetti registrati sul sito, e del Nucleo Speciale Entrate e Repressione Frodi che combina gli elementi e conduce approfondimenti che consentono di individuare le posizioni e valutare l'invio di segnalazioni ai Reparti. In presenza di un sito oscurato ci si troverà di fronte all'avvertenza di sito non raggiungibile in applicazione del decreto del 2 gennaio 2007 dell'allora Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato, oggi Agenzia Dogane e Monopoli, il cui sito istituzionale rende l'elenco degli operatori autorizzati al gioco telematico.

c. I Totem

L'autorizzazione di PS, la cui concessione è fondamentale per l'esercizio dell'attività, vale anche per i "totem", ovvero apparecchi dotati di un computer mediante il quale è possibile il collegamento a internet e la partecipazione alla vasta gamma di offerte di gioco presenti sulla rete stessa e, quindi, sia alle offerte conformi alla disciplina nazionale, cioè effettuate da soggetti in possesso del titolo concessorio attraverso siti autorizzati, sia alle offerte di gioco illegali, in quanto proposte da soggetti privi della concessione per operare in Italia. In relazione ai "totem" la principale problematica riguarda l'accavallamento delle sanzioni che spesso presentano il medesimo contenuto, ad esempio l'articolo 24 della Legge 88/09 vietava l'offerta e la raccolta di giochi a distanza presso sedi fisiche, anche se concessionari; l'articolo 2, comma 2-bis Decreto Legge 40/2010 vietava di effettuare in sedi fisiche il gioco a distanza, anche attraverso apparecchi telematici e anche se concessionari poiché spesso consentivano il collegamento a siti esteri; infine, l'art. 7, comma 3-quater, Decreto Legge n. 158/2012 (Decreto Balduzzi) vieta *"la messa a disposizione, presso qualsiasi pubblico esercizio, di apparecchiature che, attraverso la connessione telematica, consentano ai*

¹¹⁹ Per ulteriori approfondimenti si rinvia alla Circolare n. 119708 "Attività della Guardia di Finanza a tutela del monopolio statale del gioco e delle scommesse" VOLUME I, pag. 288 e ss.

clienti di giocare sulle piattaforme di gioco messe a disposizione dai concessionari on-line, da soggetti autorizzati all'esercizio dei giochi a distanza, ovvero da soggetti privi di qualsiasi titolo concessorio o autorizzatorio rilasciato dalle competenti Autorità".

La medesima problematica circa l'accavallamento di norme si è avuta in relazione alle sanzioni da irrogare che hanno generato non poca confusione. Fino alla legge di stabilità del 2015, in materia di totem, si applicava la disciplina di cui all'articolo 4 della Legge n. 401/89 per cui sulla base delle evidenze fattuali e documentali raccolte e/o disponibili nella immediatezza dell'intervento, sia concretamente accertata la connessione di apparecchiature di tal genere a siti di gioco on line. Data la non facile applicazione di questo articolo, con il comma 648 della Legge di stabilità 2015 (Legge 190/2014) è stata prevista una sanzione amministrativa di 20.000€ nei confronti del titolare dell'esercizio pubblico, nel quale si rinviene un qualsiasi apparecchio che sia comunque idoneo a consentire l'esercizio del gioco con vincite in denaro, non collegato alla rete statale di raccolta del gioco, ovvero che in ogni caso non consentano la lettura dei dati relativi alle somme giocate, anche per effetto di manomissioni dell'apparecchio, inoltre, prevede la confisca amministrativa del predetto apparecchio. La Legge di stabilità del 2016 (Legge 208/2015) al comma 923 introduce una nuova sanzione amministrativa di 20.000€, per la violazione della norma prevista all'articolo 7, comma 3-*quater*, del Decreto Legge 13 settembre 2012 n. 158 sul divieto di installazione negli esercizi pubblici dei cosiddetti totem; il Legislatore è intervenuto per sottolineare come tale disposizione sia speciale e, quindi, differisce rispetto alla sanzione prevista dal comma 648 dell'art. 1 della Legge n. 190/2014. Si tratta di sanzioni differenti che potrebbero trarre in confusione. Al fine di mettere ordine alla materia è intervenuta l'Agenzia delle Dogane e Monopoli con la Circolare n. 152148 dell'11 ottobre 2019, la quale dispone che nel caso in cui siano rinvenuti "totem" andrà applicata la sanzione amministrativa pecuniaria di cui all'art. 110, comma 9, lett. f-*quater* del TULPS, che prevede una sanzione amministrativa da 5.000€ a 50.000€ per ciascun apparecchio e la chiusura dell'esercizio da 30 a 60 giorni, mentre la disciplina sanzionatoria prevista dall'art. 1 comma 923 della L. n. 208/2015 (pari a 20.000€), troverà applicazione esclusivamente nei confronti del titolare della piattaforma dei giochi promozionali.

d. Nuove tipologie di giochi

Da ultimo, si segnala la novità degli ultimi anni delle competizioni videoludiche, comunemente denominate sport elettronici o *esport*.

Nella Risoluzione del Parlamento europeo del 10 novembre 2022 su *Sport elettronici e Videogiochi*, gli *esport* sono definiti come competizioni in cui singoli individui o

squadre¹²⁰ giocano ai videogiochi, solitamente di fronte a spettatori, in presenza o online, per intrattenimento, premi o denaro.

In ambito europeo se ne avverte la crescente importanza economica nonché il valore culturale in ragione della loro intrinseca capacità di creare contenuti educativi o di mero intrattenimento, combinando musica, letteratura e arti figurative con le più avanzate tecnologie digitali.

Negli ultimi anni, grazie a connessioni sempre più veloci e affidabili, alla tecnologia della banda larga e dello *streaming*, le competizioni digitali hanno assunto una diffusione internazionale e una dimensione economica che, nel solo mercato europeo, è stata stimata in oltre 23 miliardi di euro nel 2021 e nel 2020 ha generato entrate nell'UE quattro volte superiori a quelle della musica digitale e il doppio di quelle dei video *on demand*.

Gli *esport*, che possono essere svolti anche tramite il metaverso, non sono ancora stati oggetto di una regolamentazione giuridica in Italia. Nella relazione illustrativa al D.Lgs. n. 41/2024, che ha emanato la nuova disciplina organica del gioco a distanza, si fa un cenno a *“un’apertura verso modalità innovative di gioco attraverso circuiti informatici e telematici, i cui prodromi già si stanno manifestando e che tuttavia meritano di essere quanto prima appositamente regolati”*. Nel dettaglio, questa affermazione è il commento alle previsioni del comma 1, lett. l), dell’art. 6 del D.Lgs. n. 41/2024, in cui vi è un generico ma innovativo richiamo a *“ulteriori giochi svolti in modalità virtuale o digitale, anche attraverso il metaverso, istituiti e disciplinati con regolamento”*.

In attesa, quindi, di una regolamentazione specifica, si introduce un primo appiglio normativo per disciplinare tipologie di gioco pubblico con vincita in denaro riconducibili al mondo degli *esport* e al metaverso, riservate allo Stato e il cui esercizio sarà consentito in forza di apposita convenzione rilasciata dall'ADM¹²¹.

120 Vgs. comunicato stampa del 24 novembre 2023 del Consiglio dell'UE su <https://www.consilium.europa.eu/it/press/press-releases/2023/11/24/video-games-sector-council-to-protect-its-cultural-and-creative-dimension/>).

121 Vgs. R. Lupo *Riforma fiscale: il riordino del settore dei giochi a distanza attuato con il D.Lgs. 25 marzo 2024, n. 41*, pag. 1451 e ss. Della Rivista della Guardia di Finanza n. 5/2024.

APPROFONDIMENTO

1. PROTOCOLLO DI INTESA TRA GUARDIA DI FINANZA E AGENZIA DELLE DOGANE E DEI MONOPOLI DEL 3 APRILE 2023

In data 3 aprile 2023 è stato sottoscritto il Protocollo d'Intesa, poi rinnovato il 28 maggio u.s, col fine di rafforzare i rapporti di collaborazione tra il Corpo della Guardia di Finanza e l'Agenzia delle Dogane e Monopoli (di seguito congiuntamente denominati "Parti" e, rispettivamente "GdF" e "Agenzia" o "ADM") per assicurare una tutela più efficace degli interessi finanziari unionali e nazionali e un maggiore livello di protezione nei confronti delle minacce alla sicurezza dell'Unione e dei suoi residenti. Tale collaborazione viene ribadita anche dall'art. 4 dell'Allegato 1 del D.Lgs. n. 141/2024, rubricato "*Coordinamento delle attività*".

In data 22 settembre 2023 è stato avviato un monitoraggio dell'attuazione del Protocollo d'Intesa da parte del Comando Generale – III Reparto, all'esito del quale è emerso un positivo riscontro da parte della componente territoriale circa le potenzialità offerte dall'accordo in esame, utile a dare sistematicità, uniformità di indirizzo e ulteriore slancio ai già consolidati rapporti di collaborazione tra il Corpo e l'ADM¹²².

Il 28 maggio 2025 il Protocollo è stato rinnovato anche nei contenuti per tenere conto delle predette rilevanti novità apportate dalla riforma fiscale nonché per istituire una "Commissione mista permanente" tra il Corpo e l'ADM.

Il protocollo si divide in 5 Capi:

- Capo I "Principi generali";
- Capo II "Coordinamento delle attività di vigilanza e controllo all'interno degli spazi doganali";
- Capo III "Coordinamento delle attività di vigilanza e controllo all'esterno degli spazi doganali";
- Capo IV "Attività di supporto";
- Capo V "Disposizioni finali".

L'articolo 1 è rubricato "*Finalità del protocollo d'intesa e materie oggetto di coordinamento*" e al comma 1 si dice che "*il presente protocollo d'intesa ha lo scopo di assicurare, in attuazione dell'art. 4 dell'Allegato 1 al decreto legislativo 26 settembre*

¹²² Vgs. circolare del Comando Generale – III Reparto Operazioni n. 0023138 del 24 gennaio 2024.

2024, n. 141, il coordinamento delle attività di rispettiva competenza dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli e della Guardia di finanza al fine di evitare la reiterazione dei controlli nonché disciplinare forme più efficaci di collaborazione tra le due Istituzioni, nelle aree di comune interesse operativo."

Al comma 2 si afferma che "il coordinamento riguarda, in particolare, il contrasto del contrabbando e degli altri traffici illeciti connessi alla circolazione della merce in ingresso e in uscita nel o dal territorio doganale dell'Unione europea, nonché delle violazioni nei settori delle Accise e delle altre imposte sulla produzione e sui consumi, del gioco pubblico e della movimentazione transfrontaliera di denaro contante".

L'articolo 2 si intitola "Principi generali di coordinamento" e al comma 1 dice che "l'Agenzia delle dogane e dei monopoli e la Guardia di finanza, nell'ambito delle rispettive attribuzioni, perseguono l'obiettivo comune di assicurare un livello di protezione efficace degli interessi finanziari unionali e nazionali e un livello elevato di protezione nei confronti delle minacce alla sicurezza dell'Unione e dei suoi residenti, alla salute umana, animale o vegetale, all'ambiente o ai consumatori".

Al comma 2 si afferma che "l'Agenzia delle dogane e dei monopoli e la Guardia di finanza stabiliscono un coordinamento costante tra gli uffici e i Reparti territoriali dipendenti, anche attraverso riunioni periodiche a livello regionale e provinciale. Il coordinamento di cui al primo periodo è improntato alla definizione delle rispettive priorità operative, nel pieno rispetto delle reciproche competenze e responsabilità istituzionali, razionalizzando la ricerca della maggiore unità d'azione possibile ai fini del contrasto degli illeciti di cui all'articolo 1."

Le riunioni di cui al comma 2 hanno come oggetto:

- i criteri di programmazione delle attività di controllo;
- l'affinamento delle metodologie ispettive;
- l'esame del lavoro compiuto attraverso il monitoraggio dei risultati;
- le eventuali e necessarie iniziative di coordinamento utili ad assicurare l'assenza di sovrapposizioni o duplicazioni operative.

Alle riunioni partecipano:

- a livello provinciale, i direttori degli Uffici delle Dogane periferici competenti e i Comandanti Provinciali della Guardia di Finanza, i quali possono farsi coadiuvare dai funzionari e dagli Ufficiali dipendenti in relazione alle tematiche da affrontare;
- a livello regionale, i direttori regionali o interregionali e i Comandanti Regionali della Guardia di Finanza, che possono avvalersi dei propri *staff* e dei responsabili provinciali interessati alle questioni da trattare.

In caso di dissenso circa le soluzioni dei problemi di coordinamento, i rappresentanti provinciali degli uffici e dei Reparti interessati ne danno atto nei verbali delle riunioni, indicandone le motivazioni e informando i Superiori gerarchici regionali.

Qualora i riscontrati dissensi non trovassero componimento a livello regionale, le questioni sono rimesse agli organi centrali dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli e al Comando Generale della Guardia di Finanza, per l'assunzione delle iniziative di competenza.

All'articolo 3 si individuano i “*Referenti*” del Protocollo che, sul piano programmatico e ai fini del coordinamento delle attività e delle procedure, sono:

- per il Comando Generale della Guardia di Finanza, il Capo del III Reparto – Operazioni;
- per l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, il Direttore della Direzione Antifrode.

L'art. 4, inserito nella versione del 28 maggio u.s., prevede l'istituzione di una Commissione mista permanente, composta da rappresentanti dell'ADM e del III Reparto Operazioni del Corpo.

Tra i compiti di questa Commissione ci sono:

- la vigilanza sulla corretta applicazione del Protocollo;
- la proposta di ulteriori forme di coordinamento e, a tal fine, la stessa può svolgere audizioni per approfondire le iniziative di collaborazione più proficue avviate sul territorio e suscettibili di essere replicate in altri ambiti geografici;
- la possibilità di elaborare un rapporto annuale o pluriennale contenente la puntuale ricognizione dell'applicazione del Protocollo, i risultati raggiunti nel settore doganale, delle accise e dei giochi, eventuali valutazioni sullo stato di attuazione del coordinamento di cui al citato art. 4 dell'Allegato 1, sulle criticità rilevate nonché su tematiche di rilevanza nazionale o internazionale di comune interesse.

Tale Commissione si riunisce tendenzialmente due volte all'anno, di cui una presso una sede dell'ADM e una presso una sede della Guardia di Finanza.

Il Capo II del Protocollo è dedicato al coordinamento delle attività di vigilanza e controllo negli spazi doganali.

In particolare, l'articolo 5, rubricato “*Organizzazione delle attività di vigilanza e controllo negli spazi doganali*”, afferma che le attività di vigilanza e controllo all'interno degli spazi doganali sono esercitate dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, avvalendosi degli organi direttamente dipendenti ovvero dei militari della Guardia di Finanza per le attività di assistenza e vigilanza.

Nell'espletamento del suddetto servizio, i militari della Guardia di Finanza dipendono funzionalmente dagli uffici doganali e si attengono alle prescrizioni fissate in apposite **consegne di servizio**, redatte d'intesa dal Direttore dell'Ufficio doganale e dal Comandante Provinciale del Corpo.

Tali consegne sono oggetto di costante revisione nella prospettiva di procedere a una continua razionalizzazione dei servizi di vigilanza statica, che tenga in considerazione l'impiego di nuovi strumenti e le modalità di cui all'art. 17 dell'All. 1 del D.Lgs. n. 141/2024. Il Direttore dell'Ufficio doganale organizza l'impiego delle risorse destinate a tale compito in modo unitario e integrato, secondo i principi di efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa.

Si cerca pertanto di passare da una vigilanza statica e di assistenza doganale fissa ad una vigilanza dinamica e/o di retrovalico.

L'organizzazione delle attività di servizio, la definizione delle modalità di svolgimento e l'emanazione di direttive specifiche continuano comunque a far capo al Comandante del Reparto interessato.

I militari della Guardia di Finanza impiegati all'interno degli spazi doganali:

- per le finalità e nelle materie di cui al comma 1 di tale articolo, possono essere chiamati a operare dai funzionari dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli in virtù di una delega di funzioni che può essere verbale o scritta, permanente o specifica e finalizzata allo svolgimento di singole o predeterminate attività;
- svolgono in autonomia le attività di controllo demandate al Corpo alla luce delle norme che ne disciplinano i compiti istituzionali.

All'articolo 6 si tratta il tema dell'“*Analisi di rischio congiunte negli spazi doganali*”, dove al comma 1 si dice che “*Al fine di migliorare le attività di repressione e contrasto dei traffici illeciti connessi alla circolazione della merce in ingresso e in uscita nel o dal territorio doganale dell'Unione europea, l'Agenzia delle dogane e dei monopoli e la Guardia di finanza condividono il patrimonio informativo a disposizione, nel rispetto delle reciproche competenze.*”

Suddetta condivisione viene svolta da funzionari in servizio presso l'Ufficio delle dogane e da militari appartenenti al Reparto del Corpo competenti, individuati a livello periferico dai rispettivi responsabili o Comandanti. L'Ufficio delle Dogane provvede a predisporre un locale dotato di tutta la strumentazione informatica e di comunicazione necessaria all'ottimale svolgimento dell'attività di analisi di rischi congiunta svolta a livello locale da parte dei funzionari ADM e dei militari della Guardia di Finanza.

Alle attività di verifica della merce conseguenti all'analisi dei rischi congiunta partecipano, salvo casi eccezionali, ferma restando la competenza esclusiva di ADM in

tema di accertamento doganale, i militari del Corpo preventivamente attivati e della loro presenza è dato atto nella redazione del verbale di verifica. Del verbale di verifica è rilasciata copia ai militari intervenuti. In caso si evidenziassero elementi di rilevanza penale, la comunicazione della notizia di reato è presentata congiuntamente all'Autorità Giudiziaria, al fine di favorire ogni eventuale ulteriore forma di cooperazione operativa, ai sensi dell'articolo 18 del Protocollo in argomento.

L'articolo 7 concerne il *"Servizio di riscontro"*.

Il comma 1 recita *"Ai valichi di confine e ai varchi dei recinti doganali, i militari della Guardia di finanza procedono autonomamente al controllo sommario ed esterno delle merci e dei colli, avvalendosi anche di adeguati strumenti tecnologici, per verificarne la corrispondenza rispetto ai documenti doganali che li scortano."*

Il servizio di riscontro, nel caso sia preceduto dall'esecuzione dell'analisi dei rischi di cui all'articolo 6 del Protocollo in questione, è finalizzato a intercettare eventuali spedizioni a rischio, fatto salvo:

- nei casi in cui la sua esecuzione risulti essere obbligatoria, secondo le disposizioni di legge;
- i casi e i criteri, compreso quello della casualità, stabiliti d'intesa tra il Direttore dell'Ufficio delle Dogane e il Comandante Provinciale competente;
- l'obbligo di darvi esecuzione in caso di richiesta del Direttore dell'Ufficio doganale o dei funzionari addetti alle visite di controllo o dai Superiori gerarchici del Corpo.

All'articolo 8 viene trattata la tematica del *"Coordinamento delle attività di controllo negli spazi doganali in materia di commercio internazionale degli specimen tutelati dalla Convenzione CITES."*

Nel dettaglio, al comma 1 si dice che *"Al fine di rendere più efficaci ed efficienti le attività di controllo doganale in materia di commercio internazionale della flora e della fauna in via di estinzione, previsto dalla Convenzione CITES e dal Regolamento (CE) n. 338/97, coerentemente con l'implementazione delle informazioni che confluiscono nel S.U.Do.Co. e nel rispetto delle reciproche e autonome competenze attribuite dalla legge, le Parti sviluppano mirate analisi di rischio per il contrasto dei connessi traffici illeciti."*

L'attuazione di quanto sopra previsto è demandata ai responsabili dei competenti uffici dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli e dei Reparti della Guardia di Finanza operanti all'interno degli spazi doganali. Le modalità di svolgimento dei relativi controlli e le correlate attività di verbalizzazione sono disciplinate dal manuale operativo avente ad oggetto le *"Modalità e procedure relative ai controlli in ambito doganale sul commercio internazionale di esemplari di specie di fauna e flora selvatica minacciate di estinzione ai sensi del Regolamento (CE) 338/97 e successive attuazioni"*

e modificazioni”, allegato al decreto del Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio 8 luglio 2005, n. 176.

Ai sensi del comma 3 del suddetto articolo del Protocollo “Il competente Reparto del Corpo, in presenza di informazioni contenute in banche dati di Polizia non ostensibili o, comunque, riconducibili a fonti non rivelabili, comunica a competente ufficio dell’Agenzia la sola presenza di elementi di rischio ritenuti utili per la selezione della spedizione da sottoporre a controllo.”

Il comma 5 recita “La Guardia di finanza e l’Agenzia delle dogane e dei monopoli, sotto la direzione e con il coordinamento del Ministero dell’Ambiente e della Sicurezza Energetica - Autorità di gestione CITES., promuovono – per il tramite delle rispettive strutture centrali – iniziative finalizzate a diffondere in favore dei viaggiatori, in ingresso e in uscita dal territorio nazionale, la cultura della corretta applicazione della disciplina nazionale e internazionale di settore, nel rispetto delle prescrizioni di cui alla legge 7 febbraio 1992, n. 150.”

È precisato che le attività di promozione a favore dei viaggiatori del rispetto della specifica normativa siano preventivamente coordinate tra le Parti, in modo tale da garantire la valorizzazione delle reciproche competenze.

L’articolo 9 del Protocollo del 3 aprile 2023 è intitolato *“Coordinamento delle attività di controllo negli spazi doganali in materia di contrasto al traffico di sostanze stupefacenti”*.

Ai sensi del comma 1 “Nell’attività di prevenzione, contrasto e repressione al traffico di sostanze stupefacenti, nel rispetto delle reciproche e autonome competenze attribuite dalla legge, la Guardia di finanza e l’Agenzia delle dogane e dei monopoli sviluppano mirate analisi di rischio.”

Le modalità di attuazione in merito sono demandate ai responsabili dei competenti uffici dell’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli e dei Reparti della Guardia di Finanza operanti all’interno degli spazi doganali.

In presenza di informazioni non ostensibili, verranno comunicati solo elementi di rischio ritenuti utili per la selezione della spedizione da sottoporre a controllo.

I controlli di cui al comma 1 del presente articolo sono svolti, salvo casi eccezionali, in forma congiunta e sono documentati mediante atti cointestati dell’Ufficio e del Reparto interessati, riportanti l’indicazione e sottoscrizione di tutti gli operanti in qualità di verbalizzanti e delle specifiche attività eseguite da questi ultimi.

Ferme restando le determinazioni dell’Autorità Giudiziaria, le attività di Polizia Giudiziaria conseguenti allo svolgimento dei predetti controlli, sono svolte, salvo casi eccezionali, in forma congiunta se all’interno degli spazi doganali e relative alle materie di competenza di entrambe le Parti indicate dall’articolo 1, comma 2, ovvero

svolte dalla Guardia di Finanza se fuori dagli spazi doganali o afferenti ad ambiti non rientranti nella competenza dell'Agenzia.

Eccezione all'esecuzione congiunta dei menzionati controlli sono le attività collegate allo svolgimento di *“indagini di Polizia Giudiziaria in corso o connesse a segnalazioni provenienti dalla Direzione Centrale per i Servizi Antidroga”*. In questo caso i Carabinieri o la Polizia di Stato, con un decreto dell'Autorità Giudiziaria, possono entrare all'interno degli spazi doganali e sequestrare, ad esempio, un container che si presume trasporti sostanza stupefacenti.

L'articolo 10 parla del *“Coordinamento delle attività di controllo negli spazi doganali in materia di circolazione transfrontaliera di denaro contante”*.

Al comma 1 si legge che *“Nell'attività di prevenzione, contrasto e repressione alla violazione dell'obbligo di dichiarazione del denaro contante in entrata o uscita dallo Stato, nel rispetto delle reciproche e autonome competenze attribuite dalla legge, la Guardia di finanza e l'Agenzia delle dogane e dei monopoli sviluppano mirate analisi di rischio.”*

Al comma 2 si afferma che l'*“attuazione di quanto previsto al comma 1 è demandata ai responsabili dei competenti uffici dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli e dei Reparti della Guardia di finanza operanti all'interno degli spazi doganali, se necessario anche mediante la formale pianificazione delle attività di controllo.”*

Il comma 3 recita *“In presenza di informazioni non ostensibili le comunicazioni tra gli uffici dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli e dei Reparti della Guardia di Finanza saranno riferite alla sola presenza di elementi di rischio ritenuti utili per la selezione della spedizione da sottoporre a controllo”*, mentre il comma 4: *“I controlli scaturenti dall'analisi di rischio di cui al comma 1 o dalle autonome attività di servizio pianificate nelle materie disciplinate dal presente articolo sono svolti, salvo casi eccezionali, in forma congiunta. Le attività svolte congiuntamente sono documentate mediante atti riportanti l'indicazione di tutti gli operanti, sottoscritti in qualità di verbalizzanti dal personale dell'ufficio doganale e dai militari della Guardia di finanza, in relazione alle specifiche attività operative eseguite da questi ultimi. Ai fini della verbalizzazione prevista nel presente comma è, di norma, utilizzato il sistema informativo doganale con gli eventuali successivi adattamenti e implementazioni.”*

Al comma 5, invece, *“Ferre restando le determinazioni dell'Autorità Giudiziaria, le attività di Polizia Giudiziaria conseguenti allo svolgimento dei controlli di cui al comma 4, sono svolte, salvo casi eccezionali, in forma congiunta se relative alle specifiche materie di competenza di entrambe le Parti indicate dall'articolo 1, comma 2, ovvero dalla Guardia di Finanza se afferenti ad ambiti non rientranti nella competenza dell'Agenzia.”*

Il comma 6 evidenzia che *“Costituiscono eccezione all’esecuzione congiunta dei controlli di cui al comma 4 le attività collegate allo svolgimento di indagini di polizia giudiziaria in corso.”*

L’articolo 11 prevede la *“Collaborazione in materia di controlli a posteriori ai sensi dell’articolo 48 del Codice doganale dell’Unione e di controlli sulle Accise e di altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi”* e, in particolare, che *“L’Agenzia delle dogane e dei monopoli e la Guardia di finanza collaborano per rendere più efficaci ed efficienti le attività di prevenzione e contrasto delle frodi doganali e di controllo in materia di Accise e di altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi.”*, anche *“Al fine di evitare sovrapposizioni o duplicazioni di interventi, le Parti scambiano informazioni funzionali alla pianificazione dell’attività di controllo di rispettiva competenza, anche avvalendosi di strumenti informatici.”* Il comma 3 dice che *“Le attività pianificate esclusivamente per le finalità di cui al comma 1 costituiscono oggetto di preventivo coordinamento nell’ambito delle riunioni di cui all’articolo 2, comma 2, sulla base di criteri per la ripartizione della competenza che tengono conto della struttura ordinativa e funzionale dei Reparti del Corpo e degli uffici dell’Agenzia. I criteri di cui al primo periodo sono, di norma, da individuarsi nei seguenti:*

- a) per i controlli a posteriori, il domicilio fiscale determinato ai sensi dell’articolo 58 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 e il volume d’affari, i ricavi, i compensi ovvero, in caso di persone fisiche, i redditi del soggetto da sottoporre ad attività ispettiva;*
- b) per i controlli in materia di Accise e di altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi, l’ubicazione del deposito o impianto e la relativa capacità di stoccaggio.”*

Al comma 4 si dispone che *“Al fine di garantire il coordinamento di cui ai commi 2 e 3 l’ufficio dell’Agenzia o il reparto del Corpo interessati riscontrano l’assenza di interventi ispettivi già in corso nelle materie di cui al comma 1, prima dell’avvio di un nuovo controllo, anche attraverso la consultazione degli strumenti informatici in uso.”*

Il comma 5 prevede che *“Per le verifiche di cui al comma 3, lettera a), nei confronti dei contribuenti con volume d’affari o ricavi o compensi superiori a 5.164.569 euro, il coordinamento è anche assicurato nell’ambito delle riunioni di cui all’articolo 2, comma 2, mediante la preventiva condivisione dei codici attività dei soggetti selezionati e, in caso di coincidenza, anche dei relativi nominativi, fatti salvi i casi di urgenza.”*

Il comma 6 prescrive che *“Per le verifiche di cui al comma 3, lettera b), effettuate presso un deposito fiscale o commerciale con capacità di stoccaggio superiore a 3.000 mc, il coordinamento è anche assicurato nell’ambito delle riunioni di cui all’articolo 2, comma 2, mediante la preventiva condivisione del codice accisa o ditta, fatti salvi i casi di urgenza.”*

Al comma 7 viene detto che *“Qualora, nell’ambito del coordinamento di cui ai commi 5 e 6, sia riscontrata la ricorrenza tra i nominativi dei contribuenti o la concordanza del codice accisa o ditta, è attribuita priorità di intervento al reparto o all’ufficio dell’Agenzia in possesso dei più significativi elementi di pericolosità fiscale, tenendo conto altresì delle peculiarità degli eventuali contesti investigativi da sviluppare distintamente per ciascun tributo.”*

Poi al comma 8 si segnala che *“Al fine di assicurare l’unitarietà dell’azione delle Parti, i Reparti del Corpo si impegnano ad effettuare un confronto tecnico-operativo con i competenti uffici dell’Agenzia prima di procedere alla formalizzazione di rilievi afferenti a fattispecie innovative o di particolare complessità tecnica ovvero caratterizzate da elevato ammontare del tributo da contestare.”*

Ancora i commi seguenti prevedono:

comma 9: “Per le finalità del comma 1, le Parti scambiano informazioni sugli esiti delle attività di controllo svolte, anche avvalendosi di strumenti informatici, e su analisi e studi utili ai fini delle relative attività istituzionali.”

comma 10: “L’Agenzia delle dogane e dei monopoli e la Guardia di finanza si impegnano a sviluppare analisi di rischio congiunte a livello centrale su fenomeni di evasione e di elusione complessi e diffusi.”

comma 11: “Le Parti si impegnano a promuovere l’aggiornamento delle disposizioni che disciplinano la vigilanza finanziaria effettuata permanentemente presso gli stabilimenti sottoposti a tale attività, al fine di procedere alla razionalizzazione delle risorse impiegate e di valorizzare adeguatamente le nuove tecnologie”.

Ulteriori forme di coordinamento, in particolare per i soggetti di minori dimensioni, potranno essere introdotte, sia in ambito doganale sia in quello Accise e altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi, quando sarà concluso il processo, già avviato, di piena interoperabilità dei sistemi MUV-SUV (il sistema SUV, scheda unica di verifica, è la procedura informatica in uso all'Agenzia delle Dogane dei Monopoli per la gestione e la consuntivazione dei controlli svolti in materia di Dogane e Accise).

L’articolo 12 recita:

“Collaborazione in materia di gioco pubblico”

comma 1: “L’Agenzia delle dogane e dei monopoli e la Guardia di finanza collaborano per rendere più efficaci ed efficienti le attività di prevenzione e contrasto degli illeciti in materia di gioco pubblico, nel rispetto delle reciproche attribuzioni e competenze.”

Entrambe si impegnano a sviluppare, sia a livello centrale sia in ambito periferico, analisi di rischio e piani di controllo congiunti, evitando sovrapposizioni o duplicazioni di interventi e scambiandosi informazioni funzionali alla pianificazione o all’esecuzione delle attività di controllo di rispettiva competenza, anche tramite l’uso

di strumenti informatici. In tale ottica, sono in corso di definizione le modalità per rendere pienamente interoperabili i sistemi MUV e SIC (la banca dati SIC, sistema integrato dei controlli, è la piattaforma di rendicontazione in uso all'ADM per il settore del gioco pubblico).

I Reparti del Corpo si impegnano a effettuare un confronto tecnico-operativo con i competenti uffici dell'Agenzia in presenza di controlli in cui risulta particolarmente complessa o rilevante la quantificazione della base imponibile sottratta a tassazione, anche in considerazione della necessità di ricorrere a ricostruzioni induttive, prima della formalizzazione dei rilievi.

Pertanto, allo scopo di disciplinare le procedure per attivare il confronto tecnico-operativo con i competenti uffici dell'Agenzia prima di procedere alla formalizzazione di rilievi afferenti a fattispecie innovative o di particolare complessità tecnica ovvero caratterizzate da elevato ammontare del tributo da contestare, si dispone che:

- i verbalizzanti procedano, innanzitutto, ad un adeguato approfondimento di tutti gli aspetti, fattuali e giuridici, del contesto - anche valutando l'eventuale ausilio sotto forma di "consulenza" del Nucleo Speciale Tutela Entrate e Repressioni Frodi Fiscali - al fine di maturare un responsabile e autonomo convincimento circa la fondatezza delle contestazioni da muovere.
- nelle ipotesi in cui permangono aspetti controversi o di incertezza, il Comandante del Reparto da cui dipendono gli operanti richiederà, tramite gerarchico, al Comando Regionale di valutare l'interessamento della Direzione Territoriale dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli competente al fine di avviare un confronto tecnico-operativo per pervenire a soluzioni condivise.

Il processo di condivisione deve essere sempre documentato con le modalità ritenute più opportune in relazione al caso concreto (es. scambio di mail, quesiti, verbale di riunione, ecc., da conservarsi agli atti del Reparto), dandone atto nel piano della verifica, qualora sia prevista la redazione di tale documento, e nella segnalazione di risultato di servizio.

Comma 5: "Le Parti scambiano informazioni sugli esiti delle attività di controllo svolte, anche avvalendosi di strumenti informatici, e su analisi e studi utili ai fini delle relative attività istituzionali."

Il Capo IV del Protocollo prevede:

Articolo 13 "Condivisione del patrimonio informativo e interoperabilità"

comma 1: "Le parti si impegnano a rendere reciprocamente disponibile, anche a seguito di richieste mirate, e nel rispetto delle prescrizioni e garanzie stabilite dalle norme anche in materia di protezione dei dati personali, nonché di tutela del segreto investigativo, ogni utile elemento informativo su gruppi strutturati o singoli soggetti."

comma 2: *“L’Agenzia delle dogane e dei monopoli mette a disposizione della Guardia di finanza le banche dati di cui ha la disponibilità in attuazione delle rispettive norme di riferimento, anche attraverso strumenti di cooperazione applicativa, per lo svolgimento dei compiti istituzionali attribuiti al Corpo.”*

comma 3: *“Le Parti sviluppano l’interoperabilità dei propri sistemi informativi di rendicontazione e monitoraggio delle attività ispettive, al fine di scambiare i dati relativi all’esito dei controlli e gli atti interessati dal processo di digitalizzazione previsto dal decreto legislativo n. 82 del 2005, nonché di effettuare analisi congiunte.”*

Sono già consultabili con il consenso dell’ADM la banca dati delle dichiarazioni valutarie, con possibilità di analisi autonome da parte della GdF, e quella relativa all’aggiornamento delle dichiarazioni doganali (AIDA).

Al fine di potenziare e migliorare ulteriormente la capacità di analisi, la fruibilità delle banche dati e l’accesso al relativo patrimonio informativo in esse contenuto da parte dei Reparti del Corpo, sono state sviluppate rinnovate sinergie con l’ADM che hanno consentito:

- l’accesso, per il Nucleo Speciale Tutela Entrate e Repressioni Frodi Fiscali, a nuovi dati che potranno essere valorizzati nell’ambito della predisposizione di progettualità a vantaggio delle articolazioni territoriali del Corpo;
- il raggiungimento della piena interoperabilità del sistema di business intelligence COGNOS relativamente agli strumenti e-MANIFEST ed e-DAS.

In particolare:

- la nuova funzionalità e-MANIFEST permette di sviluppare analisi multidimensionali nell’ambito dei manifesti merci in arrivo e in partenza, quindi dei documenti doganali che, utilizzati per trasporti effettuati con qualsiasi mezzo (nave, aereo, treno o altri), forniscono i dettagli commerciali della spedizione in via anticipata rispetto alla presentazione della dichiarazione doganale, consentendo di sviluppare attività di analisi più efficaci;
- relativamente all’applicativo “e-DAS analisi libera”, consente di effettuare analisi multidimensionali sui dati contenuti nel documento amministrativo semplificato telematico previsto per la circolazione dei principali prodotti assoggettati ad Accisa.

Al riguardo, preme evidenziare che i suddetti strumenti sono consultabili dai militari abilitati ad accedere al sistema di business intelligence COGNOS.

Da ultimo, si evidenzia che le informazioni desumibili dalle richiamate piattaforme opportunamente integrate con quelle residenti nelle banche dati fiscali, valutarie e di Polizia, possono essere valorizzate non solo per contrastare il contrabbando e le altre frodi doganali ma anche per svolgere analisi in materia di contraffazione, sicurezza

prodotti, sostanze stupefacenti, armi, ecc., ricostruendo le tracce documentali delle operazioni eseguite dai soggetti che risultino implicati in tali traffici illeciti.

Articolo 14 *“Utilizzo dei laboratori chimici dell’Agenzia delle dogane e dei monopoli”*

comma 1: *“L’Agenzia delle dogane e dei monopoli mette a disposizione della Guardia di finanza, per lo svolgimento delle attività istituzionali del Corpo, i propri laboratori chimici, nei limiti delle risorse disponibili.”*

Articolo 15 *“Affidamento o assegnazione dei beni sequestrati o confiscati per contrabbando”*

comma 1: *“Ferme restando le disposizioni di cui all’articolo 301-bis del decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43¹²³, i Reparti della Guardia di finanza che procedono al sequestro di beni per violazioni in materia di contrabbando punite con sanzione amministrativa possono richiederne l’affidamento o, una volta intervenuta la confisca, l’assegnazione, nel rispetto della normativa vigente, ai competenti uffici dell’Agenzia.”*

comma 2: *“Fermo restando quanto previsto dall’articolo 44-bis del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, i reparti della Guardia di finanza che procedono al sequestro di beni per le violazioni di cui agli articoli 40-bis, 40-ter, 62-quater, 62-quater.1, 62-quater.2 e 62-quinquies del medesimo decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, punite con sanzione amministrativa, possono richiederne l’affidamento o, una volta intervenuta la confisca, l’assegnazione, nel rispetto della normativa vigente, ai competenti uffici dell’Agenzia”.*

comma 3: *“Nei casi di cui al comma 1 e 2, in assenza di cause ostative, gli uffici dell’Agenzia procedono all’affidamento o, una volta intervenuta la confisca, all’assegnazione del bene al reparto richiedente.”*

Articolo 16 *“Impiego di mezzi aeronavali della Guardia di finanza”*

comma 1: *“La Guardia di finanza si impegna a garantire la disponibilità dei propri mezzi aeronavali a favore dell’Agenzia per agevolare, coerentemente con le finalità di cui all’articolo 1, lo smaltimento delle imbarcazioni sequestrate nel corso di operazioni di Polizia finalizzate al contrasto dell’immigrazione irregolare via mare e oggetto di affidamento, da parte della competente Autorità Giudiziaria, alla medesima Agenzia per l’avvio delle relative procedure di distruzione, allorquando le stesse risultino affondate nei porti o negli specchi acquei di ormeggio, nonché, ove possibile, le attività di trasferimento delle imbarcazioni presso altri siti, avuto particolare riguardo ai contesti insulari.”*

123 Ora art. 95 dell’Allegato 1 del D.Lgs. n. 141/2024.

La richiesta di intervento dei mezzi di cui al comma 1, per le esigenze degli Uffici periferici dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, è trasmessa al Comando Provinciale della Guardia di Finanza nella cui competenza territoriale si svolgono le attività di servizio, e deve indicare gli elementi necessari allo svolgimento delle operazioni. Tale richiesta è inoltrata dal Comando Provinciale della Guardia di Finanza al Reparto Operativo Aeronavale dello stesso Corpo territorialmente competente.

In sintesi, il Corpo si è impegnato, compatibilmente con le esigenze di servizio e con le caratteristiche tecniche del proprio naviglio, a garantire la disponibilità dei mezzi aeronavali a favore dell'ADM, al solo fine di agevolare lo smaltimento delle imbarcazioni sequestrate nel corso delle operazioni di Polizia finalizzate al contrasto dell'immigrazione irregolare via mare.

Articolo 17 "Impiego degli ufficiali esperti e di collegamento all'estero della Guardia di finanza"

comma 1: "La Guardia di finanza mette a disposizione il supporto dei propri ufficiali esperti e di collegamento impiegati all'estero, con riferimento alle sedi di accreditamento primario e secondario, qualora, per il soddisfacimento delle esigenze operative di collaborazione con le controparti estere dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, sia necessario ricorrere a un collegamento diretto in loco. L'Agenzia può utilizzare gli esperti del Corpo della Guardia di finanza di cui al primo periodo, nei casi ivi indicati."

La richiesta di supporto è trasmessa dalla Direzione Antifrode al Comando Generale della Guardia di Finanza – Il Reparto, specificando:

- il settore di intervento e il Paese interessato;
- le esigenze operative, attraverso una sintetica descrizione;
- l'eventuale attivazione di una richiesta di cooperazione sul medesimo contesto operativo, indicando lo strumento utilizzato;
- l'eventuale carattere di urgenza della richiesta stessa.

Il Comando Generale della Guardia di Finanza - Il Reparto verifica la fattibilità della richiesta e l'assenza di sovrapposizioni operative con attività in corso da parte del Corpo. In caso di esito positivo, comunica all'Agenzia l'avvenuto interessamento degli Ufficiali di cui al comma 1. Viene in tal modo riconosciuto ai medesimi Ufficiali un ruolo baricentrico nell'ambito di tutta l'Amministrazione Finanziaria italiana.

Articolo 18 *“Altre forme di cooperazione”*

comma 1: *“Le Parti si impegnano a fornire e richiedere reciproco supporto nell’ambito delle iniziative e delle operazioni internazionali congiunte nelle materie regolate dal presente Protocollo, nei limiti delle rispettive competenze.”*

comma 2: *“Le Parti si impegnano a fornire e richiedere reciproco supporto ai fini dello svolgimento delle attività di polizia giudiziaria nelle materie di competenza, ferme restando le determinazioni dell’Autorità Giudiziaria e le disposizioni in materia di comparti di specialità delle forze di polizia.”*

Il predetto articolo è di fondamentale importanza in quanto, negli ultimi anni l’ADM ha stipulato una serie di protocolli di intesa con la Polizia di Stato e l’Arma dei Carabinieri, mirati in particolar modo al contrasto dei furti all’interno, ad esempio, dei porti, implicando così l’ingresso di altre Forze di Polizia all’interno degli spazi doganali anche senza decreti dell’Autorità Giudiziaria. Grazie al protocollo in oggetto, adesso, la Guardia di Finanza rappresenta per l’ADM la Forza di Polizia di riferimento.

Articolo 19 *“Attività formativa”*

comma 1: *“Al fine di garantire un’efficace osmosi di metodologie ed esperienze operative, le Parti si impegnano a promuovere iniziative formative congiunte nelle materie oggetto del presente protocollo.”*

Si è provveduto così a disciplinare l’organizzazione di attività formative a beneficio del personale di entrambe le Amministrazioni, anche alla luce della disponibilità da parte del Corpo di strutture a ciò deputate.

Il Capo V del Protocollo dispone:

Articolo 22 *“Pubblicazioni e rapporti con la stampa”*

comma 1: *“I risultati ottenuti nell’ambito delle attività oggetto del presente protocollo possono essere oggetto di pubblicazione per le finalità connesse ai compiti istituzionali delle Parti.”*

comma 2: *“Nelle eventuali pubblicazioni, si fa sempre riferimento al presente protocollo d’intesa citando entrambe le Parti.”*

comma 3: *“Per le operazioni svolte congiuntamente i rapporti con gli organi d’informazione saranno curati, di concerto, dall’Ufficio ADM territorialmente competente e dal Comando Provinciale sovraordinato al Reparto operante con le*

modalità previste dalle rispettive disposizioni interne, in modo da assicurare, per tutte le comunicazioni, pari visibilità delle due Istituzioni rappresentate e la piena valorizzazione strategica di quanto rispettivamente svolto, nonché delle scelte operate grazie all'integrazione dei due sistemi di analisi dei rischi."

Bisognerà prestare massima cura nel:

- dare pari visibilità a entrambe le istituzioni;
- valorizzare quanto distintamente svolto dalla Guardia di Finanza e dall'Agenzia delle Dogane dei Monopoli nel rispetto delle reciproche e autonome competenze;
- richiamare sempre il Protocollo d'intesa.

Articolo 26 *"Integrazioni, modifiche ed efficacia dell'accordo"*

comma 1: *"Il presente protocollo:*

- a) ha una durata di 36 mesi;*
- b) può essere integrato o modificato, di comune accordo, anche prima della scadenza;*
- c) si rinnova tacitamente, salvo che le Parti non manifestino una volontà contraria mediante comunicazione scritta da notificare all'altra parte a mezzo PEC, con preavviso di almeno novanta giorni prima della scadenza."*

Comma 2: *"Le Parti possono:*

- a) recedere, in via ordinaria, mediante comunicazione scritta da notificare, con preavviso di almeno sei mesi, all'altra parte a mezzo PEC;*
- b) riservarsi la facoltà di sospendere temporaneamente ovvero di recedere unilateralmente, in qualunque momento, con un minimo preavviso scritto alla controparte:*
 - (1) per sopravvenuti motivi di pubblico interesse o causa di forza maggiore;*
 - (2) quando la prosecuzione dell'intesa condizioni l'ordinario assolvimento dei rispettivi compiti d'istituto".*

2. FOCUS SULLE FUNZIONI DI SICUREZZA DEL MARE E SUL CONTRASTO AI TRAFFICI ILLECITI VIA MARE DEL CORPO

Il Decreto Legislativo 19 agosto 2016, n. 177 emanato in base all'art. 8, comma 1, a), della Legge 7 agosto 2015, n. 124, in materia di razionalizzazione delle funzioni di Polizia nonché il Decreto del Ministro dell'Interno del 15 agosto 2017 concernente la nuova *"Direttiva sui comparti di specialità delle Forze di Polizia e sulla*

razionalizzazione dei presidi”, nel demandare alla Guardia di Finanza il comparto di specialità della “sicurezza del mare”, hanno attribuito al Corpo due principali funzioni:

- **assicurare** con i propri mezzi navali il supporto alla Polizia di Stato, all'Arma dei Carabinieri ed al Corpo della Polizia Penitenziaria per le attività connesse all'assolvimento dei rispettivi compiti istituzionali seguito della soppressione delle squadre nautiche della P.S. e dei siti navali dei Carabinieri e Polizia Penitenziaria e del transito al Corpo dei relativi mezzi navali in attuazione dell'art. 4, comma 3, del D.Lgs. n. 177/2016.
- **attuare le direttive** dell'Autorità di Pubblica Sicurezza per la tutela dell'ordine e della sicurezza pubblica in mare. In sede di Comitato di O.S.P., in occasione delle Riunioni Tecniche di Coordinamento delle Forze di Polizia, il Comandante Provinciale avrà cura di coinvolgere il Comandante del R.O.AN. o del G.A.N., qualora vengano trattati argomenti di carattere marittimo.

D.M. 15 agosto 2017

La nuova «Direttiva sui comparti di specialità delle Forze di Polizia e sulla razionalizzazione dei presidi» (in attuazione art. 2 del D.Lgs. n. 177/2016) ha declinato il nuovo comparto di specialità affidando alla Guardia di Finanza, in via esclusiva, le funzioni operative di sicurezza del mare che si esplicano in:

- SICUREZZA DEL MARE
 - esecuzione dei servizi di ordine e sicurezza pubblica e di controllo del territorio sul mare e nello spazio aereo sovrastante;
 - contrasto ai fenomeni illeciti perpetrati via mare.
- SICUREZZA DELLE FRONTIERE
 - sorveglianza in mare ai fini del contrasto all'immigrazione clandestina, in acque territoriali e nell'area di mare internazionalmente definita come “zona contigua”;
 - coordinamento delle operazioni aeronavali sotto l'egida dell'Agenzia della Guardia di frontiera e costiera europea – Frontex.

Responsabilità e funzioni della Guardia di Finanza sul mare

I provvedimenti normativi nazionali che delineano le funzioni ed i compiti della Guardia di Finanza sul mare, sono:

- l'art. 1 della Legge 23 aprile 1959, n. 189 *“Ordinamento della Guardia di Finanza”*;
- le Disposizioni nazionali complementari al CDU di cui all'Allegato 1 del D.Lgs. n. 141/2024;
- il Decreto del Ministro dell'Interno del 25 marzo 1998 *“Direttive per il coordinamento dei servizi di ordine e sicurezza pubblica sul mare”* (c.d. «Direttiva Napolitano»), che stabiliva l'allora concorso GDF nei servizi di ordine e sicurezza pubblica sul mare;

- la Legge 8 luglio 1986, n. 349, *“Istituzione Ministero dell’ambiente e norme in materia di danno ambientale”*;
- l’art. 2, comma 3, del Decreto Legislativo 19 marzo 2001, n. 68;
- il Decreto Interministeriale del 14 luglio 2003 in materia di contrasto all’immigrazione clandestina;
- il Decreto Legislativo 3 aprile 2006, n. 152 (Codice dell'ambiente);
- il Decreto del Ministro dell’Interno del 28 aprile 2006 (c.d. Decreto Pisanu);
- il Decreto Legislativo 19 agosto 2016, n. 177 *“Disposizioni in materia di razionalizzazione delle funzioni di Polizia e assorbimento del Corpo Forestale dello stato”*;
- Il Decreto Ministeriale del 15 agosto 2017, emanato dal Ministro dell’Interno in attuazione dell’art. 2 del citato D.Lgs. n. 177/2016.

Ai sensi dell’articolo 2, comma 3 del D.Lgs. n. 68/2001, il Corpo della Guardia di Finanza, avvalendosi anche del proprio dispositivo aeronavale, esercita **in mare**, fatto salvo quanto previsto dall'articolo 2, primo comma, lettera c), della legge 31 dicembre 1982, n. 979 e dagli articoli 200, 201 e 202 del codice della navigazione e dagli accordi internazionali, e i compiti istituzionali conferiti dalle leggi vigenti al Corpo delle Capitanerie di porto, **funzioni di Polizia economica e finanziaria in via esclusiva** richiedendo la collaborazione di altri organismi per l'esercizio dei propri compiti nonche', fermo restando quanto previsto dalla legge 1° aprile 1981, n. 121, per quanto concerne il coordinamento delle Forze di Polizia in materia di ordine e di sicurezza pubblica, attività di contrasto dei traffici illeciti.

La combinazione fra terra e mare e l’unitarietà del dispositivo aeronavale sono leve irrinunciabili per consentire al Corpo il pieno assolvimento delle missioni istituzionali demandate, per il contrasto ai traffici di droga, di esseri umani, di tabacchi lavorati, di valuta, di armi e di merce contraffatta. In tal senso, si richiamano la:

- circolare n. 335160/2013 (*“Manuale Operativo in materia di criminalità organizzata”*), in data 20 novembre 2013 – edizione 2016:
 - Sezione II, Capitolo 4., Paragrafo 5.d., dove sono state fornite direttive sull’attività di coordinamento dei Reparti aeronavali con la componente territoriale in materia di contrasto ai traffici illeciti;
 - Sezione III, Capitolo 2., Paragrafo 2.d., dove sono state delineate le direttive operative finalizzate al contrasto al traffico di sostanze stupefacenti.
- circolare n. 1340/I.N.C.C. in materia di *“Direttive per l’impiego operativo del dispositivo aeronavale della Guardia di Finanza”*, in data 2 luglio 2014, dove:
 - sono individuati i criteri di impiego dell’intero dispositivo del Corpo nell’ambito delle operazioni aeronavali, stabilendo le competenze delle componenti di proiezione e regionale e l’integrazione con i Reparti territoriali;
 - è ribadito che qualunque fenomeno che si origini in mare ed abbia riflessi sul territorio, ricade sotto la competenza del Comandante Provinciale, il quale dovrà coordinarsi, per quanto attiene agli adempimenti di PG e gli sviluppi investigativi, con l’AG territorialmente

competente e con Questore e Prefetto per l'ordine e sicurezza pubblica.

I Reparti Aeronavali:

- forniranno al Nucleo PEF con alle dipendenze G.I.C.O. competente ogni elemento informativo di cui siano venuti a conoscenza nell'esecuzione di ordinaria attività di servizio ritenuto potenzialmente rilevante per C.O. e terrorismo;
- comunicheranno alla rispettiva linea gerarchica e al Nucleo competente con alle dipendenze G.I.C.O. oltrechè allo Scico e alla Cenop l'imminenza di esecuzione di operazioni in materia C.O., avviate in via autonoma nel corso degli ordinari servizi istituzionali.

In caso di collaborazione con i Reparti territoriali saranno questi ultimi ad assicurare tale adempimento comunicativo.

Nel controllo dei natanti segnalati o individuati come sospetti di traffici illeciti i Reparti del Corpo dovranno organizzare l'attività di vigilanza che preveda:

- il coinvolgimento, all'occorrenza, di diversi Reparti e/o articolazioni specializzate del Corpo, quali, ad esempio, le unità cinofile, unità aeree e navali, i sommozzatori, questi ultimi per l'esecuzione di controlli sotto la chiglia delle navi, che negli ultimi anni si sono dimostrati proficui nel contrasto al traffico di stupefacenti;
- servizi occulti "sottobordo" a ridosso dei natanti segnalati o sospetti, al fine di monitorare l'eventuale sbarco di persone, mezzi e/o merce e valutare l'esecuzione di eventuali pedinamenti, osservazioni e ulteriori attività;
- controlli presso le strutture alberghiere cittadine, con particolare attenzione a quelle più vicine all'area portuale, al fine di rilevare la presenza di soggetti con precedenti specifici o eventualmente collegabili al natante segnalato o sospetto.

L'art. 99 del D.P.R. n. 309/1990 (Testo Unico in materia di stupefacenti) disciplina il controllo di navi e aeromobili per la repressione del traffico di stupefacenti. Nello specifico, prevede che la nave italiana da guerra o in servizio di Polizia, che incontra una nave nazionale, anche da diporto, sospettata di essere adibita al trasporto di sostanze stupefacenti, può fermarla, sottoporla a visita e perquisizione del carico, catturarla e condurla in un porto dello Stato o nel porto estero più vicino in cui risieda un'Autorità.

Dobbiamo fare una distinzione:

- le navi non nazionali possono essere fermate e controllate nelle acque territoriali ovvero, al di fuori di esse, ex limiti dell'ordinamento internazionale;
- le navi nazionali possono essere fermate e controllate sia nel mare territoriale che in alto mare.

In base al comma 3 dell'art. 99 del D.P.R. n. 309/1990, le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 si applicano, in quanto compatibili, anche agli aeromobili. Tale legittimazione è conferita alle sole navi e aeromobili italiani in servizio di Polizia, cioè appartenenti alle Forze di Polizia di cui all'art. 16 della legge n. 121 del 1° aprile 1981, o da guerra (ossia militari) e al comando e con equipaggio costituito da personale militare, *status* riconosciuto, come confermato anche dalla Suprema Corte, ai mezzi aeronavali della GDF (Cass. Pen., sent. 22 settembre 1987, n. 9978).

Presupposto fondamentale del predetto art. 99 è il sospetto, inteso come fondato o ragionevole motivo di ritenere che il mezzo possa essere adibito al trasporto di sostanze stupefacenti o psicotrope, tra cui rientra il caso in cui il natante sia espressamente segnalato dagli Organi di Polizia come adibito a tale traffico e quello in cui il comportamento dell'imbarcazione, in relazione alle circostanze di tempo e luogo, appaia equivoco o non giustificato (ad esempio navigazione a luci spente, mancata risposta ai segnali, repentino cambiamento di rotta all'avvicinarsi della nave in servizio di Polizia o da guerra, inottemperanza all'alt per procedere a normali controlli, ecc.).

Diversi atti normativi di diritto internazionale evocano il ruolo e le funzioni della Guardia di Finanza sul mare.

Più nello specifico, le principali norme e convenzioni dalle quali discendono potestà d'intervento per il comparto aeronavale del Corpo anche in acque internazionali e, quindi, in "alto mare", sono:

- la **Convenzione di Ginevra sull'alto mare del 29.04.1958, art. 23**, ratificata con L. 8 dicembre 1961, n. 1658;
- l'art. 5, comma 3, del Regolamento di attuazione della legge 3 aprile 1989, n. 147, concernente l'adesione alla **Convenzione Internazionale sulla ricerca ed il salvataggio marittimo, adottata ad Amburgo** il 27 aprile 1979;
- la **Convenzione delle Nazioni Unite sul diritto del mare (Montego Bay, 10 dicembre 1982** – ratificata con L. 2.12.1994, n. 689);
- la **Convenzione di Vienna delle Nazioni Unite contro il traffico illecito di stupefacenti e di sostanze psicotrope** del 20 dicembre 1988, ratificata con L. 5.11.1990, n. 328;
- l'art. 5 del **"Trattato tra il Regno di Spagna e la Repubblica Italiana per la repressione del traffico illecito di droghe in mare"**, firmato a Madrid in data 23 marzo 1990;
- la **Convenzione delle Nazioni Unite contro la criminalità organizzata transnazionale**, sottoscritta nel corso della Conferenza di Palermo (12-15 dicembre 2000), ratificata con L. 16.03.2016, n. 146, che ha istituito il reato di «traffico e trasporto di migranti».

La Convenzione di Ginevra sull'alto mare già prevedeva l'inseguimento della nave straniera in alto mare da parte di navi/aeromobili militari, purché questa sia stata intercettata nell'ambito delle acque interne, del mare territoriale dello Stato o nella zona contigua dello Stato inseguitore e da qui inseguita senza soluzione di continuità,

in presenza di buone ragioni per ritenere che siano state violate le leggi ed i regolamenti dello Stato.

La Convenzione di Montego Bay, nel dettaglio, prevede all'art. 110, 1° Comma la c.d. Inchiesta di bandiera:

*“1. Una nave da guerra che incrocia una nave straniera **nell'alto mare** non avente diritto alla completa immunità secondo il disposto degli articoli 95 e 96, non può legittimamente abbordarla, a meno che non vi siano fondati motivi per sospettare che:*

- A. la nave sia impegnata in atti di pirateria;*
- B. la nave sia impegnata nella tratta degli schiavi;*
- C. la nave sia impegnata in trasmissioni abusive e lo Stato di bandiera della nave da guerra goda dell'Autorità di cui all'articolo 109;*
- D. la nave sia priva di nazionalità; oppure*
- E. pur battendo una bandiera straniera o rifiutando di esibire la sua bandiera, la nave abbia in effetti la stessa nazionalità della nave da guerra.*

2. Nei casi di cui al numero 1, la nave da guerra può procedere con gli accertamenti necessari a verificare il diritto della nave a battere la propria bandiera. A questo fine può inviare alla nave sospettata una lancia al comando di un ufficiale. Se dopo il controllo dei documenti i sospetti permangono, si può procedere con ulteriori indagini a bordo, che saranno svolte con ogni possibile riguardo.

3. Se i sospetti si mostrano infondati e purché la nave non abbia commesso alcun atto che li giustifichi, essa sarà indennizzata di ogni danno o perdita che possa aver subito.

4. Queste disposizioni si applicano, mutatis mutandis, anche agli aeromobili militari.

5. Queste disposizioni si applicano anche ad altre navi o aeromobili autorizzati, che siano chiaramente contrassegnati e identificabili come navi o aeromobili in servizio di Stato”.

Tale convenzione all'art. 111 *“consente a navi da guerra o aeromobili militari o altre navi o aeromobili in servizio di Stato a proseguire in alto mare l'inseguimento di una nave straniera iniziato nelle acque territoriali in presenza di fondati motivi che essa abbia violato le leggi e i regolamenti dello Stato oppure qualora la nave che staziona in alto mare sia in collegamento con lance o altre imbarcazioni che si trovano all'interno del mare territoriale, della zona contigua, della zona economica esclusiva o al di sopra della piattaforma continentale (c.d. presenza costruttiva). L'inseguimento cessa se la nave entra nel proprio mare territoriale o di uno Stato terzo”.*

La Convenzione Vienna delle Nazioni Unite consente agli Stati contraenti di chiedere l'intervento degli altri Stati contraenti nella lotta al narcotraffico per via marittima. In presenza di un ragionevole motivo di sospettare che il traffico illecito sia praticato da una nave che batte la propria bandiera o che non batte alcuna bandiera, ovvero non sia in alcun modo immatricolata o da una nave che inalbera la bandiera o porta

l'immatricolazione di un'altra parte, vi è la facoltà, per lo Stato di bandiera, di autorizzare lo Stato richiedente a:

- fermare la nave in alto mare per ispezionarla;
- visitare la nave;
- e, se sono scoperte prove attestanti la partecipazione ad un traffico illecito, prendere adeguati provvedimenti nei confronti della nave, delle persone che si trovano a bordo e del carico.

Al riguardo, è d'obbligo fare dei cenni alla struttura del comparto aeronavale del Corpo, costituita da una:

- Componente di proiezione (Dispositivo di altura):
 - o Punto di contatto e di coordinamento per le operazioni aeronavali internazionali;
 - o Esplorazione aeromarittima a lungo raggio;
 - o Vigilanza sulle direttrici dai mari aperti ai bacini interni;
 - o Supporto ai Reparti della Componente Regionale.
- Componente regionale (Dispositivo costiero):
 - o Funzioni di Polizia Economico– Finanziaria dalla costa verso l'alto mare;
 - o Supporto specifico ai Reparti territoriali;
 - o Funzioni di Comando e Controllo per operazioni internazionali con riferibilità certa a territorio nazionale;
 - o Coordinamento con i Reparti territoriali per attività in specifici settori di servizio.

Con riferimento alle Operazioni Aeronavali, si evidenzia che, sulla scorta delle direttive di cui alla circolare n. 1340/INCC in data 2 luglio 2014 del Comando Generale – III Reparto Operazioni (*Direttive per l'impiego operativo del dispositivo aeronavale della Guardia di Finanza*) i Centri di responsabilità di II livello impiegano le risorse a disposizione:

- in via ordinaria, nell'ambito della propria autonomia decisionale ed operativa, negli individuati settori di rispettiva competenza;
- in via integrata, con l'impiego congiunto di unità navali e/o mezzi aerei della componente regionale e di proiezione, in caso di:
 - o attivazione del Comando Generale o di altri Reparti del Corpo, per la specifica materia dei traffici illeciti internazionali diretti verso il territorio nazionale;
 - o attivazione del Comando Operativo Aeronavale, nel caso di minacce che potenzialmente interessino il territorio nazionale;
 - o richiesta di supporto.

Nella condotta delle operazioni Aeronavali, in condizione normale e in alto mare, la competenza è prevalentemente del COAN, il quale la esercita attraverso i dipendenti Reparti. È, altresì, in capo ai ROAN, nei limiti delle circoscrizioni ad essi assegnate. Nel caso in cui unità navali e aeree del ROAN siano impiegate in tale zona di mare, al fine di evitare duplicazioni di intervento:

- in fase di pianificazione, è effettuato un preliminare coordinamento fra i comandi;
- sono stabiliti costanti contatti tra le rispettive sale operative.

Nel corso dell'attività si procede normalmente al rilevamento della situazione di superficie, mediante l'osservazione diretta delle imbarcazioni, l'interrogazione via radio o l'eventuale visita a bordo, per l'acquisizione dei seguenti elementi informativi:

- tipologia;
- compartimento o numero di iscrizione;
- rotta e velocità;
- provenienza e destinazione delle imbarcazioni;
- natura del carico (tipologia e descrizione);
- dati delle persone a bordo eventualmente identificate; - altri elementi di interesse.

In caso di rilevazione di imbarcazioni segnalate o sospette (dati cinematici, tipologia, atteggiamento), viene inoltrata la prevista "comunicazione", a cura del Reparto che ha effettuato l'avvistamento, ovvero dall'Ufficiale in Comando Tattico e/o dal Comandante di unità aerea o navale.

Ancorché l'attività dei GAN si svolga nelle acque internazionali, le fasi di attraversamento e di eventuale permanenza nelle acque territoriali e contigue sono comunicate al competente Reparto Operativo Aeronavale, a cura delle sale operative.

In condizione normale e nelle acque interne, territoriali e contigue la competenza è in capo al Comandante Regionale, che la esercita attraverso il ROAN.

Il servizio è svolto, coerentemente con gli obiettivi assegnati e in relazione alla tipologia del mezzo impiegato, attraverso l'esecuzione:

- di crociere navali a medio e lungo raggio orientate, in funzione dell'analisi di rischio effettuata, preferibilmente verso le direttrici di provenienza dei traffici e le zone con maggiore probabilità di incidenza di fenomenologie illecite;
- di crociere navali, in particolar modo verso avamposti, rade di sosta e zone ridossate nelle quali le navi mercantili sono solite stazionare;
- di eventuali missioni di volo finalizzate al rilevamento di obiettivi di interesse ed alla tempestiva predisposizione di misure di contrasto.

Nel corso dell'attività si procede normalmente al rilevamento della situazione di superficie del traffico marittimo, acquisendo gli elementi informativi.

In condizione normale, nel territorio rivierasco la competenza è riconducibile in via esclusiva al Comandante Regionale, il quale la esercita tramite:

- i Comandi Provinciali;
- i Reparti Operativi Aeronavali.

In particolare, le attività di vigilanza e prevenzione sono attuate con:

- l'osservazione, il monitoraggio e l'analisi dei comportamenti rilevabili nelle zone del litorale di maggiore pericolosità;
- l'adozione di piani regionali coordinati di controllo del territorio;
- la raccolta di informazioni a cura delle Sezioni "I".

In condizione di allarme e interventi non pianificati, ove sussistano i presupposti giuridici per l'azione repressiva e che richiedono immediati interventi di Polizia, opera il primo dispositivo chiamato a reprimere la condotta illecita, con le modalità previste dalle vigenti disposizioni legislative nazionali e internazionali.

Qualora l'attività sia condotta dalla componente di proiezione, quest'ultima si coordina con il Comando Regionale competente in ragione della ritenuta riferibilità geografica. In tale circostanza:

- il Comandante del GAN, o l'O.T.C. (Organo Tattico di Controllo) delegato, attiva il ROAN per la predisposizione delle azioni pertinenti nel porto interessato;
- gli equipaggi delle unità impiegate procedono alla redazione degli atti urgenti di Polizia Giudiziaria;
- il Comandante del ROAN:
- cura, raccordandosi con il Comandante Provinciale, i contatti con l'Autorità Giudiziaria;
- tiene, d'intesa con il Comandante Provinciale, i rapporti con gli organi di informazione, evidenziando l'apporto della componente aeronavale;
- procede all'invio della segnalazione di risultato di servizio ed alle altre comunicazioni di rito;
- rendiconta il risultato di servizio, specificando il reparto di proiezione intervenuto.

In condizione di allarme e di interventi integrati in acque internazionali, riguardanti traffici illeciti che non abbiano riferibilità al territorio nazionale, che traggono origine da autonoma attività della componente di proiezione o da elementi informativi segnalati dalle competenti articolazioni del Comando Generale, appurato che non sarebbe comunque possibile ricondurre le attività illecite ad individuati ambiti territoriali nazionali, il Comandante del COAN/GAN, o l'O.T.C. delegato, può effettuare, in ossequio alle disposizioni impartite dal Comando Generale, l'attività repressiva in alto mare, richiedendo, se ritenuto opportuno, il supporto di unità aeree e navali dei Reparti Operativi Aeronavali. In tal caso, può assumere il Controllo Tattico e, laddove delegato, il Controllo Operativo dell'intero dispositivo, raccordandosi con i Comandanti di ROAN da cui dipendono i mezzi impiegati.

Nel caso di interventi effettuati in prossimità del territorio nazionale, il loro sviluppo è seguito dalla componente regionale, in ragione del criterio della riferibilità geografica. Quest'ultima, informata senza ritardo, cura i rapporti con l'Autorità Giudiziaria e la redazione degli atti di Polizia Giudiziaria non urgenti.

Resta inteso che, qualora nel corso dell'attività operativa emerga la riferibilità della minaccia al territorio nazionale, il Comandante del COAN informa tempestivamente il

Comandante Regionale competente, il quale, attivato il dipendente ROAN, può assumere il Controllo Tattico dell'intero dispositivo.

Nel caso di una condizione di allarme, con interventi integrati pianificati con fonti d'innescio scaturita da indagini delegate dall'Autorità Giudiziaria, qualsiasi Reparto del Corpo – sia esso territoriale o aeronavale –, valuta l'opportunità di richiedere il supporto del COAN e/o del ROAN, nonché della componente territoriale interessata, dandone comunicazione al Comando Generale (Il Reparto e Centrale Operativa).

In tale ipotesi, qualora la minaccia provenga dall'alto mare e sia prevedibile la destinazione finale, il Comandante del ROAN territorialmente competente:

- può assumere, raccordandosi con il Comandante del GAN, o l'O.T.C. delegato, e con il Comandante Provinciale interessato, il Controllo Tattico e, laddove delegato, il Controllo Operativo del dispositivo aeronavale integrato, dandone informazione al Comando Generale;
- orienta le azioni del dispositivo, seguendo – per il tramite del reparto delegato – le direttive impartite dall'Autorità Giudiziaria.

Il medesimo Reparto originatore del servizio cura, oltre alle relazioni con l'A.G., l'ulteriore sviluppo delle attività d'indagine e l'invio delle rituali comunicazioni;

In condizione di allarme e interventi integrati pianificati con fonti d'innescio scaturita da autonoma attività informativa di un Reparto del Corpo, qualora si renda necessaria l'attivazione della componente di proiezione, il Comando Regionale, con l'ausilio del ROAN, valuta la situazione informativa in atto ed inoltra, dandone comunicazione al Comando Generale (Il Reparto e Centrale Operativa), la richiesta di supporto al COAN, con la quale sono concordate le modalità generali dell'intervento.

Di norma, il Controllo Operativo è esercitato dal Comandante del Reparto che ha richiesto il supporto.

Il Comandante del ROAN competente per territorio, raccordandosi con il Comandante del GAN (o l'O.T.C. incaricato), e con il Comandante Provinciale, può assumere invece il Controllo Tattico e, laddove delegato, il Controllo Operativo, per l'esecuzione della ricerca e/o del pattugliamento, nonché dell'eventuale attività repressiva. Infine, assicura un costante flusso informativo verso il reparto che ha originato il servizio.

Le prescritte comunicazioni e lo sviluppo delle conseguenti indagini sono curate dal reparto che ha avviato il servizio. Ove sussistano ragioni di opportunità, le attività investigative possono essere invece svolte da quello competente in relazione al luogo di accertamento dei fatti.

Nel caso di una condizione di allarme con interventi integrati non pianificati, tale fattispecie riguarda situazioni operative:

- scaturenti dall'attività di vigilanza svolta autonomamente dal Comando Operativo Aeronavale, che – in relazione alla presunta destinazione della minaccia sul

territorio nazionale – comportino l'interessamento della componente regionale. In tale contesto, previo coordinamento con il Comandante del GAN (o l'O.T.C. delegato), mediante le rispettive sale operative, il Comandante del ROAN, acquisito l'obiettivo nella propria area di competenza:

- può assumere il Controllo Tattico ed il Controllo Operativo del dispositivo aeronavale di contrasto;
 - adotta le iniziative ritenute più opportune per il conseguimento dell'obiettivo prefissato, indirizzando i Reparti territoriali eventualmente interessati;
 - cura, raccordandosi con il Comandante Provinciale, i contatti con l'Autorità Giudiziaria;
- nelle quali la minaccia evolve dalle acque territoriali verso l'alto mare, oppure la circoscrizione di competenza di altro ROAN.

In tali casi, il Comandante del ROAN:

- con il proprio dispositivo, adotta tutte le misure di competenza per attuare la fase repressiva, raccordandosi con il Comandante del GAN ovvero del ROAN limitrofo;
- può mantenere il Controllo Operativo dell'intero dispositivo, anche nel caso in cui l'obiettivo entri nella circoscrizione di competenza di altro ROAN;
- può assumere il Controllo Operativo e Tattico delle unità del COAN o di altro ROAN eventualmente intervenute, raccordandosi con i rispettivi Comandanti, mantenendoli sino a quando l'obiettivo risulti ingaggiato dai propri mezzi;
- cura, raccordandosi con il Comandante Provinciale, i contatti con l'Autorità Giudiziaria.

Ove, per l'evolvere dell'attività operativa, il ROAN non abbia la possibilità di proseguire l'intervento con i propri mezzi aerei o navali, il Controllo Operativo e Tattico è assunto dal Comandante dei mezzi in teatro.

Le sale operative costituiscono le strutture presso le quali confluiscono tutte le informazioni inerenti alle operazioni di servizio, ivi comprese quelle condotte dai Reparti aeronavali, preliminarmente disponibili ovvero acquisite nel corso delle attività.

La loro funzionalità, presupposto irrinunciabile per l'efficace monitoraggio delle operazioni, non può in particolare prescindere dalla piena disponibilità di indicazioni utili in ordine:

- al personale impegnato nelle attività in corso;
- allo stato dei mezzi ed alle loro caratteristiche tecniche;
- al piano dei collegamenti;
- alla situazione logistica delle basi che potrebbero comunque essere utilizzate, nonché, in generale, alle soluzioni idonee a garantire— ove richiesta— la pronta assistenza agli uomini ed ai mezzi impiegati.

Il personale specializzato, dipendente dai Reparti aeronavali, in servizio presso le sale operative dei diversi Comandi Provinciali, segue le attività dei mezzi aerei e delle unità

navali, prestando eventuale assistenza e, attraverso l'ottimale utilizzo del sistema C4i, favorendo l'esercizio delle funzioni di Comando e Controllo e ogni utile iniziativa di coordinamento.

Il Comandante Regionale provvede, al riguardo, a soluzioni logistiche e organizzative idonee a garantire l'efficace svolgimento di tali compiti.

La costante alimentazione del patrimonio informativo favorisce, a livello strategico, il migliore utilizzo delle risorse impiegate nella prevenzione e repressione dei fenomeni illeciti.

Tale processo si realizza tramite:

- l'attività informativa svolta dalle Sezioni «I» regionali, ove è assegnato personale specializzato nel settore aeronavale.
- il sistematico popolamento delle banche dati del sistema C4i, in cui confluiscono le informazioni provenienti, oltre che dall'intero Comparto Aeronavale, dal Comando Generale e da Organismi esterni, nazionali e internazionali.
- la previsione, in sede regionale, con periodicità quadrimestrale, di riunioni di coordinamento info-operativo, con la partecipazione dei rappresentanti interessati dai Gruppi Aeronavali, del Reparto Operativo Aeronavale, dei Comandi Provinciali, della Sezione «I» regionale.

Con la suddetta circolare n. 1340/INCC sono state abrogate:

- la Circolare CENOP 1/1997 recante «Direttive per l'impiego operativo delle unità navali ed aeree della Guardia di Finanza»;
- la Circolare n. 10000/2006, recante la «Revisione del Comparto Aeronavale»;
- ogni precedente disposizione in contrasto con i contenuti della descritta Direttiva.

Per quanto riguarda il ruolo di Polizia Economico-Finanziaria in mare del Corpo, i campi d'azione sono:

- il concorso ai servizi di Polizia doganale per la sorveglianza del traffico marittimo, il contrasto alla contraffazione e all'importazione di merce illegale;
- in casi di illegittima percezione di contributi a carico del bilancio nazionale ed europeo previsti per gli operatori del settore marittimo e della pesca, principalmente per la ristrutturazione del naviglio, gli impianti di acquacoltura, la riconversione professionale del personale navigante e la demolizione dei pescherecci;
- il controllo economico della fascia costiera, del mare e delle acque interne, congiuntamente al monitoraggio dello spazio aereo sovrastante;
- l'indebito utilizzo di prodotti energetici per i quali sono previste agevolazioni in materia di Accise;
- l'impiego di personale "in nero" a bordo delle navi.

Per le frodi nel settore si fa rinvio a quanto già detto nel paragrafo 9. della parte doganale della sinossi.

3. DECRETO LEGISLATIVO n. 41/2024 SUL GIOCO A DISTANZA

La Guardia di Finanza è intervenuta nell'importante ciclo di audizioni relativo al riordino del sistema dei giochi con particolare riferimento ai giochi a distanza.

Il III Reparto Operazioni del Corpo, alla luce del costante dinamismo e della sua forte appetibilità agli occhi dei consumatori, ha indotto il legislatore ad intervenire in più occasioni al fine di rafforzare i presidi normativi volti a prevenire e contrastare le espressioni di gioco illegale, tutelare il gettito erariale e salvaguardare la salute dei giocatori.

All'interno di questa cornice, dunque, si inserisce il Decreto Legislativo n. 41/2024 che, attraverso il superamento dell'attuale contesto normativo risalente al 2009, si prefigge di rendere l'offerta del gioco online ancora più sicura. Il processo di riordino tra le sue principali novità indica le seguenti tematiche:

- una nuova disciplina del rapporto concessorio per i giochi a distanza (art. 6);
- la regolamentazione dei punti vendita ricarica, i cosiddetti "PVR" (art. 13), finora oggetto di disciplina meramente amministrativa;
- il contrasto all'offerta di gioco a distanza in difetto di concessione (art. 22).

Gli aspetti maggiormente impattanti sull'attività di servizio della Guardia di Finanza sono riconducibili al contenuto degli artt. 13 e 22, rispettivamente in tema di regolamentazione dei punti vendita ricarica e di contrasto all'offerta illegale di gioco a distanza.

A seguito della riforma avviata sul finire degli anni '90, il settore dei giochi è stato caratterizzato da una notevole espansione, dovuta principalmente al recupero e all'emersione di ampi spazi di mercato un tempo appannaggio dell'illegalità, garantendo una sensibile crescita della raccolta di gioco, passata dai 47,5 miliardi di euro del 2008 ai 136 miliardi di euro di fine 2022 (incremento registrato superiore al 286%).

La maggiore disponibilità sul mercato di potenti tecnologie informatiche a costi sempre più ridotti e la capillare diffusione della rete internet hanno determinato l'affermarsi del gioco a distanza, come dimostrato dall'aumento vertiginoso delle somme giocate (dato più che triplicato in 6 anni). Nel 2022 l'ammontare della raccolta del gioco a distanza è risultato pari a circa il 4% del P.I.L. nazionale. Le misure di contenimento causate dall'emergenza epidemiologica da Covid-19 hanno limitato per

un tempo prolungato il gioco fisico comportando nel 2020, per la prima volta, il superamento della raccolta virtuale rispetto a quella *land-based*.

Al pari di altri settori economici che offrono significative prospettive di guadagno, anche quello in esame attira le mire della criminalità economica, anche di tipo organizzato. La gestione di imprese che forniscono servizi di gioco rappresenta, infatti, una soluzione “imprenditoriale” che oltre a garantire grande profitto, si presta quale strumento funzionale tanto al riciclaggio e al reimpiego dei proventi illeciti conseguiti, quanto al rafforzamento del relativo controllo sul territorio.

Il contrasto alle ivi citate fenomenologie di illecito rappresenta una priorità assoluta al fine di assicurare un adeguato livello di legalità in un settore, quale quello del gioco pubblico, che per le sue caratteristiche risulta particolarmente attrattivo agli occhi della criminalità, sia economica sia organizzata.

Nel settore del gioco e delle scommesse, la Guardia di Finanza, quale forza di Polizia Economico-Finanziaria a competenza generale, adotta un approccio multidisciplinare e trasversale che, oltre alla verifica del corretto adempimento delle prescrizioni sancite dalle vigenti disposizioni fiscali, antiriciclaggio e di pubblica sicurezza, opera sul duplice versante della prevenzione e della repressione delle variegate condotte anti giuridiche che vi si annidano.

Le indagini di Polizia Giudiziaria si affiancano ai capillari controlli di natura amministrativa. come riportato nella “relazione annuale sulla politica dell’informazione per la sicurezza”, del 2021, della Presidenza del Consiglio dei Ministri, risultano *“da non trascurare i tentativi di penetrazione verso il settore dei giochi pubblici e delle scommesse, come del resto confermato da numerose evidenze investigative attestanti il coinvolgimento di esponenti mafiosi in una variegata gamma di condotte illecite che vanno dalla mera manomissione delle apparecchiature all’interno delle sale da gioco, alla raccolta illegale delle scommesse, anche mediante piattaforme informatiche dedicate, fino alla realizzazione di veicoli societari volti a schermare la riconducibilità delle attività di gioco agli interessi del crimine organizzato”*. In tale scenario, la nostra azione di contrasto risulta principalmente rivolta all’individuazione delle regie criminali e all’aggressione dei patrimoni illecitamente accumulati attraverso una strategia integrata imperniata sul Servizio Centrale Investigazione Criminalità Organizzata (S.C.I.C.O.).

Il D.Lgs. n. 231/2007, come visto in precedenza, a fronte del recepimento delle direttive unionali, coinvolge nel sistema di prevenzione anche gli operatori appartenenti alla filiera distributiva in materia di giochi e scommesse.

In tale contesto, la Guardia di Finanza svolge una funzione “baricentrica” volta, da un lato, a verificare l’osservanza delle disposizioni antiriciclaggio da parte dei distributori ed esercenti e, dall’altro, a contrastare il proliferarsi di fenomeni di riciclaggio tra gli operatori di settore. Il Nucleo Speciale di Polizia Valutaria costituisce il fulcro del

nostro dispositivo in materia di segnalazioni di operazioni sospette, con l'obiettivo di "filtrare" quelle connotate da maggiore alea di rischio da destinarsi all'esecuzione di ulteriori approfondimenti.

L'evasione fiscale nel settore dei giochi è prevalentemente riconducibile a due principali comparti: la fiscalità cosiddetta "di settore" (costituita dal prelievo erariale unico, dall'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse e dall'imposta sugli intrattenimenti) e l'imposizione sui redditi. In tale contesto, il Corpo risponde attivamente mediante l'espletamento di controlli e verifiche fiscali che traggono le mosse dalla valorizzazione tanto delle risultanze emerse nel corso delle attività di controllo economico del territorio, quanto all'esito di investigazioni di Polizia Giudiziaria.

IL D.Lgs. n. 41/2024 mira a superare il quadro normativo vigente, risalente al 2009, per approdare verso un nuovo modello in cui siano garantiti obiettivi generali quali:

- la certezza del diritto e l'aumento del gettito erariale a beneficio delle esigenze di finanza pubblica;
- il potenziamento del gioco legale, da perseguire mediante l'attrazione di una parte importante della raccolta attualmente riversata su piattaforme illegali;
- la tutela della salute pubblica, mediante la definizione di un sistema più sicuro e sostenibile;
- il contrasto al riciclaggio mediante la previsione dell'obbligo di ricorrere a strumenti di pagamento tracciabili.

Tra le disposizioni contenute nei 26 articoli che implementano il Delegato in esame, si è avuto già modo di evidenziare come quelle maggiormente impattanti sull'azione del Corpo siano racchiuse:

- nell'articolo 13, rubricato "punti vendita ricariche";
- e nell'articolo 22, in materia di "contrasto all'offerta di gioco a distanza in difetto di concessione".

Nell'"A.I.R.", ossia l'"analisi di impatto della regolamentazione", si legge testualmente: *"Per quanto riguarda i soggetti interessati dalla presente normazione (...) si stimano sul territorio circa **50.000 punti di vendita ricarica** gran parte dei quali, per effetto delle disposizioni contenute nell'articolo 13 dello schema di decreto legislativo, potrebbero essere oggetto di regolarizzazione. (...) Le norme riguarderanno milioni di giocatori online: nel solo **2022** sono state effettuate **più di 226 milioni di ricariche** per un **valore di oltre 8 miliardi di euro** e sono stati effettuati più di 22 milioni di prelievi per un valore di oltre 5 miliardi di euro. (...) attualmente sono aperti circa 14,5 ml di conti di gioco e dal 2011 sono circa 10 milioni gli intestatari di conti di gioco".*

L'art. 13, in materia di "punti vendita ricariche"¹²⁴, consta complessivamente di 5 commi.

- Il **primo comma** riguarda l'istituzione e detenzione, a cura dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, di un apposito albo presso cui sono tenuti ad iscriversi i titolari delle rivendite di generi di monopolio autorizzati alla raccolta di gioco, nonché i soggetti che esercitano l'attività di punti vendita ricariche titolari delle autorizzazioni di pubblica sicurezza.
- Al **secondo comma**, si fa riferimento alla somma una tantum che i "PVR" sono tenuti a corrispondere per il relativo svolgimento della funzione.
- Il **terzo comma** individua l'iscrizione all'albo in esame quale condizione necessaria ed essenziale ai fini dell'operatività di un punto vendita ricariche, prevedendo, altresì, ulteriori adempimenti obbligatori per i soggetti interessati all'espletamento della richiamata attività.
- Al **quarto** comma si fa menzione, poi, della trasmissione all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli dello schema di contratto per il punto vendita di ricariche adottato dal concessionario.
- Da ultimo, il **quinto comma**, volto a definire specifici adempimenti antiriciclaggio in capo ai punti vendita di ricariche e, come tale, di sicuro interesse per la Guardia di Finanza.

Infine, la parte conclusiva della disposizione in commento rinvia al decreto "antiriciclaggio" per quanto riguarda le sanzioni comminabili nei casi di mancato rispetto degli obblighi di cui ai precedenti periodi.

Queste disposizioni:

- si pongono in linea con la vigente disciplina antiriciclaggio applicabile ai "distributori ed esercenti di gioco" della rete fisica, in quanto, in prospettiva, gli stessi PVR assolveranno la medesima funzione di "rete distributiva" dei concessionari di gioco on line;
- attribuiscono ai PVR adempimenti antiriciclaggio essenzialmente perimetrati alla sola identificazione e riscontro dell'identità della clientela, fermo restando l'onere della conservazione della documentazione e dell'inoltro delle segnalazioni sospette in capo ai concessionari;
- nel preservare l'imprescindibile obbligo di ricorrere all'utilizzo di strumenti di pagamento tracciabili aprono alla possibilità di utilizzare denaro contante per le menzionate attività, tuttavia entro precisi limiti quantitativi e temporali.

¹²⁴ I PVR sono definiti dall'art. 2, comma 1, lett. r) del D.Lgs. n. 41/2024, come il luogo della rete fisica di gioco il cui titolare, autorizzato alla raccolta di giochi pubblici, è scelto e contrattualizzato direttamente dal concessionario per la sola erogazione di servizi esclusivamente accessori al gioco online, consistenti nell'assistenza al giocatore nella apertura, ricarica e chiusura del conto di gioco, esclusa in ogni caso sia l'offerta di gioco a distanza sia la movimentazione delle somme, anche frutto di giocate, depositate nel conto del giocatore. Di recente l'ADM ha chiarito che possono essere PVR anche i tabaccai.

Evidente la finalità perseguita, pienamente condivisa dalla Guardia di Finanza, in quanto volta:

- da un lato, a garantire massima trasparenza e tracciabilità nelle operazioni di immissione di liquidità all'interno del circuito legale;
- dall'altro lato a consentire l'uso di contante per venire incontro alle esigenze dell'elevato numero di punti vendita ricariche presenti sul territorio e della vasta platea di clientela che può usufruire del servizio

Si tratta di una facoltà vincolata ad un tetto di 100 euro settimanali per ogni "PVR", limite che andrà quindi costantemente controllato dai concessionari di gioco che con procedure informatiche automatizzate in grado di elaborare alert di rischio che possano evitare, ad esempio, che un conto di gioco on line venga alimentato con ricariche effettuate settimanalmente in denaro contante.

La norma in esame, dunque, promuove un virtuoso trade off, individuando un corretto punto di equilibrio tra:

- l'esigenza di non gravare sui PVR con eccessivi oneri antiriciclaggio;
- la necessità di garantire la trasparenza delle movimentazioni

L'art. 22 riguarda le misure volte a contrastare l'offerta di gioco a distanza in difetto di concessione. Al primo comma, la norma in commento prevede che, attraverso specifico regolamento da emanarsi anche di concerto con la Banca d'Italia, saranno stabilite le modalità:

- per l'esclusione dell'offerta di gioco con vincita in denaro attraverso reti telematiche o di telecomunicazione effettuata da soggetti sprovvisti di concessione;
- per impedire ai prestatori di servizi di pagamento la gestione di operazioni di raccolta e di versamento di somme relative a operazioni di gioco in favore o per conto dei già menzionati operatori non autorizzati.

Al successivo secondo comma, viene posto l'accento sulle misure informatiche, anche implicanti il ricorso a soluzioni di intelligenza artificiale, che l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli e la Guardia di Finanza, avvalendosi del partner tecnologico SOGEI, metteranno in campo al fine di individuare i siti web cui inibire l'accesso in quanto non riferibili a concessionari autorizzati.

In questo specifico ambito, il presidio del Corpo è garantito, oltre che dalla rete di Reparti territoriali anche dal Nucleo Speciale Tutela Privacy e Frodi Tecnologiche.

Trattasi di un'unità specialistica che si avvale sia di metodologie di open source intelligence (OSINT), sia di sofisticate tecniche di reperimento, analisi e filtraggio delle informazioni disponibili in rete. Tale Reparto speciale è chiamato, altresì, a operare anche nel settore "giochi", attraverso indagini di Polizia Giudiziaria volte a disarticolare le consorterie criminali che gestiscono piattaforme di gioco illegali.

Ciò anche in piena sinergia con il Nucleo Speciale Entrate e Repressione Frodi Fiscali, nell'azione di monitoraggio della rete internet per individuare i siti di gioco non autorizzati. Questi ultimi vengono segnalati all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ai fini dell'emanazione, nei loro confronti, dei provvedimenti di inibizione previsti dall'art. 102 del D.L. n. 104/2020. Qualora il sito "bloccato" dovesse, in un secondo momento, risultare ancora accessibile, sarà cura del predetto Nucleo Speciale Tutela Privacy e Frodi Tecnologiche attivare il Reparto operativo del Corpo competente per territorio ai fini delle contestazioni di rito da effettuarsi in capo ai provider inadempienti al citato ordine di inibizione.

Proseguendo con l'esame dell'articolo 22, il combinato disposto del terzo e quarto comma prevede che la Guardia di Finanza e l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli provvedano alla redazione e al costante aggiornamento degli elenchi recanti sia i siti informatici di offerta legale di gioco online. Il comma 5 prevede sanzioni amministrative da 30.000 a 180.000 euro nei confronti dei fornitori di connettività alla rete internet e i prestatori di servizi di pagamento che violino rispettivamente l'obbligo di "oscuramento" e di "blocco dei pagamenti". La norma in esame pone particolare risalto al costante coordinamento tra la Guardia di Finanza e l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, come previsto dal menzionato Protocollo d'intesa del 2023 (rinnovato nel 2025), aprendo alla possibilità di ricorrere alle più innovative tecnologie per proteggere gli interessi giuridici sottesi alla tutela del mercato legale dei giochi.

Con riferimento al blocco dei pagamenti, l'art. 28 del DL n. 124/2019 (c.d Decreto fiscale), rubricato *"Blocco dei pagamenti a soggetti senza concessione"* aveva già previsto, con finalità di rendere maggiormente tracciabili i flussi di pagamento, di contrastare l'evasione fiscale e le infiltrazioni della CO, che le società emittenti carte di credito, gli operatori bancari, finanziari e postali non possono procedere a trasferire denaro nei confronti di soggetti che offrono nel territorio dello Stato, attraverso reti telematiche o di telecomunicazione, giochi, scommesse o concorsi pronostici con vincite in denaro, in difetto di concessione, autorizzazione, licenza o altro titolo. Per l'inosservanza di tale obbligo la norma in questione prevede la sanzione amministrativa pecuniaria da 300.000 a 1.300.000 euro. L'accertamento di tale sanzione spetta all'ADM che ha competenza per il luogo nel quale è situato il domicilio fiscale del trasgressore. Siffatta norma, ad oggi, non risulta però attuata, anche perché, per espressa volontà del Legislatore, per la sua applicabilità sono necessari uno o più provvedimenti interdirigenziali del Ministero dell'Economia e delle Finanze – Dipartimento del Tesoro e dell'ADM. Con l'art. 22 suddetto, anche se con sanzioni amministrative minori, pari a un decimo di quelle sino ad ora previste, si sta tentando di rendere operativo tale blocco dei pagamenti.

In conclusione, il D.Lgs. n. 41/2024 rappresenta solo il primo tassello di una riforma più ampia dell'intero segmento dei giochi, così come disegnata dalla legge delega di riforma fiscale del 2023. La complessità del settore, la peculiarità di diverse modalità di raccolta del gioco, l'elevato tecnicismo della fiscalità di questo settore nonché

l'eterogeneità degli interessi da tutelare e degli operatori economici coinvolti, richiederanno una pluralità di decreti attuativi della predetta delega.