



# **L'IVA risorsa propria e diritto doganale di confine**

## **Il reato di evasione dell'Iva all'importazione**

---

**L'autore** si è laureato presso l'Università degli Studi di Napoli, facoltà di Economia e Commercio. Vincitore di tre cattedre e relative abilitazioni all'insegnamento: discipline giuridiche ed economiche - aziendali e commerciali - tecniche, turistiche ed alberghiere. Dottore Commercialista e Revisore contabile.

Già Dirigente del Ministero Economia e Finanze, è iscritto nell'elenco dei Giudici Tributari, è CTU in civile e penale presso il Tribunale di Santa Maria Capua Vetere, è revisore dei conti, per nomina del Ministro dell'economia e delle finanze, del Consiglio Nazionale degli Spedizionieri Doganali.

Esperienza quarantennale nell'accertamento fiscale, in indagini di polizia giudiziaria e tributaria e in indagini di polizia valutaria nei settori cosiddetti *sensibili*, a forte rischio di frodi e riciclaggio. Partecipazione attiva ad investigazioni antifrode con incarichi ministeriali, anche come coordinatore del Servizio di vigilanza e antifrode (SVAD) e vari incarichi nell'ambito dello scambio di funzionari dei vari Paesi della Comunità, più volte relatore nell'ambito del programma Mattheus.

Custom Expert, ha collaborato nell'ambito dell'antifrode con le Dogane Americane, settore sicurezza, "U.S. Custom and Border Protection-Airport Jamaica NY" della Columbia Association Of U.S. Customs & Affiliated Government Agencies CIAO / FIAO in qualità di Supervisor anni 2004-2005.

Insignito del premio "San Matteo 2003", conferito dal Direttore Generale dell'Agenzia delle Dogane, che viene rilasciato a dieci funzionari, a livello nazionale, che si sono distinti per capacità professionali, impegno e particolare dedizione al servizio, con motivazione specifica "Il Dr. Campanile ha rivestito incarichi di particolare responsabilità distinguendosi per il profondo impegno e particolare dedizione. Gli è stata sempre riconosciuta una particolare propensione all'approfondimento delle problematiche connesse ai compiti di istituto svolti. Molto significativi risultano gli articoli e le pubblicazioni di cui è stato autore; ha ottenuto riconoscimenti accademici per i suoi studi su tematiche sia giuridiche che economiche".

Esperienza più che ventennale in qualità di docente in corsi di formazione e master: LUISS, Eurosportello della Camera di Commercio, Scuola Superiore della Pubblica Amministrazione, Agenzia Delle Dogane e vari Ordini provinciali di Dottori Commercialisti ed Esperti contabili.

Convegnista e pubblicitista da oltre un ventennio sulle tematiche fiscali, in Diritto Tributario Comunitario, in Diritto Tributario Internazionale, e in Penal-Tributario; competenze professionali specifiche nel Diritto comunitario ed internazionale, nella Fiscalità e Commercio Internazionale, in Revisioni legali, fiscali e societarie.

Sindaco effettivo di varie società, tra cui anche la ex Cassa Rurale di Casagiove; da più di sei anni revisore contabile nel CNSD di Roma.

Articolista da più di un ventennio per riviste specializzate, per il recente passato, *Il Fisco*, il Giornale dei Dottori Commercialisti, le riviste di giurisprudenza tributaria ed, attualmente, scrive per *Il Doganalista* una rivista di commercio e fiscalità internazionale.

***Francesco Campanile***



## L'IVA risorsa propria e diritto doganale di confine. Il reato di evasione dell'iva all'importazione

*Secondo la giurisprudenza, ormai consolidata, il reato di evasione dell'iva all'importazione della merce proveniente dai Paesi Terzi persiste a prescindere se gravata da dazio o non e se chi sottrae la merce al pagamento dei diritti di confine non sia l'importatore ma il detentore della merce estera non presentata al controllo doganale. Secondo la normativa comunitaria, l'insorgenza dell'obbligazione doganale si verifica sia in seguito ad irregolarità riscontrate dalla dogana nei tre anni successivi al compimento dell'operazione doganale<sup>1</sup> ma anche per irregolarità non collegate a dichiarazione doganale.*

### PREMESSA

Il presente lavoro, partendo dalle disposizioni doganali, comunitarie e interne, tenuto conto anche della giurisprudenza recente nazionale e comunitaria, vuole analizzare le connessioni segmentarie tra la legge penale doganale e l'imposta sul valore aggiunto relativa alle operazioni internazionali, tenendo presente che il reato dell'iva all'importazione ricade nell'ambito applicativo della legge doganale, **non per estensione analogica** che non attiene alla legge penale, ma per espressa previsione del legislatore comunitario e nazionale, essendo *“l'IVA dovuta all'atto dell'importazione di beni nel territorio dello Stato diversa dall'Iva interna, pur non essendo un dazio doganale, rientra pur sempre nella categoria de “i diritti doganali, intesi nel loro complesso, come entrate derivanti dall'effettuazione di operazioni doganali”*, come diritto di confine assolto in Dogana all'atto dell'introduzione dei beni nello Stato ed accomunata ad un unico regime sanzionatorio.

**Il reato dell'iva all'importazione scaturisce da un'infrazione doganale che il legislatore nazionale ha rinviato alla legge penale doganale; francamente, non si capisce come si faccia fatica a non individuare il reato di evasione dell'IVA all'importazione negli artt. 67 e segg.ti del DPR 633/72.**

**In questo viene rispettato il principio legale dei reati e delle pene della UE in quanto il soggetto che commette contrabbando non può non conoscere la normativa nazionale dell'art. 70, 1° comma, che prevede espressamente l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto alle importazioni, la cui infrazione è regolata dalla legge doganale; trattasi di un rinvio della normativa nazionale al Testo Unico della Legge Doganale, non dimenticando che il concetto di importazione si può leggere dalle direttive comunitarie, soprattutto dal Codice Doganale Comunitario, che è un Regolamento comunitario, e nelle variegata giurisprudenza comunitaria e nazionale**

Nel corso del lavoro sarà anche analizzato l'ultimo intervento della Suprema Corte di Cassazione che ritiene persistente il reato dell'IVA all'importazione non solo per la introduzione della merce nel territorio doganale comunitario ma anche per tutti i casi in cui sorge l'obbligazione doganale

<sup>1</sup> Dice l'art. 11 del D.Lgs. 374 dell'8 novembre 1990, sul riordino degli istituti doganali e sulla revisione delle procedure di accertamento, “L'Ufficio doganale può procedere alla revisione dell'accertamento divenuto definitivo, ancorchè le merci ne hanno formato l'oggetto siano state lasciate alla libera disponibilità dell'operatore o siano o **siano già uscite dal territorio doganale**. La revisione è eseguita di Ufficio, ovvero quando l'operatore interessato ne abbia fatta richiesta con istanza presentata a pena di decadenza entro il termine di **tre anni** dalla data in cui l'accertamento è diventato definitivo”.

---

che configuri sottrazione all'obbligo del pagamento dei diritti di confine e in tutti i casi che non siano state espletate le formalità doganali.

## **LA POLITICA FISCALE UNICA E L'ARMONIZZAZIONE**

L'Unione europea, con un mercato unico e con una moneta unica, necessita di una politica fiscale unica; questo perché politiche fiscali diverse possono produrre degli effetti indesiderati sugli altri Stati membri a discapito dell'integrazione europea.

Per attuare una politica fiscale comune è necessario in primis concentrare tutti gli sforzi sull'**armonizzazione comunitaria**; l'Unione Europea ha posto la sua attenzione su due imposte importanti: l'Iva e le accise.

Con la prima e seconda direttiva *Iva*, in sostituzione delle diverse imposte sulla produzione e sul consumo, è stata introdotta, a partire dal 1970, l'Imposta sul valore aggiunto.

*“La decisione presa nel 1970 di destinare al finanziamento del bilancio comunitario, **come risorsa propria**, una percentuale del gettito Iva calcolata a partire da una base armonizzata ha dato un impulso all'armonizzazione dell'Iva. La sesta direttiva “Iva” (77/388/CEE) ha avuto l'effetto di garantire che tale imposta si applichi alle stesse transazioni in tutti gli Stati membri, affinché quest'ultimi contribuiscano in modo armonioso al **finanziamento comunitario**.”<sup>2</sup>*

Fino al 1970, ogni Stato membro versava alla Comunità un contributo, stabilito dall'art. 200 del Trattato istitutivo della CEE, secondo un criterio di imposizione percentuale; ma proprio in considerazione del successivo articolo 201 del Trattato di Roma del 25 marzo 1957, che attribuiva alla Commissione la facoltà di stabilire a quali condizioni i contributi finanziari degli Stati membri potessero essere sostituiti con **risorse proprie**, è intervenuta la **Decisione n. 70/243** del Consiglio del 21 aprile 1970.

Sostanzialmente, con tale decisione si è passati da un sistema di contribuzione a percentuale di ciascun Stato membro ad un sistema proprio autonomo, alimentato dalle **risorse proprie** delle Comunità europee, in virtù dell'art. 269 del Trattato che istituisce la Comunità europea e dell'art. 173 del Trattato che edifica la Comunità europea dell'energia atomica.

Si è arrivato, dunque, ad un sistema di finanziamento autonomo e diretto che comprendesse, non solo le **risorse tradizionali**, ma anche ogni altro tributo, istituito o non, purché conforme alle disposizioni dei Trattati istitutivi CEE.

In origine, le risorse proprie erano costituite:

- dai prelievi, premi, importi supplementari o compensativi, dagli altri dazi relativi alla Politica Agricola Comune (**PAC**);

---

<sup>2</sup> E' tratto da una pubblicazione dell'Ufficio Delle Pubblicazioni Ufficiali Delle Comunità Europee “La politica fiscale dell'Unione Europea”.

- 
- dai dazi doganali, dai dazi della tariffa (la tariffa doganale comune), i dazi *anti dumping*<sup>3</sup>, nonché dai dazi doganali CECA.

Tali tributi erano applicati all'atto dell'importazione di merce proveniente da Paese Terzo nel territorio della Comunità intendendosi per importazione anche l'*immissione in libera pratica*, che si verifica allorquando la merce pone piede in un luogo del territorio della Comunità, dove vengono espletate le formalità doganali, per poi proseguire per un altro Stato membro, dove poi sarà assoggettata ad Iva. Questa pratica desta molta preoccupazione per la UE, che sta cercando di porre rimedio, poiché si è rilevata foriera di frode o di abuso del diritto della normativa comunitaria.

L'intervento della UE sarà quello di mirare a concedere la sospensione dell'Iva, ad una sola condizione, che sarà concessa nel momento in cui sarà provato l'avvenuto trasferimento dei beni in un altro Stato UE..

Le Autorità italiane dovranno procedere ad un restyling dell'IVA adeguando l'art. 67 del DPR 633/72 alle Direttive 2006/112/CE che condiziona la sospensione della tassazione all'importazione se ricorrono determinati requisiti.

L'importatore, oltre al suo numero di partita IVA, dovrà dare anche quello del cessionario nonché **una documentazione idonea comprovante l'avvenuto trasferimento dei beni in un altro Stato membro.**

Stabilire se la documentazione è idonea che comprova la definitiva incisione del tributo spetta alle **Autorità doganali**, ad insindacabile giudizio perché trattasi di un atto discrezionale.

Ritornando sull'exkursus delle risorse proprie, già con la Decisione n. 70/243, l'IVA era stata aggiunta tra le risorse proprie, sebbene si trattasse solo di un'aliquota che non andava oltre l'**1,25%**, calcolata su una percentuale del prodotto interno lordo **PNL**; una percentuale non uniforme, perché fu riconosciuto che alcuni Stati membri della Comunità, meno ricchi rispetto ad altri, poiché destinavano la maggior parte del PNL al consumo, avevano un maggior gettito di Iva; il che significava contribuire con una risorsa maggiore rispetto agli altri che avevano la componente macroeconomica più bassa.

Con la decisione del Consiglio d'Europa n. **88/376/CEE EURATOM** del 24 giugno 1988, successivamente, la categoria delle **risorse proprie** tradizionali era stata slargata con altri tributi; si era resa necessaria una decisione di tal genere in quanto l'Organizzazione Mondiale del Commercio, in una sigla **WORLD TRADE ORGANIZATION**, nei suoi **rounds** aveva assottigliato il numero dei Paesi che non godevano di una riduzione daziaria.

In seguito a tale decisione era, poi, intervenuto anche il **Regolamento** di attuazione **CEE-EURATOM N. 1552/89** del 29 maggio 1989 per disciplinare l'**accertamento** di tali risorse.

---

<sup>3</sup> Per dazio antidumping deve intendersi quel dazio diretto a preservare i prodotti dell'industria comunitaria, quando il prezzo di esportazione del bene è inferiore ad un prezzo praticato per merci simili immesse sul mercato interno del Paese esportatore.



---

Successivamente, sono state poste le basi a tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee (ora UE) con la **Convenzione TIF**, elaborata in seno al Consiglio dell'Unione europea del 26 luglio 1995, sulla base dell'articolo K3 del Trattato sull'Unione Europea.

In base all'art. 1 di tale Convenzione la definizione di frode è “*qualsiasi azione od omissione intenzionale relativa all'utilizzo o alla presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti cui consegue il percepimento o la ritenzione illecita di fondi provenienti dal bilancio generale delle Comunità europee o dai bilanci gestiti dalle Comunità Europee o per conto di esse.*”

La Convenzione enuncia alcuni principi generali tra i quali il concetto di **irregolarità** definendola come qualsiasi violazione di una disposizione del diritto comunitario derivante da un'azione o un'omissione di un operatore economico, che abbia o possa avere come conseguenza **un pregiudizio al bilancio generale delle Comunità** oppure una spesa indebita.

Contemporaneamente, la Convenzione offre una riserva garantista prevedendo la non irrogazione di sanzione se prevista da un atto comunitario precedente all'irregolarità.

Restando ferme le procedure di controllo comunitario, la Convenzione prevede che le procedure dei controlli, sia per quanto riguarda le misure che le sanzioni, siano disciplinate dal diritto degli Stati membri.

**Sostanzialmente, ogni Stato membro, secondo le disposizioni legislative, regolamentari e amministrative nazionali, deve adottare le misure necessarie ad adeguare la legislazione interna per la repressione degli illeciti con la previsione di specifiche fattispecie sia penali che civili; in particolare, ogni Stato membro deve assicurare la regolarità e l'effettività delle operazioni che coinvolgono gli interessi finanziari delle Comunità.**

## **LA RACCOMANDAZIONE DEL TRATTATO UE**

L'articolo 280, commi 1 e 22 del Trattato UE ha posto le basi contro la frode e le attività illegali che ledono gli interessi finanziari della Comunità mediante l'adozione di misure dissuasive da parte degli Stati membri, che, a loro volta, introdurranno misure a protezione delle risorse proprie da far rispettare **come qualsiasi altro interesse finanziario proprio.**

Gli Stati membri, per combattere contro la frode che lede gli interessi finanziari della Comunità, *adottino le stesse misure che adottano per combattere contro la frode che lede i loro interessi finanziari.*

Tutto questo perchè l'imposta sul valore aggiunto, quantunque definita **risorsa propria**, non è una risorsa armonizzata gestita direttamente dalla UE, come le risorse proprie tradizionali e necessita ancora un lungo periodo per advenire alla sua armonizzazione e per essere considerata nella sua pienezza come un'imposta di consumo che affluisce direttamente nelle casse comunitarie.

L'Iva rimane, comunque, **risorsa propria.** a prescindere dalla percentuale minima che rimpingua le casse della UE e come tale è tutelata direttamente dalla UE, la

---

quale adotta ogni strumento per riscuoterla dal momento in cui la merce estera mette piede nel suo territorio.

Invero, l'IVA è un tributo non armonizzato ma oggetto di armonizzazione da parte della UE che ha ascripto in tutta la sua legislazione, ma è un tributo tutelato dalla UE in modo particolare attraverso il suo modo di legiferare che è superiore a qualsiasi normativa degli Stati membri in una posizione dominante.

Quella difesa ed ogni azione per riscuoterla è superiore a quelle messe in atto dagli Stati membri ai fini della tutela dell'Iva nazionale per l'adesione al Trattato che ha istituito la Comunità ed al Trattato che ha fatto nascere l'Unione europea.

Inoltre, l'art. 2 del Regolamento CEE n. 450/2008, che ha istituito il codice doganale comunitario aggiornato, ha statuito che le Autorità doganali hanno la responsabilità primaria degli scambi internazionali della Comunità mettendo in atto varie misure tra le quali **la tutela degli interessi finanziari della Comunità.**

L' IVA comunitaria e l'IVA dovuta all'importazione sono sullo stesso livello giuridico, insindacabile dalle istituzioni interne dei 27 Stati membri, se non più dissuasive e più tutelanti per le risorse stesse.

**L'IVA dovuta all'importazione ha un ruolo primario rispetto all'IVA nazionale e costituisce una fattispecie criminosa attratta dalla legge penale doganale e non dal D.Lgs. 74/2000, che attende ai reati dichiarativi dell'imposta sul valore aggiunto e delle imposte sul reddito.**

## **L'IVA COME RISORSA PROPRIA**

Ai fini di una corretta individuazione delle risorse proprie iscritte nel bilancio della UE bisogna fare espresso riferimento all'art. 2, comma 1, della Decisione del Consiglio n. 2000/597/CE, EURATOM del 29 settembre 2000, relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità europee.

Come ogni Direttiva anche le Decisioni sono precedute da vari *considerando*, tra i quali il Consiglio fa espresso riferimento alla **risorsa IVA** includendola nelle regole di finanziamento e contabilità dell'Unione, anche se in minima percentuale, come quella del PNL.

La partecipazione della **risorsa IVA**, iscritta tra le entrate del bilancio UE, era già stata ribadita con il Consiglio europeo di Berlino del 24 e 25 maggio 1999.

La Decisione 2000/597/CE Euratom ha dato una classificazione netta delle risorse proprie iscritte nel bilancio UE che si riportano per fare chiarezza definitivamente sulla vasta portata della **risorsa IVA e della sua funzione dominante come diritto doganale di confine, da non confondere come risorsa nazionale dello Stato membro operando un discrimine solo perchè in minima percentuale e tributo non armonizzato.**

Giuridicamente è **una risorsa propria della UE** che difende a spada tratta contro l'immensa voragine delle frodi, causate dalla **scarsa adattabilità** degli Stati membri alle raccomandazioni e ai diktat normativi e regolamentari della UE, sollecitata dalla OCSE, e dall'imperversare dell'**abuso del diritto**, che sfocia sempre, o quasi, in forte evasione del tributo.

---

Tra l'altro, dice il regolamento 1552/89 che:

- il diritto della Comunità sulle risorse proprie scatta quando il Servizio competente dello Stato membro ha comunicato al soggetto passivo l'importo dovuto;
- gli Stati membri sono tenuti a prevenire le frodi e a reprimerle affinché gli importi corrispondenti ai diritti accertati siano messi a disposizione della Commissione alle condizioni previste dal Regolamento stesso.
- I singoli Stati membri sono tenuti ad effettuare le verifiche e controlli sollecitati dalla Commissione, che ha la facoltà di associare i propri agenti ai funzionari nazionali ma ha anche di eseguire *verifiche in loco* con i propri agenti designati ad hoc per accedere presso l'azienda da controllare.

Si offre un quadro delle **risorse proprie** che scaturisce dall'art. 2 della Decisione:

a) prelievi, premi, importi supplementari e compensativi, importi o elementi aggiuntivi ed altri dazi fissati o da fissare da parte delle istituzioni della Comunità sugli scambi con Paesi Terzi nell'ambito della politica agricola comune (PAC), nonché contributi o altri dazi previsti nell'ambito dell'organizzazione comune dei mercati nel settore dello zucchero;
b) dazi della tariffa doganale comune ed altri dazi fissati o da fissare dalle istituzioni della Comunità sugli scambi con i Paesi Terzi e dazi doganali sui prodotti rientranti nel Trattato che istituisce la Comunità europea del carbone e dell'acciaio;
c) dall'applicazione di una aliquota uniforme valida per tutti gli Stati membri, agli imponibili <b>IVA</b> armonizzati, determinati secondo regole comunitarie. <b>L'imponibile da prendere in considerazione è il 50% del PNL</b> di ciascun Stato membro.
d) applicazione di una aliquota che sarà fissata secondo la procedura di bilancio, tenuto conto di tutte le entrate, alla somma del PNL di tutti gli Stati membri.

All'art. 4 della Decisione c'è un ulteriore riferimento alla **risorsa IVA per il tasso da applicare nei vari anni** e all'art. 8 il Consiglio detta una norma riguardante la riscossione delle risorse proprie, tra cui l'IVA, che viene affidata agli Stati membri “ *ai sensi delle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative nazionali, adattate alle esigenze della normativa comunitaria*”.

Bisogna essere superficiali o poco attenti o per fare mestiere per non considerare la **risorsa IVA comunitaria** come tale rispetto alla risorsa nazionale, per quanto in misura prevalente, e, pertanto, l'attenzione giuridica è superiore, anzi, sovrastante perchè tutelata e definita dalla UE e che nessun giudice, di merito o di legittimità può disapplicare o disattendere.

Anche la Corte Costituzionale nelle sue sentenze non ha mai messo in discussione quanto raccomandato e dettato dalla UE e non ha mai disapplicato la normativa comunitaria nemmeno nei casi di apparente estensione analogica della fattispecie penale.<sup>4</sup>

L'enforcement legislativo dell'Unione europea negli ultimi tempi ha fatto sì che è cambiato il concetto e l'attenzione ma anche la considerazione che l'IVA possa essere più una risorsa propria che un'imposta a fiscalità interna.

---

<sup>4</sup> Corte costituzionale 15 marzo 2002, n. 49; Corte Costituzionale 1 giugno 2004 n. 161; Corte Costituzionale 28 gennaio 2010 n.28



---

Il corollario delle Direttive sull'imposta sul valore aggiunto hanno subito una continua modificazione, rifusione nella rifusione, perchè gli Stati membri si sono dimostrati di avere più attenzione all'IVA interna che all'IVA comunitaria consentendo ai loro soggetti passivi di abusare delle leggi comunitarie.

**La UE è continuamente alla ricerca di creare uno strumento definitivo dell'imposta sul valore aggiunto al fine di restringere l'emorragia senza sosta dell'evasione del tributo. Vedi anche la Green Paper che, attraverso una indagine pubblica basata su 33 domande fatte ai vari Stati che è terminata il 31 maggio di quest'anno, la UE vuole pervenire ad una revisione generale dell'imposta sul valore aggiunto.**

## **OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA DOGANALE: DIRITTI DOGANALI E DIRITTI DI CONFINE**

L'obbligazione tributaria doganale, enunciata dall'art. 34 del D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43<sup>5</sup>, il Testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale (TULD), comporta l'obbligo per il debitore di corrispondere i dazi all'importazione e all'esportazione applicabile alla merce secondo la normativa doganale; in particolare, l'obbligo è di corrispondere i diritti doganali di confine.

Tra i diritti doganali di confine c'è anche l'iva all'importazione che colpisce il valore delle merci aumentato dei diritti doganali all'atto della loro entrata nel territorio doganale comunitario.

La risorsa Iva si abbatte, quindi, anche sui dazi doganali ed ogni altro diritto di confine.

Sono **diritti doganali** tutti quei diritti che la Dogana è tenuta a riscuotere in forza di una legge, in relazioni alle operazioni doganali.

Va fatto subito un inciso contro le critiche che puntano il dito su questa definizione al fine di sminuire il rapporto doganale, limitandolo ad una posizione residuale, circoscritta, *non in grado* di interferire con la normativa nazionale e comunitaria, con l'arroganza di considerare la posizione di chi sottrae la merce all'imposizione doganale, passando indenne il confine, **diversa** da chi detiene sul territorio comunitario la merce allo stato estero; **il detentore**, senza essersi mai preoccupato che andassero assolte le formalità doganali all'importazione con pagamento dei diritti doganali compresa l'IVA, perchè convinto che nella normativa italiana non è prevista l'equiparazione tra il reato dell'iva all'importazione nell'ipotesi di introduzione della merce nel territorio doganale comunitario e tutti quei casi in cui vi sia sottrazione all'obbligo del pagamento dei

---

5 Art. 34 del TULD dice: " Si considerano **diritti doganali** tutti quei diritti che la Dogana è tenuta a riscuotere in forza di una legge, in relazione delle operazioni doganali: 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 e d inoltre, per quanto concerne le merci in importazione, i diritti di monopolio, le sovrimposte di confine ed **ogni altra imposizione o sovrimposta di consumo a favore dello Stato**".

---

diritti di confine o mancato assolvimento delle formalità doganali, come sostiene qualcuno, è un soggetto dedito al **contrabbando**. La legge penale non ammette l'ignoranza e l'ingenuità di chi vuole speculare sulla legislazione domestica per importare senza pagare i diritti doganali, tra cui l'IVA dell'importazione.

Per dirla tutto, le stesse critiche sostengono che tra i presupposti dell'Iva all'importazione è prevista solo la immissione in libera pratica e non la sottrazione al pagamento dei diritti di confine da parte di chi detiene la merce allo stato estero senza essere l'importatore effettivo ma solo il trasferitario.

In pratica il detentore della merce allo stato estero ha acquistato la merce senza accertarsi della provenienza, per sua convenienza nell'affare, ritenendo di *farla franca* perchè la normativa nazionale non prevedeva specificamente la fattispecie criminosa della sottrazione al controllo doganale ma solo l'immissione in libera pratica.

L'art. 70 del DPR 633/72, comma 1, secondo periodo, dispone in materia di Iva di beni importati che si *“applicano per quanto concerne le controversie e le sanzioni le disposizioni delle legge doganali relative ai diritti di confine”*.

**L'IVA è un diritto di confine**, che se evasa all'atto dell'importazione, è sanzionata al pari dei dazi ed ogni altra sovrimposta di confine dalla legge penale doganale, di cui agli artt. 282 e segg., come reato di contrabbando, di cui è parte integrante, con **la multa non minore di due e non maggiore di dieci volte dei diritti di confine**.

Fra i diritti doganali costituiscono **diritti di confine**: i dazi all'importazione e quelli di esportazione, i prelievi e le altre imposizioni all'importazione e all'esportazione previsti dai regolamenti comunitari e delle relative norme di applicazione nonché dall'Iva all'importazione.

Per quanto riguarda le merci in importazione, inoltre, sono **diritti di confine**: i diritti di monopolio, le sovrimposte di confine **ed ogni altra imposta o sovrimposta di consumo a favore dello Stato**.

C'è un elenco tassativo nei codici dei diritti doganali di confine che l'Agenzia delle Dogane ha messo a punto per consentire la telematizzazione delle operazioni doganali ed il codice 405 indicata **l'iva dovuta all'importazione** che è accertata, liquidata e riscossa dalle Dogane per ogni operazione.

Secondo **il Regolamento CEE n. 2144/1987 del Consiglio del 13 luglio 1987** riguardante l'obbligazione doganale si verifica l'insorgenza della stessa per:

- l'immissione in libera pratica di una merce soggetta a dazi all'importazione;
- l'introduzione irregolare nel territorio doganale della Comunità di una merce soggetta a dazi all'importazione;

- 
- la sottrazione di una merce soggetta a dazi all'importazione al controllo doganale che deriva dalla sua immissione in custodia temporanea.

Sostanzialmente, l'obbligazione doganale sorge al momento:

- dell'accettazione da parte delle Autorità competenti (la Dogana) della dichiarazione di immissione in libera pratica;
- dell'introduzione irregolare della merce nel territorio doganale della Comunità;
- della sottrazione della merce al controllo doganale;
- dell'assegnazione di una destinazione doganale;
- della distruzione della merce.

In pratica, l'obbligazione tributaria dogane sorge nel momento in cui, presentata la dichiarazione, la Dogana registra la stessa facendola assurgere a bolletta doganale.

Secondo il **Regolamento (CEE) n. 450/2008 del Parlamento europeo e del Consiglio del 23 aprile 2008**, che istituisce il codice doganale comunitario per meglio allineare le disposizioni in materia di riscossione delle imposizioni all'importazione in virtù del principio che la **Comunità si fonde sull'Unione Doganale, la nascita dell'obbligazione doganale** comporta l'obbligo per il debitore di corrispondere i dazi all'importazione e alle esportazioni secondo la normativa doganale.

In particolare, una obbligazione doganale all'importazione sorge nel momento in cui una merce allo stato estero viene vincolato ad uno dei regimi doganali, quali:

- a) immissione in libera pratica;
- b) immissione temporanea con parziale esonero dei dazi all'importazione (art. 44 CDC);

Il momento dell'accettazione della dichiarazione in Dogana costituisce la nascita dell'obbligazione tributaria doganale.

Il luogo in cui sorge l'obbligazione tributaria doganale è il luogo in cui avvengono i fatti o nel luogo in cui è presentata la dichiarazione in dogana o la notifica di riesportazione o il luogo in cui si verifica il fatto che la fa sorgere.

Comunque, nell'ipotesi che detto luogo non può essere determinato, l'obbligazione doganale sorge nel luogo in cui le Autorità doganali constatano che le merci si trovano in una situazione che ha fatto sorgere l'obbligazione tributaria.

Il debitore è qualsiasi persona che è tenuta a rispettare gli obblighi in questione ed, inoltre, è debitore qualsiasi persona che sa o avrebbe dovuto ragionevolmente sapere che non era rispettato un obbligo della normativa doganale o che ha agito per conto di una persona che era tenuta a rispettare l'obbligo o che ha partecipato all'atto che ha dato luogo al mancato rispetto dell'obbligo.

---

E' considerato, inoltre, debitore (art. 46, terzo comma lett.c) *qualsiasi persona che ha acquistato o detenuto le merci in questione e che sapeva o avrebbe dovuto ragionevolmente sapere nel momento in cui le ha acquisite o ricevute che non era rispettato un obbligo previsto dalla normativa doganale.*

Chi detiene la merce allo stato estero sul territorio doganale comunitario sfuggita al controllo doganale e non si porta subito presso le Autorità doganali per lo sdoganamento della stessa, pagando tutti i diritti doganali di confine, compresa l'Iva, a prescindere se la merce sia soggetta o non a dazi o ad altre sovrimposte di confine, fa **contrabbando** (Art. 282 e segg. del TULD).

**L'interesse protetto della legge doganale è esteso anche alla percezione dei diritti di confine, quali dazi e prelievi previsti dalla legislazione della UE per merci provenienti da Paesi Terzi che entrano nel territorio doganale comunitario, compresa l'Iva all'importazione che non è un dazio doganale ma un tributo protetto dalla legislazione doganale, come sancito anche dall'art. 70, comma 1, del DPR 633/72.**

## **FATTO GENERATORE ED ESIGIBILITÀ DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO**

La Direttiva del Consiglio del 17 maggio 1977, la n. 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative all'imposta sulla cifra di affari, all'art. n. 2 stabilisce che sono soggette all'imposta sul valore aggiunto:

- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del Paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;
- le importazioni di beni.

Tale definizione è riportata all'art. 1 del DPR 633/72, che prevede l'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto delle importazioni da chiunque effettuate.

Il Dpr 633/72 si occupa delle importazioni al Titolo V che raccoglie le disposizioni in quattro articoli, dal 67 al 70, nei quali sono indicate le importazioni che sono on soggette al tributo, quelle non soggette, le modalità di determinazione dell'imposta e l'applicazione dell'imposta stessa.

Il presupposto impositivo dell'importazione, come sopra evidenziato, sorge all'atto dell'accettazione della dichiarazione, che costituisce il fatto generatore dell'obbligazione tributaria doganale, mentre l'imposta diventa esigibile all'atto dello sdoganamento dei beni.

All'art. 10, comma 1, della Direttiva 77/388/CEE è indicato sia il fatto generatore dell'imposta che la sua esigibilità; in particolare, è considerato:

a) **fatto generatore dell'imposta**, il fatto per il quale si realizzano le condizioni di legge necessarie per l'esigibilità dell'imposta;

---

b) **esigibilità dell'imposta**, il diritto che l'Erario può far valere a norma di legge, a partire da un dato momento, presso il debitore per il pagamento dell'imposta anche se il pagamento può essere differito.

Per le merci soggette a diritti di confine il presupposto dell'obbligazione tributaria è costituito dalla **destinazione della merce al consumo**, vale a dire in un momento successivo al passaggio della linea doganale, concetto che valeva ante riforma del TULD.

Si ha, per legge, la destinazione al consumo con la dichiarazione di importazione definitiva ma anche con l'indebita sottrazione della merce, in tutto o in parte ad uno dei vincoli doganali.

Il reato di evasione dell'iva all'importazione non è dunque limitato solo alla sottrazione della merce nel territorio doganale comunitario ma in tutti i casi in cui sorge l'obbligazione doganale, come nel caso di chi passa la linea doganale senza sdoganare detenendo la merce allo stato estero e sottraendola indebitamente ad una delle previste destinazioni doganali, tra cui l'importazione definitiva.

L'Iva dovuta all'importazione è **un diritto di confine** che l'art. 34 del TULD inquadra tra i diritti doganali che si riferiscono all'importazione, quale i diritti di monopolio, le sovrimposte di confine ed ***ogni altra imposta o sovrimposta di consumo a favore dello Stato***. L'IVA all'importazione ha la natura di un'imposta di consumo a favore dello Stato, accertata e riscossa dalle Dogane e la stessa evasione del tributo è sanzionata dalla legge doganale per il rinvio dell'art. 70 del DPR 633/72.

Francamente, non si capisce *la fatica* sopportata da qualche interprete che si sofferma solo all'ipotesi dell'introduzione della merce nel territorio doganale comunitario ma non in tutti gli altri casi di sottrazione all'obbligo di pagamento dei diritti di confine.

**L'obbligazione tributaria doganale sorge ogni qualvolta che la merce allo stato estero varca la linea doganale e viene destinata al consumo senza osservare le formalità doganali.**

Nell'addurre poi che la legislazione dell'Iva integra una fattispecie autonoma quale quella della immissione in libera pratica diversa dalla sottrazione al controllo doganale e come se il legislatore italiano nello scrivere la parola importazione non abbia voluto colpire con il tributo la merce estera destinata al consumo oppure che il legislatore abbia voluto sottoporre a tassazione solo la merce che normalmente viene sdoganata.

**Bisogna comprendere che l'Iva all'importazione è diversa dall'Iva interna, oltretutto riscossa per ogni operazione doganale; basta fare riferimento all'art. 70 del decreto sull'IVA, che rinvia alla legge doganale non solo le sanzioni ma anche le controversie relative ai diritti di confine; vale a dire che il legislatore l'ha protetta aggangiandola ai diritti doganali per non dar**



---

**luogo a fenomeni evasivi in quanto una merce estera si sarebbe avvantaggiata rispetto a quella nazionale ledendo la libera concorrenza del mercato interno ed, inoltre, con grosso danno del bilancio UE e dell'Erario nazionale.**

## **LA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA DELL'IVA ALLA IMPORTAZIONE**

E' competente il giudice tributario, ai sensi dell'art. 2 del D.Lgs. del 1992, per tutti i tributi di *ogni genere e specie comunque denominati*, compresi i tributi comunitari armonizzati o non, quali i dazi doganali e, conseguentemente, i prelievi agricoli e l'iva all'importazione.

## **ABUSO DEL DIRITTO COMUNITARIO**

**Dal Trattato di Maastricht**, le preoccupazione della UE, per il dilagare delle frodi comunitarie, in particolar modo, di quelle sull'imposta sul valore aggiunto, che si fossero diffuse a macchia d'olio nello scacchiere europeo, erano palese ma che avessero dilagato a tal punto, in quanto connotate da un **abuso del diritto comunitario**, francamente non era pensabile per la tutela dell'affidamento e del principio della buona fede, che sono i cardini dei principi comunitari.

Non è bastato agli Stati membri un periodo così lungo per combattere le frodi con gli stessi strumenti nonostante il robusto e fitto corpus normativo comunitario riguardante l'imposta sul valore aggiunto.

La difformità di comportamenti e la nascita di *Paesi OFF-Shore* all'interno dell'Unione europea ha portato il sistema di finanziamento autonomo e diretto, delle Comunità europee, successivamente della CE e di ora della UE l'abuso del diritto comunitario ha raggiunto vaste proporzioni in un'oceanica globalizzazione di una cifra oscura dell'evasione del tributo.

Sta di fatto che le frodi comunitarie danno l'apparenza di muoversi su un terreno di **legalità** a tal punto da mascherare molto bene l'**antigiuridicità** dei comportamenti nati dalla scarsa uniformità alle Direttive, che sono state *manipolate* ed interpretate come meglio si attagliano alla lesione degli interessi comunitari, che minano non solo il bilancio UE ma comportano una serie di implicanze dal punto di vista socio-economico a tal punto da compromettere le quattro fondamentali libertà della UE.

Sembra, sostanzialmente, che, per ridurre l'impatto dell'abuso del diritto delle norme comunitarie, al fine di contrastare la costruzione di puro artificio finalizzato ad eludere la normativa fiscale comunitaria, la sostanza dovrebbe prevalere sulla forma.

Una strada del genere porterebbe ad incidere sulla posizione fiscale del contribuente tradendo poi la tutela del legittimo affidamento.

---

Nella giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione, che è intervenuta varie volte sull'argomento, a partire dalla sentenza n. 221 del 29 settembre 2006, dalla n. 10257 del 21 aprile 2008, dalla n. 27646 del 21 novembre 2008 e così via fino alla sentenza n. 26723 del 7 luglio 2011, ha riconosciuto che nel nostro ordinamento è presente ed aleggia un principio non scritto denominato **abuso del diritto, in special modo nella giurisprudenza comunitaria in materia di Iva.**

Nella giurisprudenza della Corte di Giustizia europea, anche recente, i principi del legittimo affidamento e della certezza del diritto devono essere rispettati da tutti, in primis, dalle istituzioni.

La Corte, poi, nel settore dell'Iva, ha confermato che, per aversi un comportamento abusivo, è necessario che abbia procurato un vantaggio fiscale al soggetto; gli Stati membri possono ostacolare l'applicazione delle disposizioni comunitarie solo quando le stesse integrino una pratica abusiva o fraudolenta.

L'abuso del diritto deve essere bilanciato con **la certezza del diritto**: è l'unico antidoto contro la frode e gli interessi finanziari della UE in attesa che si realizzi veramente il Mercato Unico e l'Iva trovi definitivamente sistemazione attraverso la riscossione nel Paese di origine e non a destinazione poiché nell'attuale sistema provvisorio sarà molto difficile procedere a quel bilanciamento con la conseguenza che ci allontaniamo sempre di più dalla legalità.

La pratica abusiva del deposito Iva, dell'immissione in libera pratica, dell'acquisto intracomunitario di beni del regime dei beni usati viaggia in una posizione apparentemente legale ma sta di fatto che alimentano le condotte antiggiuridiche, abusive e, nella peggiore delle ipotesi, fraudolenti perché si prestano facilmente ad essere aggirate.

Accade anche nella materia doganale specialmente per i regimi agevolativi, tra cui le restituzioni all'esportazione, le esenzioni del dazio ma soprattutto il valore delle merci che alimentano fortemente la sottofatturazione.

Si presta, tra l'altro, molto bene alla pratica elusiva in tema di **esportazione ad U** nel senso che l'operazione di esportazione con restituzione dei diritti avviene consegnando la merce al destinatario extraUE che senza trattenere niente per sé la restituisce tale e quale all'esportatore.

Gli esempi potrebbero continuare come il caso dell'**esportazione anticipata con prefinanziamento** con la quale l'esportazione della merce avviene anticipatamente con merce identica al fine di ottenere immediatamente il finanziamento della restituzione dei diritti con il risultato che la merce esportata è diversa da quella per la quale era previsto il prefinanziamento.

La Corte di Giustizia ha precisato che per aversi la pratica elusiva è necessario che contemporaneamente si verifichi il fatto oggettivo, fornito dalla prova da parte dell'Amministrazione Finanziaria dello Stato membro che lo scopo dell'operazione era finalizzato ad avere la sovvenzione comunitaria ed, inoltre, l'altra prova che

---

attiene all'elemento soggettivo, sempre fornita dall'Amministrazione Finanziaria, che c'è stato la volontà di ottenere un vantaggio fiscale, basato sulla connivenza tra l'esportatore e l'operatore extracomunitario.

Il diritto doganale, le accise e l'Iva sono soggette a continue modifiche da parte del legislatore comunitario con una cadenza ravvicinata tale da rappresentare il diritto vivente, il diritto positivo che deve essere fatto rispettare soprattutto dal giudice nazionale che, in chiave di lettura pregiudiziale, può fare rinvio alla decisione della Corte di Giustizia europea, la quale è garante e competente esclusivo.

Va detto, per eshaustività dell'argomento, che il giudice nazionale subisce la **nomofilachia** dell'organo di vertice della giustizia tributaria, la V Sezione Civile della Cassazione, come la Corte di Giustizia europea subisce l'effetto nomofilattico attraverso la Camera Grande della stessa Corte.

La Corte di Cassazione è investita della nomofilachia dal R.D. n. 12 del 30 gennaio 1941 (art.65) con il compito di garantire *l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge*.

**L'iva all'importazione è protetta dalla nomofilachia della Corte di Giustizia europea che il giudice nazionale non può disattendere considerandola un diritto di confine e può senza dubbio qualificarsi come reato doganale, non essendo previsto dall'impianto sanzionatorio del D.Lgs. 74/2000 che attiene ai reati dichiarativi con la differenza sostanziale che quest'ultimo non contempla il tentativo di reato che è proprio del delitto di contrabbando.**

## **L'ORIENTAMENTO DELLA SUPREMA CORTE DI CASSAZIONE: SENTENZA N. 42161 DEL 7 OTTOBRE 2010**

Disattendendo un precedente orientamento, e non è certamente l'ultimo, la Suprema Corte, la III Sezione Penale, con la sentenza n. 42161 del 7 ottobre 2010 (depositata il 29.11.2010), ha ritenuto che il reato di omesso versamento dell'IVA all'importazione possa integrarsi anche con la condotta di chi detenga la merce illecitamente introdotta nel territorio dello Stato, senza essere intervenuto nell'operazione di importazione abusiva.

Tale orientamento risulterebbe da un'interpretazione conforme al diritto comunitario della normativa nazionale IVA.

Il Codice Doganale Comunitario (Reg. CEE 12.10.1992) non fa differenza tra chi materialmente valichi il confine trasportando la merce senza presentarla in Dogana con chi detiene la merce allo stato estero che ignori l'obbligo che la merce doveva espletare le formalità doganali.

Anche la Corte di Giustizia Europea attribuisce il **disvalore della condotta** a chi materialmente impedisce il controllo doganale di confine.

---

La Suprema Corte di Cassazione ha ribadito che l'interpretazione allargata dell'importazione di tutti i casi di sottrazione all'obbligazione doganale **non ricadono nei casi di interpretazione analogica della legge penale.**

Parte della dottrina sostiene che non è condivisibile la inclusione della mera detenzione tra le condotte penalmente rilevanti in quanto lo stesso codice doganale comunitario e la stessa Corte di Giustizia UE non si preoccupano di equiparare ai fini penali colui che abbia materialmente effettuato il trasporto transfrontaliero, cioè l'importatore, e chi detiene la merce successivamente.

La detenzione della merce allo stato estero è sottrazione all'obbligazione tributaria doganale che il detentore non può ignorare.

Cosicché, la merce falsa che sfugge, per un motivo o per un altro, al controllo doganale ed arriva sulle bancarelle, il soggetto nazionale, *esperto in affari*, capisce *il business che sta conducendo in porto* ignorando che quella merce è *taroccata*, si deve preoccupare di accertarne la provenienza; al contrario, sa bene che sta commettendo un reato che comprende anche l'evasione dell'IVA all'importazione.

Nella pratica corrente, comprando merce falsa, si alimenta il commercio abusivo, ben consapevole che è illegale, che ha come conseguenza un danno irreversibile dell'economia e, soprattutto, emargina molte imprese dal mercato.

**Il detentore è di per sé un soggetto particolare *dedito all'illegalità*, che poi si voglia, per ovvi motivi, considerarlo *sprovvisto di effetto diretto in malam partem* in difetto di un recepimento da parte del legislatore domestico, sembra che si voglia dimenticare che quando c'è di mezzo un Regolamento comunitario, come il codice doganale comunitario, che di per sé è self-executing, non c'è bisogno di recepimento nella legislazione nazionale dei vari Stati membri.**

L'accezione ampia del concetto di importazione è legata al codice doganale comunitario che stabilisce che **il detentore della merce è obbligato in solido al pagamento del tributo, qualora l'importatore materiale non abbia assolto tale obbligo.**

**Chi non paga tale tributo fa contrabbando.**

**Il giudice di merito o di legittimità ed anche il giudice costituzionale non può disattendere un regolamento comunitario che, prevedendo tale fattispecie, non abbisogna di farlo inserire nella legislazione penale degli Stati membri avendo efficacia *erga omnes*.**

A parere di chi scrive, **con l'enforcement** legislativo comunitario degli ultimi tempi sull'imposta del valore aggiunto è per lo meno pretestuoso ritenere che l'Iva all'importazione non è comunitaria e, comunque, rientra nella fiscalità interna; inoltre, la legge penale doganale è una legge speciale e la normativa nazionale dell'imposta sul valore aggiunto fa espressamente rinvio alla legge doganale

---

considerando l'evasione dell'Iva all'importazione come reato doganale e non come reato dell'iva nazionale.

## **CONCLUSIONI. IL REATO DI EVASIONE DELL'IVA ALL'IMPORTAZIONE PERSISTE**

Che l'Iva sia un **diritto di confine**, anche, il legislatore del **Dlgs 74/2000, la riforma dei reati tributari**, ha ritenuto di non inquadralo tra i reati dichiarativi e nemmeno tacitamente abrogarlo con la depenalizzazione prevista dall'art. 25, comma 2, dello stesso decreto nell'ambito della previsione abrogativa di "ogni altra disposizione incompatibile".

Di conseguenza, il regime sanzionatorio dell'Iva all'importazione (artt. 67-70 DPR 633/72) è quello stabilito dalle disposizioni penali delle leggi doganali in materia di diritti di confine (artt. 282-296 del TULD), regime, che pur essendo stato attenuato mediante la depenalizzazione<sup>6</sup> delle violazioni di più lieve entità, è rimasto invariato per i fatti di contrabbando di tabacchi lavorati esteri, **esclusi espressamente dalla depenalizzazione** (art. 25, ultimo comma, Dlgs 507/99) nei quali va compresa l'evasione dell'Iva connessa a tale reato.<sup>7</sup>

Inoltre, il presupposto dell'obbligazione doganale è la destinazione delle merci estere al consumo **entro il territorio doganale**; la merce sottratta al controllo doganale si **presume immessa in consumo**, ai sensi dell'art. 36, comma 5, TULD.

Un'ulteriore conferma che l'Iva è un diritto di confine risiede nell'art. 70, comma 1 del DPR 633/72, che stabilisce che, in caso di irregolarità delle importazioni, **per quanto concerne le controversie e le sanzioni, si applicano le disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine**.

**Le sanzioni** sono quelle previste dall'art. 282 del DPR n. 43/73 **con una multa non minore di due e non maggiore di dieci volte i diritti di confine** dovuti da chiunque che introduce merci estere attraverso i confini territoriali, ora della UE, oppure **detiene merci estere** e per altre circostanze che consentono di sfuggire al controllo doganale.

Per accertare la legittima provenienza delle merci estere soggette a diritti confine, dice **l'art. 25 del TULD**, il detentore delle stesse deve provarne la legittimità e qualora si rifiuti o non sia in grado di fornire tale dimostrazione o adduce prove inattendibili è ritenuto responsabile di contrabbando,

Non si può, quindi, ipotizzare che la merce estera, *sfuggita al controllo doganale*, a prescindere se è scevra da dazio o non, non avendo espletate le formalità doganali di nazionalizzazione, che conferiscono lo status comunitario, commette comunque reato per non aver pagato un diritto di confine, quale l'IVA.

---

<sup>6</sup> Art. n. 25 del Dlgs 30 dicembre 1999, n. 507 che prevede la depenalizzazione quando i diritti di confine non superano sette milioni delle vecchie lire

<sup>7</sup> Così si è espressa anche III sezione penale della CASSAZIONE: sentenza n. 20914 del 14 marzo 2001, depositata il 23 maggio 2001.



---

E' il mancato pagamento di un diritto di confine, quale è l'Iva all'atto dello sdoganamento, che configura il reato di evasione del tributo della merce che transita sulla linea doganale senza subire l'ALT della Dogana.

Fin quando le cose restano in tal modo, che l'IVA è una risorsa propria della UE, anche se non ancora armonizzata, rimane sempre un **diritto doganale di confine** e persisterà il reato di evasione dell'IVA all'importazione.

*Francesco Campanile*