

# IVA all'importazione ante riforma soggetta alle disposizioni per i diritti di confine

Il DLgs. 141/2024 sul punto conferma l'intenzione del legislatore di chiarire le norme previgenti

/ Stefano COMELLINI

Con la sentenza n. [43140](#) depositata ieri, la Cassazione ha aderito all'orientamento, non univoco nella giurisprudenza di legittimità, per il quale l'IVA all'importazione, pur essendo estranea all'obbligazione doganale, rientra tra i tributi da corrispondersi in occasione delle operazioni doganali e pertanto, in virtù del rinvio contenuto nell'[art. 70](#) del DPR n. 633/1972, è soggetta alle disposizioni relative ai diritti di confine.

È bene anticipare che la controversa questione circa la natura dell'IVA all'importazione, (nonché quella, qui parificata, del contributo "stazione sperimentale carta"), e in particolare la loro riconducibilità nei diritti di confine o nei tributi interni, è stata **superata** dall'entrata in vigore del DLgs. n. [141/2024](#), il cui [art. 27](#) comma 2 inserisce, a far tempo dal 4 ottobre 2024, l'IVA nell'ambito dei diritti di confine, sia pure con qualche eccezione.

Nel caso di specie, al ricorrente, legale rappresentante di una spa, era stato contestato il reato di contrabbando per avere indotto in errore, mediante l'allegazione di falsa documentazione commerciale, i funzionari doganali che formavano così **dichiarazioni doganali ideologicamente false** in quanto indicanti base imponibile inferiore a quella reale, con conseguente evasione dei diritti doganali (appunto, IVA e contributo "stazione sperimentale carta") corrisposti in misura inferiore al dovuto.

In particolare, secondo l'accusa, l'evasione dei diritti doganali e, quindi, il reato di **contrabbando**, riguardava merce importata in via definitiva, di origine e provenienza cinese, dichiarata in regime CFR (vale a dire, con prezzo di vendita comprensivo anche delle spese di trasporto dal luogo di origine a quello di destinazione, nel caso di specie, del nolo marittimo), mentre dagli accertamenti eseguiti sui bonifici pagati dalla società e su una fattura emessa dalla società cinese, la stessa avrebbe dovuto essere dichiarata con condizione di resa FOB (ossia con spese di trasporto a carico dell'acquirente importatore, da aggiungersi all'importo della fattura).

Di conseguenza, la contestazione riguardava l'omesso pagamento dell'IVA (e del contributo) sulle **spese di trasporto** effettivamente sostenute che, se inquadrato nell'ambito dei diritti di confine, configura il delitto di contrabbando doganale, con conseguente sequestro e confisca della merce.

La Cassazione evidenzia come nella materia si siano proposti, in ambito penale, **due orientamenti** giurisprudenziali.

Da un lato, l'indirizzo che ha visto l'IVA all'importazio-

ne **estranea** all'obbligazione doganale, pur condividendolo con i dazi la caratteristica di trarre origine dall'importazione di beni nell'Unione europea e dalla loro introduzione nel circuito economico degli Stati membri; così non configurandosi come diritto di confine, bensì come tributo interno. In questo caso non risulterebbe applicabile l'[art. 292](#) del DPR n. 43/1973 (abrogato dalla Riforma) bensì il solo art. 70 del DPR n. 633/1972, posto che il rinvio ivi previsto alle leggi doganali opererebbe solo con riferimento al trattamento sanzionatorio e non al novero dei soggetti sanzionabili (Cass. n. [56264/2017](#)).

Su altra linea si pone, invece, quella giurisprudenza per cui l'IVA all'importazione, pur essendo estranea all'obbligazione doganale, deve farsi rientrare nei tributi che vanno corrisposti in occasione delle operazioni doganali e pertanto, in virtù del richiamo contenuto nell'art. 70 del DPR n. 633/72, soggetta alla procedura dettata per i **diritti di confine** (Cass. n. 24784/2024).

A quest'ultimo orientamento aderisce la pronuncia in esame, fondando il proprio convincimento sugli [artt. 34 e 36](#) del DPR n. 43/73, c.d. TULD (nel testo previgente, qui applicabile *ratione temporis*) ove si configura(va) l'IVA all'importazione come uno dei diritti di confine, trattandosi di **imposta di consumo** a favore dello Stato. Pertanto, per la Corte, la sottrazione all'IVA all'importazione equivale alla sottrazione ad un diritto doganale di confine e configura il reato di contrabbando.

Inoltre, la Suprema Corte evidenzia come la recente modifica dell'art. 34 del TULD ad opera del DLgs. n. [141/2024](#) – il cui art. 27 comma 2, come si è detto, ha inserito l'IVA nei diritti di confine – non può che confermare l'intenzione del legislatore di **chiarire** quanto nella previgente normativa era stato oggetto di controverse interpretazioni. A questo si aggiunga che l'importazione definitiva si concretizza in **due distinti passaggi**: l'immissione del bene in libera pratica e l'immissione dello stesso al consumo. Pertanto, per l'[art. 201](#) del CDU (Reg. Ue n. 952/2013), l'immissione della merce in libera pratica consegue al pagamento dei dazi doganali dovuti all'importazione e tale adempimento consente alla merce importata di acquisire alla posizione doganale di merce unionale. Tuttavia, affinché si perfezioni l'importazione definitiva della merce, occorre che la stessa sia immessa al consumo, cioè che sia immessa nel circuito economico del Paese membro di importazione, assolvendo al pagamento dell'IVA all'importazione (Cass. n. 4978/2022) la cui evasione integra il reato di contrabbando.