

Negli ultimi anni si è acceso il dibattito sull'equiparazione dell'Iva all'importazione a un diritto di confine e sul connesso rapporto tra il reato di contrabbando e quello di omesso versamento dell'Iva all'importazione a seguito del mancato pagamento di tale tributo sugli acquisti di merci extra-comunitarie ⁽¹⁾.

Evasione IVA all'importazione

La tematica è stata recentemente affrontata dalla Cassazione penale, la quale ha prospettato soluzioni tra loro differenti ⁽²⁾.

Breve inquadramento normativo

L'art. 292, D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 (di seguito "Tuld"), che contiene la definizione di contrabbando doganale, punisce chiunque sottragga la merce al pagamento dei diritti di confine dovuti.

L'art. 70, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito "Decreto Iva") sanziona, invece, chi evade l'imposta sul valore aggiunto nelle operazioni di importazione di merce proveniente da Paesi extracomunitari, attraverso un richiamo alla normativa in tema di contrabbando, in quanto il legislatore ha previsto che "si applicano, per quanto concerne le controversie e le sanzioni le disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine" ⁽³⁾.

Iva all'importazione come diritto di confine e relative conseguenze: orientamento giurisprudenziale risalente

Il legislatore ha individuato i "diritti doganali" in tutti quei diritti che

la dogana è tenuta a riscuotere in forza di una legge, in relazione alle operazioni doganali (art. 34, comma primo, Tuld). Il comma secondo di tale disposizione legislativa specifica poi che sono diritti di confine tutte le imposte di consumo a favore dello Stato ⁽⁴⁾.

Sul punto, un orientamento giurisprudenziale ormai superato ha sostenuto la natura di "diritto di confine" dell'Iva, in quanto imposta sul consumo.

Proprio il meccanismo applicativo dell'Iva, consegnato in modo tale da far gravare l'imposta sul consumatore finale del bene, porterebbe a considerare l'Iva tra le imposte di consumo a favore dello Stato e, pertanto, tra i diritti di confine.

Se si considera l'Iva un diritto di confine, nel caso di omesso versamento di tale tributo all'atto dell'importazione, si realizza il solo delitto di contrabbando e non an-

che quello di evasione dell'Iva, di cui all'art. 70 Decreto Iva.

Carattere unitario dell'Iva

La più recente giurisprudenza ⁽⁵⁾ ha riconosciuto all'Iva la natura di unico tributo, la cui riscossione viene demandata ad Agenzie fiscali diverse (Agenzia delle dogane, Agenzia delle entrate), per mere ragioni di economia di gestione, giacché l'Iva all'importazione viene riscossa unitamente ai diritti di confine, mentre l'Iva nazionale è autoliquidata dal contribuente e concorre alla formazione del volume d'affari.

A riscontro del carattere unitario dell'Iva, sotto il profilo normativo, occorre rilevare che la quota di Iva versata all'Erario comunitario tiene conto sia dell'Iva riscossa all'importazione che dell'imposta sulle operazioni interne (art. 311, Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, ex art. 269 Trattato CE).

(1) Con l'entrata in vigore delle norme sulla "liberalizzazione" del transito delle merci nell'ambito della Comunità europea, oggetto materiale del contrabbando e, più in generale, delle importazioni possono essere solo merci di provenienza extra- UE.

(2) Irollo, Sul controverso rapporto fra contrabbando doganale ed evasione dell'Iva all'importazione, in *Il fisco*, 1999, 13973.

(3) Contra, Cass. pen., sez. III, 7 maggio 1998, n. 5370 in *Bancadati Fiscovideo*.

(4) Alessi, voce *Dazi doganali*, in *Enc. del dir.*, vol. XI, Giuffrè, Milano, 1961, 705 ss; Ardizzone, voce *Dogana e imposte doganali*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. XII, Roma, 1988; Fiorenza, voce *Dogana e tributi doganali* in *Dig. disc. priv. (sez. comm.)*, vol. V, Utet, Torino, 1990, 116 ss.

(5) Cass. pen., sez. III, 17 gennaio 2013, in *D&G on line*; Cass. pen., sez. III, 9 gennaio 2013, n. 1172; Cass. pen., sez. III, 7 settembre 2012, n. 34256; Cass. pen., sez. III, 4 maggio 2010, n. 16860, in *Bancadati Fisconline*; in senso conforme, Corte di Giustizia, 25 febbraio 1982, C- 16/81, Gaston Schul, in *Banca dati BIG, IPSOA*; Corte di Giustizia, 25 febbraio 1988, C-299/86, Rainer Drexler, in *Foto it.*, 1988, 377.

Tutto ciò è confermato anche dall'art. 70, Decreto Iva, rubricato "applicazione dell'imposta" che, come già anticipato, stabilisce "l'imposta relativa alle importazioni è accertata, liquidata e riscossa per ciascuna operazione. Si applicano, per quanto concerne le controversie e le sanzioni, le disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine".

Recente orientamento giurisprudenziale e riflessi sui rapporti tra il reato di contrabbando e quello di evasione dell'Iva all'importazione

Il carattere unitario dell'Iva è stato riconosciuto dalla giurisprudenza a partire dal 2010⁽⁶⁾ e confermato anche con la recentissima sentenza della Corte di Cassazione 9 gennaio 2013, n. 1172⁽⁷⁾.

In particolare, la vicenda dalla quale trae origine la pronuncia ri-

guarda un'operazione posta in essere tra una società di leasing sam-marinese, proprietaria di un'imbarcazione da diporto immatricolata presso il registro dei natanti della Repubblica di San Marino, e un soggetto italiano che ha acquistato e introdotto in Italia quel bene.

A seguito di tale condotta, il Gip del Tribunale di Rimini ha disposto il sequestro preventivo dell'imbarcazione, in quanto ha ritenuto che il natante fosse stato importato nel territorio della Comunità europea, in violazione della normativa doganale comunitaria e interna. Il mancato pagamento dell'Iva all'importazione ai sensi dell'art. 70, Decreto Iva nella ricostruzione operata sarebbe equivalso alla sottrazione dei relativi diritti di confine. Tale violazione ha comportato la contestazione in capo al contribuente del reato di contrabbando e di

evasione Iva. La Corte di Cassazione, annullando il provvedimento di sequestro, ha affermato che nelle operazioni di importazione il reato di contrabbando non può configurarsi a causa del mancato assolvimento dell'Iva all'importazione, giacché tale tributo è un'imposta interna e non un diritto doganale. Si riconosce così carattere di unitarietà all'Iva, anche nel rispetto dei principi comunitari di neutralità e di divieto di doppia imposizione espressi dalla Corte di Giustizia.

I giudici infine ritengono che il reato di contrabbando non sia contestabile qualora l'Italia abbia stipulato con lo Stato estero un accordo di cooperazione doganale che preveda l'esenzione delle operazioni dai diritti di confine che, pertanto, non possono essere evasi. Questa circostanza si è verificata nel caso di specie. San Marino ha

(6) Cass., pen., sez. III, 4 maggio 2010, n. 16860

(7) In senso conforme, Cass. pen., sez. III, 7 settembre 2012, n. 34256



BETA-TRANS S.p.A.

C.A.D. BIANCULLI s.r.l

Centro di Assistenza doganale





Beta-Trans mette a disposizione sul territorio nazionale (Milano, Prato, Bologna), per una completa attività di gestione magazzino conto terzi, più di 80.000 mq. di magazzino e 15.000 mq. di uffici, assistiti per l'attività doganale dal "C.A.D. Bianculli"

infatti sottoscritto un Accordo con l'Unione europea in vigore dal 1° aprile 2002, a seguito del quale è entrato a far parte del territorio doganale comunitario e le operazioni poste in essere con tale Stato sono esenti dai diritti di confine.

La Corte di Cassazione ha però chiarito che il reato di evasione dell'Iva all'importazione non è comunque escluso dal predetto Accordo, trattandosi di tributo interno che, secondo i principi del Trattato CE, è dovuto allo Stato al momento dell'ingresso delle merci.

L'unico limite è individuato nel divieto di doppia imposizione: il reato non può essere contestato se si prova che il tributo è stato già assolto anteriormente, come in questo caso, essendo i natanti già stati sottoposti a tassazione all'interno della Repubblica di San Marino.

In conclusione, solamente se non sussiste un Accordo in base al quale non trovino applicazione i diritti di confine all'atto dell'introduzione delle merci in uno dei due Stati, il reato di evasione dell'Iva all'importazione può concorrere con quello di contrabbando. In caso contrario, sarà per definizione escluso il contrabbando doganale.

Possibili implicazioni in ambito tributario del nuovo orientamento giurisprudenziale sul carattere unitario dell'Iva

a. Depositi Iva e duplicazione d'imposta

L'adesione alla tesi del carattere unitario dell'Iva mette in crisi l'orientamento giurisprudenziale che sostiene il recupero a tassazione

dell'Iva in caso di mancata introduzione materiale dei beni nel deposito Iva. Come noto, l'istituto del deposito Iva consente di differire il pagamento dell'imposta dovuta all'atto dell'importazione al successivo momento dell'estrazione della merce dal deposito, in applicazione del regime di sospensione, di cui all'art. 50 bis, quarto comma, d.l. 331 del 1993.

Con un orientamento in contrasto con la tesi dell'unitarietà dell'Iva, la Corte di Cassazione, con le sentenze 19 maggio 2010⁽⁸⁾, ha stabilito che, in assenza di un effettivo immagazzinamento delle merci nel deposito Iva, non possa essere preso in considerazione il pagamento dell'Iva già effettuato mediante l'emissione dell'autofattura all'estrazione, giacché l'Iva all'importazione sarebbe diritto di confine, mentre l'autofatturazione delle merci all'atto del prelievo da un deposito Iva non rappresenterebbe un'effettiva modalità di versamento del tributo, trattandosi di un'operazione neutra di compensazione dell'Iva.

Quanto espresso dalla Suprema Corte si pone in evidente contrasto con i principi recentemente sanciti dalla Cassazione penale in merito al carattere unitario dell'Iva, palestando l'illegittimità di un recupero a tassazione dell'Iva all'importazione già assolta come tributo interno.

b. Duplicazione d'imposta

La tesi espressa dalla giurisprudenza in merito all'unitarietà dell'Iva assume importanza anche in relazione a tutte le contestazioni che vedono la Dogana richiedere il

versamento dell'Iva all'importazione quando in realtà l'effettivo soggetto passivo d'imposta abbia già assolto l'Iva presso un altro Ufficio competente per l'imposta nazionale. La dogana, per esempio, recupera l'Iva relativa all'incremento della base imponibile derivante dall'inclusione dei diritti di licenza nel valore di transazione, anche nei casi in cui la stessa sia stata regolarmente corrisposta sulle royalties versate ai licenzianti sulla merce venduta. Assunto che l'Iva all'importazione e l'Iva interna hanno la medesima natura, tali pretese comportano un'evidente duplicazione dell'imposta per lo stesso rapporto tributario con conseguente violazione dei principi fondamentali in tema di Iva.

c. Responsabilità solidale degli spedizionieri in ambito Iva

La più recente giurisprudenza giunta a riconoscere nell'Iva un unico tributo, non assimilabile in alcun modo a un diritto di confine, pone in evidenza come i presupposti dell'Iva non possano identificarsi nei presupposti dell'obbligazione doganale.

Tale impostazione dovrebbe condurre a ritenere non ravvisabile una responsabilità solidale dello spedizioniere in relazione al versamento dell'Iva all'importazione.

Tale responsabilità solidale sarebbe, infatti, esclusivamente rinvenibile sulla base delle norme riguardanti l'obbligazione doganale e, dunque, completamente estranee alla disciplina dell'Iva all'importazione.

**Sara Armella
Flavia Di Luciano**

(8) Cass. civ., sez. V, 19 maggio 2010, nn. 12262, 12263, 12264, 12265, 1266, 12267, 12272, 12273, 12274, 12275, 12577, 12578, 12579, 12580 e 12581, in *Bancadati Fisconline*