



CONFINDUSTRIA

**Riforma della normativa doganale nazionale:
Disposizioni Complementari (DNC) al Codice Doganale
dell'Unione**

Documento di consultazione

Novembre 2024

Inquadramento

Il 4 ottobre 2024 sono entrate in vigore le Disposizioni Nazionali Complementari al Codice Doganale dell'Unione (DNC), introdotte dal [Decreto Legislativo 141/2024](#). Il nuovo testo abroga e sostituisce il Testo Unico della Legge Doganale (TULD - d.p.r. 43/1973) e numerose altre leggi speciali riorganizzando il quadro normativo di riferimento per adeguare la normativa nazionale a quella europea. L'articolato è strutturato in 122 articoli, a fronte degli oltre 350 del previgente TULD, introducendo importanti novità, fra cui alcune disposizioni in materia di: i) rapporto doganale, con l'inclusione dell'IVA tra i diritti di confine; ii) rafforzamento del contraddittorio pre-accertativo; iii) riordino e semplificazione del quadro normativo sanzionatorio con una diversa razionalizzazione delle sanzioni penali per il contrabbando e delle sanzioni amministrative; iv) potenziamento dello Sportello unico doganale e dei controlli.

L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ha emanato la [Circolare 20](#), datata 4 ottobre 2024, che fornisce i primi chiarimenti sul testo legislativo ed allega la tabella di concordanza delle nuove disposizioni nazionali con le disposizioni unionali e i documenti di prassi significativi. Con la successiva [Circolare 22](#) del 28 ottobre 2024, ADM fornisce ulteriori importanti chiarimenti in particolare in tema di sanzioni amministrative e confisca, anche a seguito delle numerose richieste da parte di rappresentanze di settore che hanno manifestato preoccupazione soprattutto in merito agli aspetti di natura penale.

Sintesi dei principali cambiamenti introdotti

Inclusione dell'Iva tra i diritti di confine

L'articolo 27 recepisce e modifica l'articolo 34 del previgente TULD definendo diritti doganali tutti quelli che vengono riscossi dall'Agenzia in forza dei vincoli che derivano dall'ordinamento unionale o da altre disposizioni di legge. In particolare, viene eliminato il richiamo ai diritti riscossi "in riferimento alle operazioni doganali".

Tra le più importanti innovazioni figura quella secondo cui "...tra i "diritti doganali" costituiscono "diritti di confine" oltre ai dazi all'importazione e all'esportazione previsti dalla normativa unionale, anche le altre imposizioni all'importazione o all'esportazione tra cui 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". Rispetto alla formulazione dell'art. 34 del previgente TULD, fra i diritti di confine viene quindi annoverata in modo esplicito l'imposta sul valore aggiunto chiarendo che, per le operazioni di importazione, si applica anche a questo tributo la normativa unionale in materia di individuazione del debitore e di estinzione dell'obbligazione doganale. La Circolare 20 ADM sostiene che questa modifica si pone in linea con la giurisprudenza della Corte di cassazione (Cass. Pen., Sez. III, Sent., 11/02/2022, n. 4978) laddove questa consolida l'orientamento giurisprudenziale che qualifica l'IVA all'importazione come diritto di confine.

La Circolare afferma, inoltre, che la modifica risulta in armonia con gli orientamenti della Corte di giustizia UE (Sentenza CGUE, 25 febbraio 1988, Drexl, C-299/86), la quale distingue tra le tipologie di IVA all'importazione e IVA interna e fra le categorie di infrazioni correlate, sia per elementi costitutivi che per la maggiore o minore difficoltà di rinvenirle, ricordando che l'IVA all'importazione è riscossa all'atto dell'ingresso fisico del bene nel territorio dello Stato membro interessato, piuttosto che in occasione di uno scambio intraunionale.

Infine, secondo la Circolare, l'inserimento dell'IVA fra i diritti di confine fornisce una risposta normativa al principio enunciato dalla Corte di Giustizia Europea (12 maggio 2022, causa C- 714/20) laddove questa interpreta l'articolo 201 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, nel senso che *“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 o lo riconoscano, in modo esplicito e inequivocabile, come debitore di tale imposta”*.

Il comma 3 della nuova disposizione stabilisce poi che l'IVA non costituisce diritto di confine nei casi di: i) immissione in libera pratica di merci senza assolvimento dell'IVA, perché destinate alla successiva immissione in consumo in altro Stato membro dell'Unione europea (regime 42); ii) immissione in libera pratica di merci senza assolvimento dell'IVA e loro vincolo a un regime di deposito diverso dal deposito doganale (merci immesse in libera pratica e poi introdotte in un deposito IVA - regime 45). In entrambi i casi, l'IVA sarà considerata diritto di confine solo nel caso di introduzione irregolare in consumo in Italia.

Osservazioni

La configurazione dell'IVA come diritto di confine appare una specificità esclusiva dell'ordinamento italiano. La novità introdotta dal decreto delegato, inoltre, potrebbe dar luogo a lunghi contenziosi, sia perché non appare supportata da un'apposita previsione della legge delega sia perché in attesa della pronuncia della Corte Costituzionale, su rinvio da parte delle Sezioni Unite della Corte di cassazione¹, proprio sulla natura dell'IVA all'importazione con specifico riferimento, però, alla misura patrimoniale della confisca. In effetti, la Direttiva IVA (Dir. 2006/112/CE) vede l'importazione quale fatto generatore dell'imposta e causa di esigibilità della stessa, ma non l'assimila mai a diritto di confine. Le criticità di tale assimilazione emergono su più fronti. Da un lato, i rischi legati al nuovo assetto delle sanzioni penali che scattano in caso di diritti dovuti superiori a 10.000 euro e all'applicazione obbligatoria della confisca delle merci nel caso in cui la violazione si configuri come reato di contrabbando e l'operatore, non potendo estinguere il reato, sia condannato.

¹ Corte di Cassazione, Ordinanza n. 18284/2024

Dall'altro, si rileva un effetto a livello operativo rappresentato dalla potenziale distorsione della concorrenza, dove le operazioni doganali potrebbero essere dirottate verso i Paesi UE dove l'IVA non viene assimilata tra i diritti di confine, anche se va ricordato che, nel caso diffuso di deposito fiscale a fini IVA o nel caso di merce destinata ad essere immessa in consumo in altri Stati membri (c.d. regime 42), l'IVA non viene comunque considerata diritto di confine.

L'inclusione dell'IVA tra i diritti di confine implica, inoltre, che il rappresentante doganale indiretto sia debitore dell'imposta insieme all'importatore. La natura di tributo interno dell'IVA all'importazione, che ne impediva l'assimilazione ai "dazi" in senso proprio, implicava che il rappresentante doganale indiretto, come chiarito dalla citata Corte di Giustizia UE causa C-714/20 fosse responsabile unicamente dell'obbligazione doganale e non anche dell'IVA all'importazione. Il rappresentante doganale, infatti, sulla base dell'art. 201 del CDU è responsabile solo del dazio, dei premi e prelievi di origine doganale. Per ovviare a tali criticità sono individuate due soluzioni alternative:

1. Esclusione dell'IVA dai diritti di confine, riportandola nell'alveo dell'IVA interna e intraunionale con molteplici effetti sia sul piano sanzionatorio (si applicherebbero solo le regole previste per l'IVA interna o intraunionale) sia sul piano della responsabilità (che limiterebbe, ad esempio, la responsabilità del rappresentante indiretto). L'esclusione comporterebbe una revisione normativa che determini, tra l'altro, la modifica dell'art. 70 del Dpr 633/72;
2. Inclusione dell'IVA tra i diritti di confine, limitatamente all'accertamento e liquidazione dell'imposta, ma non ai fini sanzionatori, ai fini dell'individuazione del debitore dell'imposta ai fini della riscossione.

In ultimo, si dedica una breve riflessione alla natura della modifica in commento, quale norma innovativa che modifica (non chiarisce) in modo evidente l'inquadramento dell'IVA all'importazione. Non si tratta, invece, di una norma interpretativa volta a chiarire gli ambiti applicativi di una disposizione vigente, pertanto, si ritiene che di tale portata innovativa si dovrebbe tener conto nella gestione delle controversie aperte sul tema prima dell'entrata in vigore del decreto in commento.

Ulteriori modifiche sull'IVA all'importazione.

Meritano menzione le modifiche apportate alle operazioni di immissione in libera pratica di beni destinati ad essere ceduti in un altro stato membro. Si tratta del c.d. regime 42 che consente la sospensione dell'IVA, sulle merci introdotte nel territorio dello stato, in ragione del fatto che tali merci saranno oggetto di una successiva cessione intracomunitaria, quindi immesse al consumo in un altro Stato membro.

Il decreto in commento² apporta due interventi di modifica:

- Il primo è meramente formale e serve a correggere i riferimenti normativi utili ad inquadrare le operazioni di manipolazioni usuali³ cui possono essere sottoposte le merci prima della cessione intracomunitaria;
- Il secondo, ad impatto sostanziale, concerne l'introduzione della possibilità concessa all'Agenzia delle dogane, nell'ambito dell'analisi dei rischi⁴, di richiedere il versamento di una cauzione a copertura dell'IVA non assolta all'importazione. Si dispone, inoltre, che tale cauzione sia trattenuta dall'Agenzia delle Dogane, nel caso in cui entro 45 giorni non pervenga documentazione adeguata (assente o non sufficiente) a dimostrare l'effettivo trasferimento della merce in altro Stato membro.

Per quanto concerne il secondo punto, non è possibile ignorare il potenziale irrigidimento della disciplina che, a seguito della modifica, potrebbe impattare temporaneamente sulla disponibilità finanziaria dell'importatore⁵. Al riguardo, si rammenta che il regime 42 era già stato integrato⁶ proprio al fine di dettare le condizioni operative volte a garantire la corretta applicazione, tracciatura e controllo del regime sospensivo; ossia l'obbligo di indicare il numero di identificazione IVA dell'importatore e del suo cessionario UE (da riportare nell'elenco Intrastat relativo alla cessione intracomunitaria), nonché l'obbligo di fornire ulteriore documentazione idonea a dimostrare l'effettivo trasferimento dei medesimi beni in un altro Stato membro dell'Unione (a richiesta dell'amministrazione doganale). A seguito della modifica, tale procedura non appare più sufficiente, diventando, in taluni casi, obbligatorio il versamento di una cauzione a tutela dell'imposta sospesa. Tuttavia, si rileva che la norma non sembra imporre l'obbligo di applicazione della cauzione a tutte le operazioni in regime 42 soggette ad analisi, ma introduce la possibilità per l'Agenzia delle Dogane di valutare se richiedere, per le operazioni che presentano alti profili di rischio, il versamento della cauzione quale ulteriore strumento di garanzia. Infine, si condivide che, coerentemente con quanto avviene per altre operazioni doganali⁷, la cauzione non possa essere, in ogni caso, richiesta agli operatori economici autorizzati (AEO)⁸ ed a quelli esonerati ai sensi dell'articolo 51 delle disposizioni complementari.

² Articolo 6, DLGS n. 141/2024

³ Riferimento all'allegato 71-03 del regolamento delegato (UE) 2015/2446 della Commissione, del 28 luglio 2015, invece che all'allegato 72 del regolamento (CEE) n. 2454/93 della Commissione, del 2 luglio 1993

⁴ effettuata secondo i principi stabili dal Codice doganale dell'Unione, di cui al regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013

⁵ Così come osservato dalla Commissione Europea, nel documento 12.2.2014 COM (2014) 69 *"l'obbligo generale di garanzia per tutti gli operatori o rappresentanti fiscali che vogliono avvalersi del regime doganale 42, costituisce un onere sproporzionato per le imprese corrette, oltre a mettere a repentaglio il corretto funzionamento del mercato interno, perché annulla la flessibilità e l'attrattiva della semplificazione offerta da questo regime."*

⁶ Ad opera dell'articolo 8, comma 2, lettera i) della Legge n. 217/2011

⁷ Es. in materia dalle disposizioni sui depositi IVA (art.50-bis, comma 4, lett. b), D.L. n. 331/1993

⁸ Art.38 del Regolamento UE n. 952/2013

Riordino e semplificazione del quadro normativo sanzionatorio.

Le disposizioni in tema di sanzioni sono contenute nel Titolo VI - Violazioni doganali. Il tratto distintivo della nuova normativa è il superamento della distinzione tra illecito penale ed amministrativo basata, come nel previgente TULD, sulla valutazione dell'elemento soggettivo, ovvero la sussistenza del dolo. Eliminando la previsione delle “*Sanzioni amministrative per le violazioni di lieve entità*”, ossia il c.d. contrabbando depenalizzato, il nuovo impianto prevede due sole fattispecie di illecito, penale e amministrativo, distinte in base al criterio oggettivo dell'ammontare dei diritti dovuti, la cui soglia di punibilità, avente rilevanza penale, salve situazioni particolari (art.96), rileva con il superamento di un quantum di offensività fissato in 10.000 euro di diritti di confine dovuti e “distintamente considerati”.

Viene inoltre eliminata la distinzione tra contrabbando extra ispettivo e intra ispettivo con la previsione di contrabbando e corrispondente illecito amministrativo per omessa o infedele dichiarazione, fatte salve le condotte oggetto di una disciplina particolare. Infine, l'art. 96, che disciplina le sanzioni amministrative, prevede che, qualora l'Autorità giudiziaria, pur a fronte di diritti di confine dovuti superiori alla soglia dei 10.000 euro, non rilevi l'elemento soggettivo del dolo, necessario per qualificare la condotta di rilevanza penale, sia l'amministrazione doganale a stabilire, in presenza almeno della colpa, l'applicazione della sanzione prevista dal comma 14 dell'art.96. Le innovazioni introdotte sono presentate come i cardini di un'opera di semplificazione coerente con i principi di effettività, deterrenza e proporzionalità indicati sia dalla delega che dall'articolo 42 del Regolamento (UE) 952/2013 – CDU, intesa a razionalizzare le fattispecie degli illeciti penali ed amministrativi ed a ridurre le relative sanzioni.

Osservazioni

L'elemento di novità della riforma – che ha destato ampia preoccupazione tra gli operatori – riguarda l'esigua soglia di 10.000 euro di diritti di confine accertati per la configurazione di reato penale, in realtà di fatto già prevista dall'art. 295-bis dell'abrogato TULD. Rispetto alla Direttiva Pif⁹, di cui la nuova disciplina intende rappresentare attuazione, va segnalato che la norma europea richiede l'ulteriore elemento della “frode”, in aggiunta al superamento del limite dei 10.000 euro. Tale previsione avrebbe dovuto indurre il Legislatore a circoscrivere le ipotesi di reato, o a richiedere la presenza di un dolo specifico della violazione.

⁹ Decreto legislativo 4 ottobre 2022, n. 156, recante disposizioni correttive e integrative del decreto legislativo 14 luglio 2020, n. 75, di attuazione della direttiva (UE) 2017/1371, relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale (Direttiva PIF – Protezione Interessi Finanziari).

La riforma non incentiva la *compliance*, in quanto non consente di sanare eventuali errori, commessi in buona fede dall'impresa, o dal proprio consulente, senza il rischio di incorrere in un procedimento penale. Sarebbe pertanto utile - in sede di decreto correttivo da adottarsi entro 18 mesi dall'entrata in vigore della riforma - inserire la possibilità di sanare la violazione mediante un'istanza di revisione di parte, in assenza di accessi, ispezioni e verifiche, allo scopo di regolarizzare gli errori involontari.

Tra le cause attenuanti, ovvero esimenti, si potrebbe inoltre riconoscere spazio all'autorizzazione AEO (Operatore economico autorizzato), ottenuta dall'impresa all'esito di un audit con l'Agenzia delle dogane e dei monopoli (art. 38 ss. CDU) analogamente a quanto previsto nel settore delle imposte dirette. In analogia a quanto previsto dal D. Lgs. 87/2024 in ambito penale tributario, sarebbe opportuno riconoscere una causa di esclusione della punibilità, a fronte di condizioni di obiettiva incertezza circa specifici elementi tecnici della dichiarazione doganale.

Altro aspetto preoccupante concerne l'obbligo di trasmissione della notizia di reato all'autorità giudiziaria alla quale è rimessa la valutazione del contrabbando e la presenza del dolo, senza una preventiva valutazione da parte dei funzionari doganali dell'elemento soggettivo della colpevolezza (valutazione che sarebbe richiesta dal Dlgs 472/97, norma espressamente richiamata dall'art. 104 della DNC). L'apertura di un procedimento penale comporta riflessi giuridici significativi, anche in termini di autorizzazioni doganali, responsabilità 231/01, ricadute reputazionali, costi difensivi. Inoltre, sempre nel caso in cui la differenza impositiva tra diritti versati e dovuti sia superiore ai 10.000 euro (e in presenza del dolo), si incorrerebbe nel rischio della confisca dei beni oggetto del reato, del relativo profitto e del mezzo di trasporto utilizzato per la realizzazione della condotta illecita con danno economico potenzialmente sproporzionato in considerazione del valore potenzialmente molto superiore della merce e del mezzo confiscati.

In riferimento alla confisca, un'ulteriore preoccupazione è che in sede di contestazione della violazione allo scopo di consentire la successiva confisca, gli uffici provvedano al sequestro delle merci ovvero a richiedere una garanzia non pari ai diritti non dichiarati, ma in relazione al valore dei beni. Questo comporterebbe anche un blocco delle merci con costi aggiuntivi di deposito o di custodia delle merci.

Da segnalare, comunque, che l'importo delle sanzioni, sia amministrative che penali, risulta significativamente ridotto rispetto al quadro previgente. L'art. 303 TULD prevedeva, per le violazioni cui corrispondevano maggiori diritti oltre i 4.000 euro, sanzioni comprese tra 30.000 e 10 volte l'importo dei diritti, mentre la sanzione attuale è tra il 100 e il 200%, in alcuni casi tra l'80 e il 150%. Superato, inoltre, il meccanismo del calcolo della sanzione sui singoli elementi dichiarati, che risultava in contrasto con il principio di proporzionalità. Dal punto di vista penale, in assenza di circostanze aggravanti, non è prevista la pena della reclusione, ma una multa tra il 100 e il 200% dei diritti dovuti. A dire il vero, la riduzione non tiene conto (cosa che la circolare fa in tema di confisca) dei limiti imposti dal nuovo CDU attualmente in approvazione che, in presenza di condotta non intenzionale, prevede una sanzione che varia dal 30 al 100% dei diritti dovuti e non tiene conto della riforma delle sanzioni tributarie che fissano un limite per l'infedele dichiarazione del 70%.

Con la circolare 22 del 28 ottobre ADM ha fornito approfondimenti che chiariscono il perimetro applicativo delle sanzioni, contemplando i casi in cui sia possibile il ravvedimento operoso e dunque escludere l'ambito penale delle sanzioni. In particolare:

- Possibilità di estinguere il reato di contrabbando mediante il ravvedimento operoso, con definizione spontanea degli errori fino all'importo di 50.000 euro di diritti dovuti, con il pagamento degli stessi e di una sanzione del 10%, se il ravvedimento interviene nei primi 30 giorni.
- Riconoscimento della possibilità di estinzione anche nel corso del procedimento penale e inoltre all'autorità giudiziaria delle sole notizie di reato non estinte.

La circolare chiarisce l'ambito di applicazione dell'art. 112 delle DNC, il quale prevede una specifica forma di estinzione dei delitti di contrabbando punibili con la sola multa. La definizione prevede il pagamento del tributo, oltre che di una somma determinata tra il 100 e il 200 per cento dei diritti previsti. È possibile combinare tale causa di estinzione con il ravvedimento operoso, che consente una riduzione graduale delle sanzioni in base alla tempistica con la quale l'operatore regolarizza la propria posizione, con percentuali che vanno da 1/10 del minimo se il ravvedimento avviene nel termine di trenta giorni dalla data della commissione della violazione fino ad 1/5 del minimo, se avviene dopo la notifica del processo verbale.

Incentivando la compliance, la circolare riconosce che il ravvedimento spontaneo consente di estinguere il contrabbando e impedisce, di conseguenza, la trasmissione della notizia di reato all'autorità giudiziaria. Inoltre, viene chiarito che tale causa di estinzione può essere utilizzata sia prima dell'invio della notizia di reato che successivamente, non prevedendo la norma specifici termini temporali.

La causa di estinzione, per quanto non applicabile a tutte le ipotesi di contrabbando, si estende comunque a tutti i reati semplici, ossia non aggravati, previsti dagli artt. 78 a 83. Per il contrabbando aggravato (art. 88), così come per il contrabbando di tabacchi lavorati di cui all'art. 84 (escluso quello sottosoglia) e quello aggravato di cui all'art. 85, essendo prevista la pena della reclusione, non è consentita l'estinzione del reato mediante pagamento della multa. La causa di estinzione, inoltre, non può essere utilizzata se anche soltanto uno dei diritti dovuti (dazi o IVA) supera la soglia dei 50.000 euro.

Per il procedimento previsto dall'art. 112, la riforma ha riservato all'Agenzia sia la concreta determinazione della misura della sanzione che la scelta di disporre o meno la confisca. Sul punto, la circolare chiarisce che valgono le cause di esonero della confisca previste dall'art. 96, comma 9, il quale prevede una serie di violazioni minori. Pur tentando di lenire le implicazioni negative per gli operatori, la circolare non può superare alcune rigidità previste dal testo normativo, che meriterebbero di essere oggetto dell'atteso decreto correttivo, nell'esercizio della delega attribuita al Governo.

In particolare, in presenza di una condotta realizzata con colpa, le ipotesi di confisca dovrebbero essere circoscritte a casi eccezionali, mentre l'attuale formulazione dell'art. 96, comma 9, al contrario, riconosce solo per alcune ipotesi limite, meno frequenti, l'esclusione della confisca.

Occorrerebbe anche riservare agli interpreti (ADM, giudici) il potere di escludere la confisca, nel rispetto del principio di proporzionalità della sanzione, avuto riguardo alle pronunce della Corte di giustizia, secondo cui la sanzione deve essere parametrata alla gravità della violazione e al coefficiente psicologico dell'autore. Da tenere presente, inoltre, che la Corte di giustizia (sentenza 4 marzo 2020, causa C-655/18) ha affermato che una sanzione doganale pari al valore del bene importato deve ritenersi sproporzionata, se la violazione ha natura colposa, ciò che solleva dubbi sulla conformità alle norme europee della previsione sulla confisca in sede amministrativa.

Ulteriori elementi di interesse per le imprese

Rappresentanza doganale

La normativa doganale unionale in materia di rappresentanza (art. 18 CDU) afferma il principio secondo cui chiunque può nominare un rappresentante per le sue relazioni con le autorità doganali. La rappresentanza può essere diretta, se il rappresentante doganale agisce in nome e per conto di un'altra persona, oppure indiretta, se il rappresentante doganale agisce in nome proprio ma per conto di un'altra persona. Tuttavia, nel caso in cui l'operatore non sia stabilito nel territorio unionale, lo stesso deve farsi rappresentare, per l'espletamento delle formalità doganali, esclusivamente da un soggetto stabilito nel territorio unionale che agisce in rappresentanza indiretta (comma 4 dell'art. 31). Con l'adozione delle disposizioni complementari, il Legislatore nazionale, nell'ambito della facoltà di cui all'art. 18 c. 3 del CDU, ha ora disciplinato l'istituto della "rappresentanza diretta" subordinandola al rilascio di un'abilitazione, secondo le specifiche condizioni indicate nella norma. Tali condizioni sono considerate assolute per gli spedizionieri doganali, C.A.D e operatori economici autorizzati AEO.

Potenziamento Sportello Unico Doganale e dei Controlli (S.U.DO.CO)

Le nuove disposizioni potenziano l'istituto dello Sportello Unico Doganale e dei Controlli (c.d. S.U.Do.Co.), disciplinato sia a livello unionale che a livello nazionale e finalizzato al coordinamento, in via telematica, di tutti i procedimenti e dei controlli operati all'entrata e all'uscita delle merci nel o dal territorio nazionale. L'istituto si propone, nello specifico, di concentrare, in un unico tempo e in un unico luogo (single window), i controlli da eseguire sulle merci in entrata, in uscita o in transito, a operadi amministrazioni diverse, anche

secondo quanto raccomandato dal “*Trade Facilitation Agreement*”¹⁰, entrato in vigore il 22 febbraio 2017. Per dare attuazione a quanto disposto a livello legislativo, l’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli sta implementando l’apposito portale S.U.Do.Co, peraltro già attivo presso alcune dogane italiane, come Livorno e La Spezia. Naturalmente il S.U.Do.Co dovrà coordinarsi con la Single Window unionale di cui al Reg. UE 2022/2399.

Esportazioni temporanee

Altra novità riguarda il riordino delle disposizioni nazionali relative alle operazioni di esportazione temporanea in base alle quali ADM potrà autorizzare l’esportazione temporanea di merce unionale destinata a essere reimportata entro un massimo di trentasei mesi, prorogabili per scopi quali l’utilizzo come campioni, per visionatura, per collaudo, manifestazioni fieristiche ed altre. A differenza della normativa precedente, le nuove disposizioni si limitano a regolare esclusivamente l’esportazione temporanea delle merci unionali destinate a essere reimportate nell’ambito di operazioni rientranti in precise casistiche, dal momento che per il regime dell’ammissione temporanea - disciplinato dal diritto unionale - sono già contemplate tutte le casistiche. La Circolare di ADM ha peraltro chiarito che la semplificazione di cui art 72 potrà essere utilizzata anche nel caso di spedizione di macchinari per utilizzo industriale al di fuori della UE.

Procedimento di revisione e contraddittorio preventivo

La riforma provvede al riordino delle procedure di liquidazione, accertamento e riscossione dei diritti di confine. Sotto questo profilo di particolare interesse sono le modifiche introdotte in materia di controlli in linea e a posteriori, con inserimento per norma dell’obbligo del contraddittorio preventivo. In particolare, il nuovo articolo 42 introdotto con il D. Lgs. n. 141 del 26 settembre 2024 interviene sulla disciplina della revisione della dichiarazione doganale. La norma riprende, con modificazioni e integrazioni, quanto era previsto dall’articolo 11, commi 4-bis, 5, 5-bis, 8, 9, 10 del previgente D. Lgs. n. 374/1990, adeguandolo ai principi del diritto al contraddittorio e di adeguata motivazione, come previsti nell’ordinamento unionale e come stabiliti anche attraverso le modifiche apportate allo Statuto del Contribuente (L. 212/2000). Un ruolo centrale viene riconosciuto alla tutela del contribuente durante tutto il contraddittorio preventivo che viene ad instaurarsi con gli Uffici. La stessa circolare 20/D/2024 di ADM conferma la necessaria applicazione, anche in sede doganale, della disciplina introdotta con l’art. 6-bis dello Statuto del Contribuente che dovrà essere seguita anche in materia doganale.

¹⁰ Il *Trade Facilitation Agreement* (TFA) è l’accordo sull’agevolazione degli scambi commerciali concluso nel corso della conferenza ministeriale dell’Organizzazione Mondiale del Commercio (OMC) a Bali nel 2013, entrato in vigore nel febbraio 2017.

Attenzione, però, che il termine per il contraddittorio, ovvero per presentare osservazioni o richieste in materia doganale, a differenza di quanto accade per gli altri tributi (art. 6 bis dello statuto del contribuente), ha la durata di 30 giorni. Ulteriore conseguenza dell'adozione dei principi dello statuto del contribuente è la motivazione rafforzata dell'atto. In pratica, l'ufficio, nell'atto di accertamento, deve, tra l'altro, debitamente motivare perché non accetta le osservazioni del contribuente.

Osservazioni conclusive

La riforma ha sicuramente il merito di aver riallineato la normativa nazionale a quella unionale, ma presenta criticità che necessitano di alcuni importanti interventi, sia sul piano interpretativo che su quello normativo. Alla luce delle valutazioni sul possibile impatto negativo di alcuni dei cambiamenti introdotti sulle imprese, si ritiene di proporre alcuni correttivi inerenti specifiche disposizioni, soprattutto in merito agli aspetti di natura penale dell'impianto sanzionatorio previsto. In sintesi:

IVA e diritti di confine - art. 27. Andrebbe richiesto di intervenire escludendo l'IVA dai diritti di confine (e stabilire che si applicano le sole regole interne) o, alternativamente, lasciare l'IVA all'importazione tra i diritti di confine limitando l'operatività della norma all'accertamento e liquidazione dell'imposta in dogana con esclusione di effetti sanzionatori.

Contrabbando doganale. Andrebbe richiesto di rivedere la soglia di 10.000 € introducendo soglie differenziate che tengano conto del fatturato globale della società e della gravità del comportamento. L'attuale formulazione (con l'inclusione dell'Iva nei diritti di confine) determina una autentica discriminazione tra la violazione commessa a livello interno o unionale rispetto a quella commessa in sede di importazione. Tale discriminazione diverrebbe ancora più evidente se si pensa che l'effetto sanzionatorio abnorme potrebbe essere evitato utilizzando il regime 42 ovvero attivando il regime del deposito IVA. Si ritiene, pertanto, necessario rivedere il disposto secondo una delle soluzioni espresse in relazione ai diritti di confine. Inoltre, l'attuale formulazione non prevede una preventiva regolarizzazione - con il pagamento dell'imposta, della sanzione ed interessi - nel caso in cui un'impresa abbia commesso un'inesattezza nell'indicazione di un codice di nomenclatura combinata o dell'origine, in presenza di una violazione penale non estinguibile ai sensi dell'art. 112 delle DNC. Sarebbe, perciò, auspicabile prevedere degli appositi istituti deflattivi, ovvero delle specifiche cause di non punibilità che consentano al contribuente che vuole "ravvedersi" di evitare la lungaggine del procedimento penale e di regolarizzare in modo preventivo e immediato la sua posizione. Sotto questo profilo, bisognerebbe, inoltre, prevedere regole specifiche per i soggetti AEO i quali, proprio per il fatto di essere soggetti affidabili con specifici presidi di controllo, dovrebbero essere esclusi dalla punibilità a meno che non si dimostri che il comportamento sia determinato da frode.

Confisca penale e amministrativa. Anche in relazione alla confisca obbligatoria penale e amministrativa sarebbe necessario intervenire per non creare una forte discriminazione in materia IVA e per favorire l'effetto dissuasivo della sanzione.

Sul primo piano, la soluzione prospettata in precedenza di escludere dai diritti di confine l'IVA, ovvero di limitarne gli effetti all'accertamento e alla liquidazione dell'imposta e non ai fini sanzionatori, risolverebbe alla radice il problema. Sul secondo piano, probabilmente, l'introduzione di un calibrato istituto deflattivo che faccia venir meno la confisca, razionalizzerebbe non poco il sistema ed eviterebbe che operatori corretti e affidabili debbano subire delle lunghe e dannose conseguenze.

Accertamento: istituti deflattivi e di contraddittorio in linea. La scelta del Legislatore di abrogare l'istituto della controversia doganale non appare del tutto condivisibile in quanto l'istituto forniva una forma di contraddittorio preventivo collegato ad un confronto tecnico indispensabile in relazione alla complessità della materia doganale. Sarebbe utile, al proposito, prevedere, anche in materia doganale, meccanismi di collaborazione pre-accertativa ovvero pre-contenziosa, con un'estensione di alcuni istituti tipici delle altre grandi imposte, ovviamente nel rispetto delle regole unionali.

L'azione di prevenzione supportata da Confindustria. Accanto alla richiesta al Legislatore di correttivi specifici, Confindustria ritiene essenziale continuare a promuovere presso le imprese l'attivazione di tutte le procedure necessarie per una corretta due diligence atte a prevenire, mitigare o ridurre al minimo i rischi di errore che potrebbero generarsi nelle attività che svolgono e nelle catene del valore a cui partecipano e che potrebbero ricadere nel campo di applicazione delle sanzioni previste dalle nuove disposizioni.

In primo luogo, sono sicuramente da valorizzare le migliori pratiche idonee a prevenire il rischio di commissione del reato di contrabbando ed incentivare l'utilizzo, da parte delle imprese, di strumenti quali - ad esempio - ITV¹¹ e IVO¹². Sempre nella logica della compliance è opportuno sensibilizzare ulteriormente le imprese ad intraprendere o consolidare un percorso virtuoso che le porti ad assumere lo stato di *Authorized Economic Operator* - AEO ("Trust and Check trader" nel futuro Codice Doganale Unionale) che, sempre più nelle intenzioni della UE e del Legislatore nazionale, dovrà costituire la base di importanti facilitazioni e agevolazioni. Nelle linee di revisione della riforma sanzionatoria doganale, seguendo anche quanto disposto dal Legislatore delegato in materia di imposte dirette, e in particolare in materia di *cooperative compliance*, si intendono proporre delle condizioni agevolative per l'operatore AEO, in virtù dell'alta affidabilità che gli viene assegnata e che dovrebbe esentarlo dal rischio incorrere in un procedimento penale in caso di errori con evidente assenza di dolo.

¹¹ Le Informazioni Tariffarie Vincolanti – ITV sono delle decisioni amministrative di rilievo unionale per mezzo delle quali, su richiesta degli operatori economici interessati, le Autorità doganali degli Stati Membri attribuiscono la classificazione doganale ad una determinata merce con l'assegnazione del relativo codice di Nomenclatura Combinata (NC) o Taric.

¹² Le Informazioni Vincolanti in materia di Origine - IVO sono delle decisioni amministrative di rilievo unionale per mezzo delle quali, su richiesta degli operatori economici interessati, le Autorità doganali degli Stati Membri attribuiscono la corretta origine ad una determinata merce.