

## **Contrabbando doganale e IVA all'importazione: quali responsabilità per il comandante di una nave da diporto?**

di **Luca Piatti**

**Sommario.** **1.** Premessa: la vicenda e la prospettazione accusatoria. – **2.** Il regime di Ammissione Temporanea delle merci. – **3.** La responsabilità ascrivibile al comandante di una nave da diporto. – **4.** La natura (controversa) dell'IVA all'importazione. – **5.** La tesi difensiva fatta propria dalla Cassazione in sede cautelare. – **6.** Conclusioni.

### **1. Premessa: la vicenda e la tesi accusatoria.**

Con la sentenza n. 28502, depositata in data 16 luglio 2024, la terza sezione penale della Suprema Corte di cassazione si è espressa in sede cautelare in materia di contrabbando doganale ed evasione dell'IVA all'importazione.

Nel caso di specie, il comandante di un'imbarcazione da diporto veniva sottoposto a procedimento penale per i reati di cui agli artt. 110 cod. pen., 292 e 295, secondo comma, lettera *d-bis*), del d.P.R. n. 43 del 1973, in riferimento agli artt. 110 cod. pen., 1, 67 e 70, del d.P.R. n. 633 del 1972. Parimenti, veniva sottoposta a procedimento penale la Società armatrice e proprietaria dello yacht di cui trattasi per l'illecito amministrativo previsto dall'art. 25-*sexiesdecies*, primo e secondo comma, del d.lgs. n. 231/2001<sup>1</sup>.

In particolare, al comandante veniva contestato – in concorso con gli ignoti proprietari dello yacht – di aver tratto in inganno, mediante condotte fraudolente, le Autorità preposte all'accertamento relativo al regime doganale applicabile all'imbarcazione, assumendo e dichiarando in maniera ripetuta che la stessa rientrasse nel regime di "ammissione temporanea" ed evitando così il pagamento dell'IVA dovuta all'importazione per una somma pari al 21% del suo prezzo di acquisto.

Nel dettaglio, secondo l'Autorità procedente l'elusione sarebbe consistita nell'ormeggiare e trattenere per molti anni l'imbarcazione presso un porto

---

<sup>1</sup> Si segnala sin d'ora come la difesa dell'ente indagato ex D. Lgs. 231/2001 abbia rilevato che il rinvio compiuto dall'art. 70 D.P.R. n. 633/1972 al D.P.R. n. 43/1973 (oggi abrogato) sia esclusivamente *quoad poenam* e dunque non idoneo ad estendere la responsabilità amministrativa degli enti anche al delitto di omesso versamento dell'IVA all'importazione. Sul punto, è possibile menzionare Cass. pen., sez. III, n. 18838 del 15/11/2016 e, in giurisprudenza tributaria, Cass. civ., sez. trib., 6/4/2018 n. 8473. In ogni caso, sulla natura dell'IVA all'importazione quale tributo interno (o quale diritto di confine), si veda più diffusamente *infra*.

italiano, effettuando crociere esclusivamente all'interno delle acque territoriali dell'UE, eccezion fatta per alcune brevissime tratte con approdo in acque extra-unionali (i.e. Montenegro), a cadenza di circa 12-16 mesi e della durata di pochi giorni, attuate appositamente per far risultare ad ogni ritorno in Italia la circostanza per cui l'imbarcazione fosse in acque unionali da meno di diciotto mesi. Ciò avrebbe permesso di non superare il limite previsto quale "termine di appuramento", che – come si dirà a breve – consiste nel periodo di permanenza massimo nelle acque dell'Unione Europea oltre il quale è previsto il pagamento dell'IVA per l'importazione sulle imbarcazioni "non ammesse in libera pratica". Inoltre, il comandante veniva individuato quale rappresentante e gestore di fatto in Italia della società armatrice ai sensi dell'art. 295 del Codice della Navigazione, ed in quanto tale "titolare del regime doganale", vale a dire colui che effettua le operazioni di importazione del bene e come tale destinatario degli obblighi in dogana.

Sulla scorta di queste premesse, la Procura Europea ("EPPO") – competente per le evasioni IVA superiori a 10 milioni di euro – ha avanzato richiesta di sequestro preventivo dell'imbarcazione, richiesta che non ha trovato accoglimento né da parte del GIP competente, né dal relativo Tribunale del Riesame adito, né in ultima istanza da parte della Suprema Corte, che ha rigettato il ricorso del Procuratore Europeo ritenendo il provvedimento impugnato immune da vizi.

## **2. Il regime di Ammissione Temporanea delle merci.**

Com'è noto, l'obbligazione doganale all'importazione sorge quando merci "extra UE" risultano vincolate a uno dei regimi doganali di cui all'art. 77 del Codice Doganale dell'Unione (Reg. (UE) 952/2013, "CDU"), vale a dire il regime dell'importazione definitiva ovvero il regime della c.d. importazione provvisoria. La destinazione prescelta per la merce che si desidera importare deve essere esplicitata nella "dichiarazione in dogana", consistente nell'atto con il quale una persona, al momento dell'importazione, manifesta alle autorità doganali la volontà di vincolare le merci a un determinato regime doganale, con l'indicazione dell'eventuale specifica procedura da applicare (art. 5, n. 12 CDU); l'obbligazione doganale, dunque, sorge al momento dell'accettazione di tale dichiarazione da parte delle autorità competenti.

Il regime di importazione provvisoria consente che merci non unionali destinate alla riesportazione siano riservate ad un uso particolare nel territorio doganale dell'Unione in esenzione totale o parziale dai dazi all'importazione. Tale regime è concesso a condizione che le merci non siano destinate a subire modifiche, ad eccezione del loro deprezzamento normale dovuto all'uso che ne è fatto (art. 250 CDU); possono tuttavia essere autorizzate le riparazioni e le operazioni di manutenzione, incluse le revisioni e le messe a punto o le misure destinate a conservare le merci o a garantirne la compatibilità con i requisiti tecnici indispensabili per consentire il loro utilizzo nell'ambito del regime (art. 204 comma 2, Reg. delegato UE 2015/2446).

Ai sensi dell'art. 251 CDU, le merci così introdotte possono permanere all'interno del territorio doganale unionale per un arco temporale circoscritto ("tempo per l'appuramento del regime di ammissione temporanea"), scaduto il quale dovranno essere riesportate ovvero vincolate al regime di importazione definitiva.

L'importazione definitiva sul territorio italiano di merci temporaneamente importate comporta l'obbligo di corrispondere i diritti doganali che sarebbero stati dovuti sulle merci temporaneamente importate alla data in cui fu accettata dalla dogana la dichiarazione di temporanea importazione, nonché gli interessi di mora per il tempo decorso da tale data a quella di accettazione della dichiarazione di importazione definitiva (artt. 290-291 del già abrogato T.U.L.D.). I beni introdotti nell'Unione Europea potrebbero quindi essere esonerati, totalmente o parzialmente, dal pagamento dei dazi doganali e dell'IVA solo qualora l'importatore si avvallesse del regime di "ammissione temporanea" al verificarsi di specifici presupposti normativi. Nell'ipotesi, invece, in cui la merce non venga riesportata ma nazionalizzata, dovranno essere pagati i diritti relativi (dazio e IVA), oltre agli interessi compensatori contabilizzati dalla data di vincolo della merce al regime di ammissione temporanea.

La disciplina relativa al regime di Ammissione Temporanea ("**A.T.**") è contenuta nel Codice Doganale dell'Unione del 2013 (artt. 250-253 CDU) e nel Regolamento delegato (Reg. (UE) n. 2446/2015, artt. 204-238) e risponde all'esigenza di rendere rapida e agevole la circolazione internazionale di strumenti, attrezzature e mezzi di trasporto. Il vantaggio di tale regime consiste nel poter utilizzare nel territorio doganale dell'Unione Europea merci non unionali per alcune finalità peculiari in esonero dei dazi all'importazione e senza assoggettare le stesse alle misure di politica commerciale dell'Unione, a condizione – come detto – che le merci non siano destinate a subire modifiche sostanziali e soprattutto a patto che le stesse vengano "riesportate" al termine dell'utilizzo<sup>2</sup>.

Il regime di A.T. è soggetto ad autorizzazione ai sensi dell'art. 211 del Reg. (UE) 952/2013 e competente a ricevere la richiesta di autorizzazione è l'autorità doganale del luogo in cui le merci vengono utilizzate per la prima volta<sup>3</sup>.

Le imbarcazioni da diporto ad uso privato possono avvalersi del regime di A.T. purché siano soddisfatte congiuntamente le seguenti condizioni,

---

<sup>2</sup> Per una ricognizione generale, cfr. P. BELLANTE, *Il sistema doganale*, 2023, Giappichelli, p. 967 e ss.

<sup>3</sup> L'autorizzazione in esenzione totale e l'utilizzo del regime possono essere concessi, al ricorrere di determinate condizioni, sia a persone stabilite nel territorio doganale dell'Unione Europea, sia a persona non stabilite in esso, secondo la *ratio* che ha ispirato le convenzioni internazionali sull'introduzione temporanea delle merci, confluite poi negli allegati alla Convenzione di Istanbul del giugno 1990 (ratificata dall'Italia con la L. 26 ottobre 1995).

tassativamente indicate dall'art. 212, comma 3, e dall'art. 217, lett. e), Reg. (UE) n. 2446/2015:

- i) il mezzo deve essere immatricolato fuori dal territorio doganale unionale a nome di un soggetto stabilito fuori dal medesimo territorio;
- ii) il mezzo deve essere utilizzato da una persona stabilita al di fuori del territorio doganale unionale;
- iii) il mezzo non deve stazionare nelle acque territoriali dell'Unione per un periodo superiore a 18 mesi (c.d. "termine di appuramento") decorrenti dalla data di ingresso dell'imbarcazione, trascorsi i quali l'imbarcazione deve essere riesportata, ossia trasferita al di fuori delle acque territoriali, per poi potervi rientrare ed iniziare un nuovo periodo di appuramento. Solo qualora il periodo di appuramento sia maturato senza che l'imbarcazione sia trasferita al di fuori delle acque comunitarie si verifica un'ipotesi penalmente rilevante ai sensi dell'art. 70 D.P.R. 633/1972 (sempre che, ovviamente, l'armatore non abbia provveduto ad importare l'imbarcazione in via definitiva, versando l'IVA).

Nella vicenda in commento, la difesa dell'indagato ha da un lato ritenuto soddisfatti i requisiti di cui ai punti i) e ii), mentre dall'altro ha dimostrato come lo yacht non si sia mai trattenuto entro le acque unionali per un periodo superiore a 18 mesi (circostanza invero mai oggetto di contestazione), sostenendo così che i presupposti per l'insorgenza dell'obbligazione tributaria non si sarebbero verificati.

### **3. La responsabilità ascrivibile al comandante di una nave da diporto.**

Com'è noto, il comandante di una nave svolge la funzione di capo dell'equipaggio trovandosi al vertice dell'organizzazione nella fase di spedizione<sup>4</sup>. Fra le attribuzioni che qualificano la funzione di comando vi sono **i)** la direzione esclusiva della manovra e della navigazione (cfr. artt. 295, 298 e 887 Cod. Nav.); **ii)** l'accertamento dell'idoneità del mezzo alla navigazione (cfr. art. 297 e 889 Cod. Nav.); **iii)** la tenuta e la conservazione dei documenti e dei libri di bordo (cfr. artt. 299 e 890 Cod. Nav.).

Per ciò che concerne la rappresentanza dell'armatore, il comandante possiede poteri di rappresentanza *ex lege* delimitati dal criterio della necessità: tali poteri, infatti, vengono meno nell'ipotesi in cui l'armatore (o l'esercente) possa provvedere autonomamente alla gestione dei propri affari<sup>5</sup>. Rispetto alla

---

<sup>4</sup> Per una panoramica generale, si veda M. CARTA (a cura di), *La criminalizzazione del comandante della nave. Criticità e prospettive*, Roma, 2021.

<sup>5</sup> Sul punto, F. M. DOMINEDÒ, *Principi del diritto della navigazione*, I, Padova, 1957, pp. 195 e ss. e, più di recente, A. LEFEBVRE D'OVIDIO-G. PESCATORE-L. TULLIO, *Manuale di diritto della navigazione*, XVI ed., Milano, 2022, p. 368.

rappresentanza processuale dell'armatore, ai sensi dell'art. 309 Cod. Nav., il comandante può, in caso di urgenza, notificare atti ed istituire o proseguire giudizi in nome e nell'interesse dell'armatore, per quanto riguarda la nave e la spedizione<sup>6</sup>.

Per quanto di rilievo nella sentenza in commento, la Suprema Corte si è concentrata sulla possibilità di identificare il comandante di uno yacht quale "titolare del regime doganale" e, come tale, tenuto al versamento dell'IVA all'importazione contestata. Ciò in quanto lo stesso, secondo la prospettazione accusatoria, sarebbe stato investito di tutti i poteri, anche decisionali e di fatto, afferenti all'imbarcazione e al suo trasporto; di talché, la normativa doganale in materia di importazione temporanea sarebbe risultata violata, tenuto conto che l'indagato sarebbe stato di fatto residente in Italia e, conseguentemente, non legittimato ad utilizzare il regime di ammissione *de quo* a prescindere dal tempo di utilizzo del natante in acque unionali.

Sul punto, la sentenza prende posizione affermando che il terzo comma dell'art. 212 del Reg. (UE) n. 2446/2015, nella parte in cui prevede che l'esenzione totale dal dazio all'importazione sia concessa per i mezzi di trasporto adibiti alla navigazione marittima e nelle acque interne (purché siano utilizzati da una persona stabilita al di fuori del territorio doganale dell'Unione), non compie un esplicito riferimento al "titolare del regime doganale" - che è concetto richiamato dal diverso art. 250 del Codice doganale unionale, il quale non può trovare applicazione nella vicenda in commento, giacché atto a disciplinare il regime di ammissione temporanea con riferimento alle sole merci e non anche ai mezzi di trasporto<sup>7</sup> - ma al diverso concetto di "utilizzatore", da ricondursi al soggetto che effettivamente usi il bene.

---

<sup>6</sup> In particolare, per quanto qui di interesse, v. A. LEFEBVRE D'OVIDIO-G. PESCATORE-L. TULLIO, *Manuale di diritto della navigazione*, cit., p. 370, laddove si sostiene che "la rappresentanza processuale passiva è più circoscritta di quella attiva, perché il comandante può essere convenuto in giudizio soltanto per i fatti dell'equipaggio relativi alla nave e alla spedizione e per le obbligazioni da lui contratte durante la spedizione, quando manchi in loco l'armatore o un suo rappresentante".

<sup>7</sup> Le norme contenute nel Capo IV del Titolo VII del Reg. (UE) n. 952/2013, ivi compreso l'art. 250 citato, dettano dei principi generali ai quali devono ispirarsi le regole specifiche dettate, di volta in volta, in relazione a determinate categorie di "merci". Viceversa, il Capo IV, del Titolo VII, del Reg. (UE) n. 2446/2015 (che ha quale scopo quello di "integra[re] il regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento e del Consiglio europeo in relazione alle modalità che specificano alcune disposizioni del codice doganale dell'Unione") si occupa di precisare gli ambiti di operatività dei regimi doganali speciali, tra i quali il regime di "ammissione temporanea" (cfr. Sezione I, artt. 204-238 e, in particolare, Sottosezione 2, artt. 207-218, rubricata: "Mezzi di trasporto, palette e container, compresi i loro accessori e attrezzature"). Per quanto riguarda i mezzi di trasporto marittimi e fluviali, le condizioni di accesso al regime doganale in esame sono

Anche con riferimento a quest'ultimo aspetto, tuttavia, la Cassazione ha evidenziato che, anche laddove si voglia far coincidere le nozioni di "titolare del regime" e "utilizzatore del bene", il Comandante dell'imbarcazione non può essere considerato l'utilizzatore del natante, poiché semplicemente legato da un rapporto di lavoro dipendente che ne presuppone la soggezione alle direttive dell'armatore<sup>8</sup>.

#### **4. La natura (controversa) dell'IVA all'importazione.**

Come anticipato in premessa, nella vicenda in esame il reato contestato al comandante era quello di contrabbando doganale (artt. 292 e 295, comma 2, lett. *d-bis*, del d.P.R. n. 43 del 1973) con riferimento all'asserita evasione dell'IVA all'importazione (artt. 1, 67 e 70, del d.P.R. n. 633 del 1972). Per tale motivo, la Suprema Corte ha avuto modo di compiere un'analisi dettagliata sulla natura dell'IVA all'importazione. Essa, infatti, è da sempre al centro di un dibattito acceso che ha visto alternarsi in maniera ondivaga pronunce nelle quali all'IVA all'importazione era riconosciuta la natura di tributo interno da altre in cui veniva equiparata ai dazi.

Semplificando al massimo, si evidenzia che l'orientamento maggioritario precedente alla riforma doganale dei mesi scorsi sosteneva pressoché in modo unanime la natura dell'IVA all'importazione quale tributo interno<sup>9</sup>; nondimeno, alcune sentenze datate della Suprema Corte già ritenevano che nella contestazione del reato di cui al D.P.R. n. 43 del 1973, artt. 292, 293 e 295 ben potesse ricomprendersi l'IVA all'importazione, che era considerato *"uno dei diritti di confine, avendo natura di imposta di consumo a favore dello Stato, la cui imposizione e riscossione spetta esclusivamente alla dogana in occasione della relativa operazione di imputazione. La sottrazione dell'IVA all'importazione è,*

---

stabilite dall'art. 212, comma 3, mentre il successivo art. 217, lett. e) stabilisce la durata del termine di appuramento, ossia il più volte richiamato termine di 18 mesi.

<sup>8</sup> A tal proposito, M.F. ARTUSI, *Un comandante della nave non può considerarsi "utilizzatore" ai fini doganali*, in *Eutekne*, 17 luglio 2024. Si veda, inoltre, un recente chiarimento dall'Agenzia delle Entrate (Risposta a interpello 13.1. 2020, n. 4, che richiama la Risoluzione ministeriale del 21 dicembre 1990, n. 431354), dove si evidenzia come l'unico debitore dell'IVA all'importazione possa essere soltanto l'effettivo proprietario della merce: ciò in linea con quanto sostenuto dalla Cassazione nella pronuncia in commento, che individua l'IVA all'importazione come tributo interno, distinto dai dazi.

<sup>9</sup> Sulla natura di tributo interno dell'IVA all'importazione, cfr. Sez. 3, n. 42462 del 23/06/2016, Theiler, Rv. 268240, non mass. sul punto; Sez. 3 n. 28251 del 28/05/2015, Kirichenko, non mass.; Sez. 3, n. 45468 del 25/06/2014, P.M. in proc. Rosati, Rv. 260913; Sez. 3 n.13040 del 17/01/2014, Emendatori, non mass.; Sez. 3, n. 34256 del 12/07/2012, Pierino, Rv. 253661). Anche in ambito civile, cfr. Cass. Civ., Sez. 5, Sentenza n. 32978 del 10/11/2021; Cass. civ., Sez. V, Sentenza n. 14307 del 19/06/2009; Cass. civ. n. 20763/2013.

*quindi, sottrazione ad un diritto doganale di confine, sanzionata esclusivamente dalla legge doganale come reato di contrabbando*<sup>10</sup>.

L'orientamento maggioritario nazionale trovava riscontro anche a livello comunitario, dal momento che la Corte di Giustizia UE ha avuto modo di affermare in più occasioni come l'IVA interna e l'IVA all'importazione rappresentassero il medesimo tributo e in particolare come l'IVA all'importazione non facesse parte dei «dazi all'importazione», ai sensi dell'art. 5, punto 20, del Regolamento Ue 9 ottobre 2013 n. 952<sup>11</sup>.

Nella stessa direzione si erano espresse le Sezioni Unite della Cassazione in materia di contrabbando, affermando che "la diversità tra dazi e IVA all'importazione comporta che, ai fini della determinazione delle sanzioni, non può essere cumulato il rispettivo ammontare dei diritti evasi", e chiarendo così come l'IVA all'importazione fosse estranea all'obbligazione doganale e dovesse incardinarsi nel sistema generale dell'IVA<sup>12</sup>.

Parimenti, la sentenza qui in analisi ha aderito all'orientamento sopra citato, affermando che "*l'IVA all'importazione non è un diritto di confine ed è estranea all'obbligazione doganale, pur condividendo con i dazi la caratteristica di trarre origine dall'importazione di beni nell'Unione Europea e dalla loro conseguente introduzione nel circuito economico degli Stati membri (ex multis, Cass. civ., Sez. 5, n. 5962 del 28/02/2019, Rv. 653033; Cass. civ., Sez. 5, n. 7951 del 21/03/2019, Rv. 653332; Cass. civ., Sez. 5, n. 8473 del 9/01/2018)*".

La pronuncia, inoltre, prosegue evidenziando che "*in ragione del richiamo contenuto nell'art. 70 del d.P.R. n. 633 del 1972, l'IVA all'importazione e i diritti di confine (che sono di natura doganale) presentano, quanto a meccanismi applicativi, una disciplina comune e, pur configurando tributi distinti e separatamente liquidati, siano resi oggetto di unico prelievo. In altri termini, l'IVA all'importazione condivide con i dazi la caratteristica di trarre origine dal fatto che dell'importazione nell'Unione e della susseguente introduzione nel circuito*

<sup>10</sup> Cass. pen. Sez. III, 8 luglio 1992, n.1298.

<sup>11</sup> Sul punto, Corte di Giustizia Ue 12 maggio 2022, causa C-714/20, e 17 luglio 2014, causa C-272/13. Nello stesso senso, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, con sentenza del 25 febbraio del 1988, causa n. 299 del 1986, ha statuito che l'IVA all'importazione costituisce un tributo interno e non una tassa ad effetto equivalente al dazio doganale. Di conseguenza tale tributo è compatibile con il principio di neutralità dell'imposta sancito con l'art. 95 del Trattato istitutivo della Comunità Europea, il cui scopo è quello di garantire la libera circolazione delle merci nell'ambito comunitario, con l'eliminazione di tributi interni aventi effetti discriminatori tra merci nazionali e merci comunitarie importate, ad una duplice condizione: a) che la merce importata non sia soggetta a doppia imposizione (nel Paese d'esportazione ed in quella d'importazione); b) che l'infrazione relativa all'IVA all'importazione non sia sanzionata più severamente di quella relativa agli scambi interni.

<sup>12</sup> Cass. SS.UU. 4 luglio 2024 nn. 18284 e 18286.



*economico degli Stati membri (CGUE 11 luglio 2013, in causa C-272/12, Harry Winston SA, punto 41)".*

In controtendenza rispetto all'orientamento maggioritario della giurisprudenza di legittimità e a quanto stabilito nella sentenza in commento, si è espressa la recente riforma del sistema doganale (D. Lgs. 141/2024, recante "*Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione*", in vigore dal 4 ottobre 2024), che ha equiparato l'IVA all'importazione ai diritti doganali<sup>13</sup>.

In particolare, l'art. 27 delle disposizioni nazionali complementari al CDU stabilisce che "*sono diritti doganali tutti quei diritti che l'Agenzia è tenuta a riscuotere in forza di vincoli derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea o da disposizioni di legge. Tra i diritti doganali costituiscono diritti di confine, oltre ai dazi all'importazione e all'esportazione previsti dalla normativa unionale, i prelievi e le altre imposizioni all'importazione o all'esportazione, i diritti di monopolio, le accise, l'imposta sul valore aggiunto e ogni altra imposta di consumo, dovuta all'atto dell'importazione, a favore dello Stato*".

La sostanziale equiparazione dell'IVA all'importazione ai dazi genera importanti conseguenze, anche dal punto di vista sanzionatorio, per tutti gli operatori del settore: in primo luogo, l'assoggettamento dell'IVA all'importazione al regime previsto per i diritti di confine, e così la tendenziale rilevanza penale delle violazioni qualora l'ammontare dei diritti di confine, distintamente considerati, sia superiore a 10.000 euro<sup>14</sup>; in secondo luogo, la responsabilità solidale per il rappresentante indiretto in dogana, anche con riferimento all'IVA all'importazione<sup>15</sup>.

Viceversa, ai sensi dell'art. 27 comma 3 del D. Lgs. 141/2024, gli unici casi in cui l'IVA all'importazione mantiene la propria natura di tributo interno riguardano le merci immesse in libera pratica con il c.d. "Regime 42", che presuppone una

---

<sup>13</sup> Per una prima nota a sentenza sul punto, si rinvia a S. COMELLINI, *IVA all'importazione ante riforma soggetta alle disposizioni per i diritti di confine*, in *Eutekne*, 28 novembre 2024, di commento a Cass., 27 novembre 2024, n. 43140.

<sup>14</sup> Già prima dell'entrata in vigore della riforma, attenta dottrina aveva segnalato "*la soglia molto bassa per il reato di contrabbando fissata dalla direttiva europea Pif in 10.000 euro, [che] crea indubbi problemi se, in tale importo, si comprende anche l'iva. Vi è il concreto rischio di moltissime segnalazioni di reato, che appesantiranno il carico di lavoro del Procuratore europeo Eppo e che potrebbero vanificare gli obiettivi di semplificazione e proporzionalità delle sanzioni, peraltro sensibilmente ridimensionate rispetto alla disciplina attuale*": sul punto, S. ARMELLA, in *shippingitaly.it*, 8 agosto 2024, <https://www.shippingitaly.it/2024/08/08/armella-bene-la-riforma-della-disciplina-doganale-ma-restano-alcuni-aspetti-problematici/>.

<sup>15</sup> Per una panoramica sul rappresentante doganale ante Riforma, si veda L. UGOLINI, *La natura dell'iva all'importazione e la responsabilità dello spedizioniere*, in *Rivista Telematica di Diritto Tributario*, 6 marzo 2020.



successiva immissione in consumo in altro Stato membro dell'Unione europea, oppure i casi di immissione in libera pratica di merci vincolate a depositi IVA<sup>16</sup>.

### **5. La tesi difensiva fatta propria dalla Cassazione in sede cautelare.**

La pronuncia in commento, depositata prima dell'entrata in vigore del menzionato D. Lgs. 141/2024, si segnala per un percorso argomentativo coerente e rispettoso dei principi che governano il sistema sanzionatorio penale in materia doganale. Diversamente da quanto sostenuto dall'A.G. (nel caso di specie, la Procura Europea), la Cassazione ha fatto proprie le doglianze della difesa dell'indagato, che aveva rilevato la perfetta osservanza della normativa doganale in materia di ammissione temporanea.

Ciò in quanto, in primo luogo, nella normativa di riferimento non è rintracciabile alcun divieto di fruire di plurimi periodi di appuramento. Anzi, la previsione di cui all'art. 251, co. 4 CDU ammette un termine globale decennale entro il quale è possibile beneficiare del regime di A.T.: ciò confermerebbe *per tabulas* la possibilità di fruire di plurimi periodi, ciascuno dei quali inferiore a 18 mesi. Tale conclusione, peraltro, troverebbe conforto nella già menzionata Convenzione di Istanbul del 1990<sup>17</sup>, laddove si prevede espressamente la possibilità di beneficiare di plurimi utilizzi del termine di appuramento una volta trascorso un determinato lasso di tempo (lasso di tempo che la normativa europea ha volutamente ritenuto superfluo fissare)<sup>18</sup>.

La difesa dell'indagato ha altresì rilevato come nel periodo oggetto di contestazione lo yacht fosse stato sottoposto a periodici controlli da parte delle autorità preposte (Agenzia delle Dogane e Guardia di Finanza), le quali non hanno mai riscontrato alcuna violazione della normativa unionale e nazionale.

---

<sup>16</sup> Sul punto, tuttavia, una recente circolare dell'Agenzia delle Dogane e dei monopoli (n. 20/2024) ha chiarito che l'IVA sarà comunque considerata quale diritto di confine laddove, a seguito del "Regime 42", non sia fornita una prova dell'uscita dei beni dal territorio italiano e dell'immissione in consumo nell'altro Stato membro, così come nei casi in cui "la merce non sia presa in carico nella contabilità del deposito IVA".

<sup>17</sup> Cfr. "Convenzione relativa all'ammissione temporanea", firmata a Istanbul il 26.6.1990 e ratificata dall'Italia con la L. 26 ottobre 1995.

<sup>18</sup> Tale conclusione, peraltro, trova ulteriore riscontro nel sito ufficiale della Commissione Europea, laddove, nel fornire indicazioni agli operatori con riferimento ai possibili utilizzi delle imbarcazioni private, si ammette espressamente la possibilità di beneficiare di plurimi periodi di appuramento, chiarendo come sia possibile condurre il proprio yacht fuori dalle acque UE e farvi ritorno in un momento successivo, momento a partire dal quale inizia a decorrere un nuovo periodo di A.T. di 18 mesi. Letteralmente, "*you are not limited to a single period of temporary import. You can sail the yacht out of the EU and when you came back again a new period of temporary admission can begin. The customs rules do not provide for a 'minimum period' during which the goods must remain outside of the customs territory of the Union*".

Con riferimento al confine fra condotte abusive aventi rilievo esclusivamente fiscale e comportamenti posti in essere in violazione della legge penale, è stato rilevato che tale limite sarebbe caratterizzato dall'esistenza di comportamenti fraudolenti, ingannevoli o mendaci nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria realizzati in violazione della normativa tributaria. A parere della difesa dell'indagato, dunque, possono assumere rilievo penale solo le condotte (i) realizzate in violazione di una specifica norma tributaria o penale che, al contempo, (ii) si traducano in uno scollamento tra la realtà fattuale e fenomenica e l'immagine idonea a trarre in inganno l'Amministrazione Finanziaria: in assenza di tali caratteristiche, il fatto dovrà essere considerato penalmente irrilevante e, al più, potrà essere accertata l'eventuale e residua rilevanza tributaria sotto il profilo dell'abuso del diritto.

La Cassazione ha fatto proprie le doglianze della difesa, ritenendo scevro da qualsivoglia vizio motivazionale il provvedimento del Tribunale del Riesame con cui era stato confermato il rigetto alla richiesta di sequestro preventivo dell'imbarcazione.

Fermo quanto sopra evidenziato in tema di "titolare del regime doganale" e di IVA all'importazione, il ragionamento della Corte si è poi concentrato sul confine tra condotte "abusive", aventi rilievo esclusivamente fiscale, e comportamenti posti in essere in violazione della legge penale, confine che è caratterizzato dall'esistenza di comportamenti fraudolenti, ingannevoli o mendaci nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria, realizzati in violazione della normativa tributaria<sup>19</sup>.

A parere della Corte, nell'ordinamento giuridico italiano il *discrimen* risulta tracciato, oltre che in ambito penal-tributario dal d.lgs. n. 74 del 2000 – secondo cui: per «operazioni simulate oggettivamente e soggettivamente» devono intendersi quelle operazioni apparenti diverse da quelle disciplinate dall'art. 10-bis della legge n. 212 del 2000, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti; mentre l'espressione «mezzi fraudolenti» starebbe ad indicare le condotte artificiose attive, nonché quelle omissive, realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà – anche dall'art. 10-bis della legge n. 212 del 2000<sup>20</sup>.

---

<sup>19</sup> Sono tre, a parere della Corte, i presupposti su cui poggia l'esistenza dell'abuso del diritto: 1) l'assenza di sostanza economica delle operazioni effettuate; 2) la realizzazione di un vantaggio fiscale indebito; 3) la circostanza che il vantaggio è l'effetto essenziale dell'operazione.

<sup>20</sup> Come rilevato dalla Corte nella pronuncia in commento, "L'art. 10-bis, essendo contenuto nello Statuto dei diritti del contribuente, si applica tendenzialmente a tutti i tributi, con alcune limitazioni in relazione ai diritti doganali. L'art. 1, comma 4, del d.lgs. n. 128 del 2015 prevede, infatti, che «i commi da 5 a 11 dell'art. 10-bis della legge n. 212 del 2000 non si applicano agli accertamenti e ai controlli aventi ad oggetto i diritti

Sul punto, la Cassazione pone l'accento sul comma 13 dell'art. 10-*bis* legge n. 212/2000, che prevede che «*Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. [...]»*, di fatto equiparando così i concetti di "abuso" e di "elusione"<sup>21</sup>. Inoltre, la Suprema Corte non perde l'occasione di rilevare che la portata della previsione di cui al citato comma 13 debba essere verificata alla luce dei precedenti orientamenti giurisprudenziali che ritenevano penalmente irrilevanti le condotte elusive: per lungo tempo, infatti, si è ritenuto penalmente rilevante l'abuso del diritto sull'assunto che, dai principi di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione dettati dall'art. 53 Cost., il contribuente non potesse trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo in maniera distorta di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in mancanza di ragioni economicamente apprezzabili che possano giustificare l'operazione sottesa.

Ciononostante, il nuovo comma 12 dell'art. 10-*bis* della legge n. 212 del 2000 prevede che «*in sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie»*<sup>22</sup>. La Corte valorizza tale principio in via interpretativa, dal momento che permette di escludere che vi sia elusione in presenza di una diretta violazione di norme, anche penali; con ciò confermando come la disciplina sull'abuso del diritto veda un'applicazione residuale rispetto alle disposizioni concernenti la simulazione o i reati tributari (e fra di essi, le evasioni e le frodi), dal momento che tali fattispecie sono da perseguire con gli strumenti già presenti all'interno dell'ordinamento.

## 6. Conclusioni.

La sentenza in analisi offre numerosi spunti di riflessione sulle tematiche connesse al regime doganale di ammissione temporanea, alla responsabilità

---

*doganali di cui all'articolo 34 del decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, che restano disciplinati dalle disposizioni degli articoli 8 e 11 del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374, e successive modificazioni, nonché dalla normativa doganale dell'Unione europea». L'esclusione fissata dal legislatore è però limitata ai profili procedurali, sia perché ha per oggetto i commi da 5 a 11 - che riguardano l'interpello del contribuente, le modalità di accertamento, le richieste di chiarimenti, la riscossione, il rimborso - sia perché si riferisce letteralmente, non ai diritti doganali in quanto tali, ma «agli accertamenti e ai controlli» aventi ad oggetto tali diritti. Ne consegue, quanto al caso di specie, che le disposizioni sostanziali alle quali si è fatto riferimento si applicano comunque anche ai diritti doganali».*

<sup>21</sup> Viene richiamata, sul punto, Cass., sez. III, 1° ottobre 2015, n. 40272.

<sup>22</sup> Tale principio costituisce attuazione dell'art. 5, comma 1, lettera a), della legge di delegazione 11 marzo 2014 n. 23, il quale contiene il seguente criterio direttivo: «*definire la condotta abusiva come uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione».*

penale del comandante di una nave e alla controversa natura dell'IVA all'importazione. Pur essendo emessa in sede cautelare, tale pronuncia rappresenta un'importante tappa nel percorso giurisprudenziale volto a definire i confini tra condotte abusive di natura fiscale e illeciti penali.

Un primo elemento di rilievo è costituito dall'analisi dettagliata del regime di ammissione temporanea e delle sue implicazioni applicative. Valorizzando la possibilità di usufruire di periodi multipli di appuramento entro i limiti stabiliti dal Codice Doganale dell'Unione e confermando come tale pratica non sia di fatto preclusa dalla normativa europea, la Cassazione ha tenuto un approccio che risulta conforme alla logica espressa già nel 1990 nella Convenzione di Istanbul, che promuoveva la flessibilità nel regime doganale al fine di agevolare la circolazione internazionale dei beni.

Di particolare interesse è la ricostruzione della figura del comandante di un'imbarcazione da diporto e delle sue responsabilità in ambito penale e doganale. La Corte ha ribadito che tale ruolo non coincide automaticamente con quello di titolare del regime doganale o di utilizzatore effettivo dei beni importati. Il comandante, essendo un lavoratore subordinato, non può essere ritenuto direttamente responsabile del regime doganale applicabile all'imbarcazione, salvo che non vi siano prove concrete di un coinvolgimento diretto e consapevole in condotte fraudolente in concorso con l'armatore. Questa precisazione è cruciale per evitare che venga estesa in modo improprio la responsabilità penale a figure che operano in un contesto di dipendenza alle direttive dell'armatore stesso e perciò prive di autonomia decisionale.

La sentenza, inoltre, offre un'interpretazione articolata della natura dell'IVA all'importazione, riconoscendone la natura di tributo interno distinto dai dazi doganali. Tale posizione, pur in linea con l'orientamento maggioritario della giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, si pone in contrasto con le recenti modifiche introdotte dal D. Lgs. 141/2024. La novella, infatti, ha equiparato l'IVA ai diritti di confine, introducendo significative implicazioni anche sotto il profilo penale. Tuttavia, la pronuncia analizzata evidenzia come la normativa vigente all'epoca dei fatti confermasse la separazione tra IVA e obbligazioni doganali, con conseguenze significative sul piano della rilevanza penale (e della responsabilità amministrativa dell'ente ai sensi del D. Lgs. 231/2001) delle condotte contestate.

Un ulteriore elemento di interesse riguarda il limite tra condotte abusive e illeciti penali. La Cassazione ha sottolineato come l'abuso del diritto, in assenza di specifiche violazioni normative o di condotte fraudolente, non possa assumere rilevanza penale, rimanendo così confinato all'ambito tributario. Questo approccio si collega direttamente ai principi sanciti dall'art. 10-bis dello Statuto del contribuente, secondo cui le operazioni abusive non costituiscono reato e la loro configurazione deve essere residuale rispetto a fattispecie più gravi, quali la simulazione o la frode fiscale. Tale impostazione garantisce un'applicazione

rigorosa e rispettosa delle norme penali, evitando che l'intervento sanzionatorio risulti eccessivo o sproporzionato rispetto al disvalore delle condotte.

In ultima analisi, la pronuncia in esame rappresenta un esempio virtuoso di equilibrio tra le esigenze di tutela del gettito fiscale e il rispetto del principio di soggettività passiva tributaria. La Cassazione ha adottato un approccio coerente con i principi costituzionali di legalità, tassatività e offensività, ribadendo che solo condotte effettivamente fraudolente possono integrare ipotesi di reato. Al contempo, da essa emerge l'importanza e la necessità di un costante dialogo tra legislatore e autorità di vigilanza e controllo (i.e. l'Agenzia delle Dogane), soprattutto alla luce delle recenti riforme che hanno introdotto nuovi profili di complessità nella disciplina doganale e fiscale. La vicenda in questione non solo chiarisce questioni tecniche di rilievo per gli operatori del settore della nautica da diporto, ma pone anche le basi per una riflessione più ampia sulla necessità di armonizzare le normative nazionali e sovranazionali, garantendo certezza del diritto e proporzionalità nell'applicazione delle sanzioni, penali e non.