

RIFORMA DOGANALE: DIRITTI DI CONFINE E IVA NELLE DNC

Prof. Avv. Benedetto Santacroce



Riforma doganale: le principali novità

IVA e diritti di confine

D.LGS. N.
141/2024

ART. 27 DISPOSIZIONI NAZIONALI COMPLEMENTARI AL CODICE DOGANALE DELL'UNIONE

«1. 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.

2. **Fra i diritti doganali** di cui al comma 1 **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.

DEROGA

3. **L'IVA non costituisce diritto di confine** nei casi di:

a) immissione in libera pratica di merci senza assolvimento dell'imposta sul valore aggiunto per successiva immissione in consumo in altro Stato membro dell'Unione europea; **REGIME 42**

b) immissione in libera pratica di merci senza assolvimento dell'imposta sul valore aggiunto e vincolo a un regime di deposito diverso dal deposito doganale» **DEPOSITO IVA**

Riforma doganale: le principali novità

IVA e diritti di confine

ART. 34 TULD

«2. Fra i diritti doganali costituiscono “diritti di confine”: i dazi di importazione e quelli di esportazione, i prelievi e le altre imposizioni all’importazione o all’esportazione previsti dai regolamenti comunitari e dalle relative norme di applicazione ed inoltre, per quanto concerne le merci in importazione, i diritti di monopolio, le sovrimposte di confine ed **ogni altra imposta o sovrimposta di consumo a favore dello Stato**»

ART. 27 DISPOSIZIONI
NAZIONALI COMPLEMENTARI
AL CODICE DOGANALE
DELL’UNIONE

«2. Fra i diritti doganali... costituiscono diritti di confine...**l’imposta sul valore aggiunto**... dovuta, all’atto dell’importazione, a favore dello Stato»

**INCLUSIONE ESPRESSA DELL’IVA
TRA I DIRITTI DI CONFINE**

CON QUALI EFFETTI E
CONSEGUENZE?



Riforma doganale: le principali novità

IVA e diritti di confine

EFFETTI

Individuazione del debitore d'imposta

Accertamento, liquidazione e riscossione

dell'IVA in Dogana

secondo le regole previste per l'adempimento dell'obbligazione doganale

COMBINATO DISPOSTO ARTT. 27
E 30 DNC E ARTT. 77, 78 E 79 CDU

ART. 28, COMMA 2, DNC

Il **rappresentante doganale indiretto** è debitore dell'IVA
insieme all'importatore

«I diritti di confine sono accertati, liquidati e riscossi
**secondo le disposizioni della normativa doganale
unionale...**»

RATIO

RELAZIONE
ILLUSTRATIVA +
CIRCOLARE
20/D/2024

La nuova norma ha l'obiettivo di:

- dare continuità all'orientamento giurisprudenziale che qualifica l'IVA all'importazione quale diritto di confine, la cui evasione integra il **reato di contrabbando** ex art. 292 TULD (Cass., sentenza n. 4978/2022)
- rimanere conforme la **CGUE, sent. C-299/86, Drexl** che riconosce le differenze intercorrenti tra le due tipologie di imposte
- fornire una risposta a principio di diritto enunciato dalla CGUE, sent. C-714/20, secondo cui non può essere riconosciuta la **responsabilità del rappresentante doganale indiretto** per il pagamento dell'IVA all'importazione, in solido con l'importatore, in assenza di disposizioni nazionali che lo designino, in modo esplicito e inequivocabile, come debitore di tale imposta

Riforma doganale: le principali novità

IVA e diritti di confine

CONSEGUENZE

ACCENTUAZIONE DELLA DIVERGENZA

TRA IVA INTERNA E IVA ALL'IMPORTAZIONE



- Esiste un orientamento contrario secondo cui **l'evasione dell'IVA all'importazione costituisce un reato distinto ed autonomo rispetto a quello di contrabbando**, essendo l'IVA all'importazione, un tributo interno, al pari della normale IVA sugli scambi nazionali e non un diritto di confine, per cui l'evasione della stessa non integra il reato di cui all'art. 282 TULD (Corte di Cassazione, sentenza n. 34256/2012)
- **L'IVA all'importazione è estranea all'obbligazione doganale**, ma si incardina nel sistema generale, sicché l'imposta può essere assolta in *reverse charge* (Corte di Cassazione, sentenza n. 8473/2018) e, sul piano sanzionatorio, l'IVA, in quanto estranea all'obbligazione doganale, non può essere cumulata all'ammontare dei diritti di confine evasi, ai fini della determinazione delle sanzioni ex art. 303 TULD (Corte di Cassazione, sentenza n. 24788/2024)
- **L'IVA all'importazione non è un diritto di confine** (riconducibile all'art. 34 TULD) al pari dei dazi doganali ma, quanto alle sue caratteristiche, è la medesima imposta dell'IVA intraunionale. L'IVA all'importazione, dunque, condivide con i dazi la caratteristica di trarre origine dal fatto dell'importazione nell'Unione e della susseguente introduzione nel circuito economico degli stati membri, sicché il **fatto generatore e l'esigibilità dell'IVA all'importazione sono collegati a quelli dei dazi**, ma restano da questi distinti (Cassazione SS.UU., ordinanza interlocutoria n. 18284/2024)

Stesse sanzioni?

Riforma doganale: le principali novità

IVA e diritti di confine

CORTE DI CASSAZIONE, SS.UU., ORDINANZA INTERLOCUTORIA DEL 4 LUGLIO 2024, N. 18284

L'art. 70, comma 1, DPR n. 633/1972, in relazione agli artt. 282 e 301 DPR n. 43/1973 e all'Accordo tra la CEE e la Confederazione elvetica del 19 dicembre 1972 (recepto nel reg. n. 2840/72/CEE), nella parte in cui, nel prevedere che «Si applicano per quanto concerne le controversie e le sanzioni, le disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine», **non esclude l'applicabilità dell'art. 301 TULD**, pone concreti **dubbi di costituzionalità** per violazione dell'art. 3 Cost., nonché dell'art. 49 della Carta dei diritti fondamentali dell'unione Europea.

Applicare all'IVA le stesse sanzioni previste in caso di evasione dei dazi, come la **confisca doganale**, porterebbe una disparità di trattamento sproporzionata rispetto alle violazioni della medesima natura riguardanti le operazioni interne

RINVIO ALLA
CORTE
COSTITUZIONALE

Riforma doganale: le principali novità

IVA e diritti di confine



OSSERVAZIONI

LETTURA RESTRITTIVA DELLA NORMA DELL'ART. 27

- Non si può considerare l'IVA all'importazione quale diritto di confine *sic et simpliciter*, ovvero ai fini dell'integrale applicazione della disciplina doganale
- A parte i rinvii espliciti all'applicazione delle norme doganali – individuazione debitore d'imposta ed accertamento, liquidazione e riscossione dell'IVA in Dogana – tornano applicabili **le regole previste per l'IVA nazionale e intraUE**
- Ad esempio, restano non applicabili all'IVA all'importazione le norme sulla determinazione della territorialità dei dazi, in quanto per l'IVA **la territorialità resta sempre ancorata al Paese del consumo**, il quale potrebbe non coincidere con lo Stato in cui sorge l'obbligazione doganale (CGUE, sentenza C-791/22)
- Al fine della determinazione della soglia di evasione di euro 10.000, oltre la quale scatta la sanzione amministrativa dal 100 al 200 % dei diritti dovuti, **l'IVA all'importazione va considerata distintamente dai dazi** (art. 96, comma 1, lett. b), DNC)