



# **PROPOSTE DI MODIFICA AL D.LGS. 26 SETTEMBRE 2024 N. 141**

## **RIFORMA DEL CODICE DOGANALE NAZIONALE**

25 ottobre 2024

Con il D.Lgs. 141 del 26 settembre 2024 (G.U. 232 del 3 ottobre 2024) è stata data attuazione agli articoli 11 e 20 commi 2 e 3 della Delega fiscale (Legge 111/2023) e sono state riscritte le disposizioni nazionali in tema doganale; è stato abrogato e sostituito integralmente il previgente TULD (DPR 43/1973) e nell'allegato uno al decreto si trovano le Disposizioni nazionali complementari al codice doganale.

L'obiettivo è quello di armonizzare la normativa italiana con quella dell'UE, essendo ormai la normativa interna non più adeguata e già superata anche dal Regolamento UE 952/2013, anch'esso in corso di modifica in sede comunitaria.

Si tratta di una riforma molto importante, i cui principi possono così riassumersi:

- revisione della disciplina doganale vigente attraverso l'abrogazione del TULD (D.P.R. n. 43/1973) e sua sostituzione con nuove disposizioni nazionali complementari al Codice doganale dell'UE;
- implementazione della digitalizzazione delle procedure doganali e potenziamento dell'attività di controllo e verifica, anche mediante il coordinamento con le dogane dell'UE e quelle estere e potenziamento dello sportello unico doganale (SUDOCO);
- qualificazione dell'IVA e di ogni altra imposta di consumo dovuta all'atto dell'importazione come diritto di confine;
- ridefinizione delle procedure di liquidazione, accertamento e riscossione dei tributi doganali;
- revisione dell'istituto della controversia doganale;
- revisione del sistema sanzionatorio (amministrativo e penale) in materia di dogane, accise e tabacchi;
- revisione della disciplina sanzionatoria, con particolare riguardo alla fattispecie del contrabbando;
- estensione della responsabilità amministrativa degli enti ex D.Lgs. n. 231/2001 anche ai reati di cui al Testo Unico Accise (D.Lgs. n. 504/1995).

Confetra, pur apprezzando l'intento della riforma ha rilevato una serie di criticità nel provvedimento, che avranno sicuramente un impatto negativo oltre che sugli operatori doganali, anche sugli operatori del settore del trasporto e della logistica nazionale, con conseguenze anche sulla movimentazione delle merci.

Infatti, ad avviso di chi scrive, si registrano effetti penalizzanti su tutta la filiera del commercio internazionale, con il rischio che molti traffici in import ed export possano essere dirottati verso altri Paesi. Le disposizioni che sono entrate in vigore lo scorso 4 ottobre, nonostante avessero l'intento di adeguare le norme interne a quelle unionali e di semplificare gli scambi internazionali, avranno effetti del tutto contrari oltre che gravi sulle imprese del settore.

Gli aspetti più critici della riforma doganale interna riguardano le modifiche al sistema sanzionatorio e l'IVA qualificata come diritto di confine.

Il vaglio preliminare dovrà essere obbligatoriamente svolto dall'autorità giudiziaria in tutti i casi in cui l'ammontare dei diritti di confine accertati sia superiore a 10.000 euro e porterà

sicuramente ad un aumento del contenzioso e ad una serie di procedimenti penali infondati, che andranno a colpire anche tutti quegli operatori corretti che commetteranno errori in buona fede. È evidente che queste nuove norme non avranno affatto un impatto deflattivo del contenzioso e le imprese saranno costrette a rivedere i loro modelli organizzativi, per far fronte a questi nuovi rischi, con notevoli aggravii di costo.

Di seguito vengono elencate alcune delle criticità osservate, riguardanti:

- 1) attrazione dell'IVA tra i diritti di confine e conseguenze per il rappresentante indiretto;
- 2) disciplina delle violazioni e delle relative sanzioni: il nuovo contrabbando;
- 3) cause di non punibilità e regolarizzazione delle violazioni;
- 4) confisca per circostanze aggravanti del contrabbando.

La scrivente Confederazione, pertanto, intende avanzare alcune proposte di modifica al D.Lgs. 141/2024 di riforma della normativa doganale interna in applicazione dell'art. 1 comma 6 della Legge di delega per la riforma fiscale (legge 9 agosto 2023 n. 111), secondo cui il Governo è altresì delegato a adottare eventuali decreti correttivi entro i ventiquattro mesi successivi dalla data di entrata in vigore dell'ultimo dei decreti legislativi medesimi.

Le proposte normative che di seguito si illustrano sono volte a risolvere le criticità evidenziate innalzando la soglia di € 10.000 prevista ai fini della segnalazione all'autorità giudiziaria per ravvisare eventuali fattispecie penali e/o di contrabbando, eliminando l'IVA dai diritti di confine e introducendo l'istituto del ravvedimento operoso, per consentire la rettifica degli errori formali compiuti in buona fede.

## 1. IVA COME DIRITTO DI CONFINE - MODIFICA ART. 27 ALL.1 D.LGS. 141/2024 – DISPOSIZIONI NAZIONALI COMPLEMENTARI AL CODICE DOGANALE DELL'UNIONE

### PROPOSTA NORMATIVA

All'articolo 27 – Diritti doganali e diritti di confine - dell'allegato 1 al decreto-legislativo n. 141/2024 - Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione - sono apportate le seguenti modifiche:

- 1) al comma 2, le parole "l'imposta sul valore aggiunto" sono eliminate;
- 2) il comma 3 è eliminato.

### ILLUSTRAZIONE

L'art. 27 D.Lgs. n. 141/2024 riguarda i diritti doganali, che vengono definiti come quei diritti che l'Agenzia è tenuta a riscuotere in forza di vincoli derivanti dall'ordinamento unionale o da disposizioni di legge nazionali. Viene inoltre specificato che, tra i diritti doganali, sono diritti di confine i dazi all'importazione e all'esportazione, i prelievi e le altre imposizioni all'importazione e all'esportazione, i diritti di monopolio, le accise, l'IVA e ogni altra imposta di consumo dovute all'atto dell'importazione.

La nuova definizione doganale, quindi, ricomprende l'IVA tra i diritti di confine, incorporandola così nei dazi doganali che regolano le importazioni e le esportazioni.

Viene fatta eccezione al caso in cui le merci debbano essere immesse al consumo in un altro Stato membro (c.d. Regime 42) o siano poste in un deposito IVA.

Questa modifica avrà delle pesanti ripercussioni per i rappresentanti doganali indiretti. Questi ultimi, infatti, secondo la giurisprudenza comunitaria (Sentenza Corte di Giustizia 12 maggio 2022 – Causa C-714/2020) sono responsabili solidalmente con il dichiarante solo per i dazi doganali dovuti per le merci dichiarate in dogana e **non anche per l'IVA all'importazione, in assenza di disposizioni nazionali che li designino come debitori dell'imposta.**

Al contrario, con l'attuazione della riforma è stata espressamente introdotta la responsabilità dei rappresentanti doganali indiretti che, prima della riforma, non erano obbligati a versare la maggiore IVA oggetto di contestazione.

A tal proposito, infatti, si legge nella relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo che l'espressa indicazione dell'IVA tra i diritti di confine ha come scopo quello di fornire una risposta normativa al principio enunciato dalla Corte di Giustizia Europea, 12 maggio 2022, causa C-714/20, con cui è stato affermato:

*"L'articolo 201 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che non può essere riconosciuta la responsabilità del rappresentante doganale indiretto per il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto 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".*

Tuttavia, tale principio si applica solo nel caso in cui lo Stato membro decida, con norma interna, di rendere il rappresentante indiretto responsabile in solido per il pagamento dell'IVA

#### ILLUSTRAZIONE

all'importazione, e non si comprende perché l'Italia abbia fatto tale scelta anche in contrasto con l'orientamento giurisprudenziale ormai consolidato sul punto.

Come è noto, solo le merci destinate al consumo in altri Stati membri dell'Unione europea o introdotte in depositi IVA sono escluse da queste disposizioni.

L'introduzione dell'IVA all'importazione tra i diritti di confine risulta in contrasto sia con la giurisprudenza della Corte di Giustizia, sia con quella nazionale (da ultimo SS.UU. n. 18284/2024) che sono unanimi nel ritenere che l'IVA all'importazione abbia natura di tributo interno e non di dazio doganale, risultando così estranea all'obbligazione doganale. Questa riforma, pertanto, non ha inteso recepire il dettato della giurisprudenza maggioritaria.

Questo cambio di indirizzo va contro i principi della giurisprudenza della Corte di Giustizia la quale, sin dalla sentenza del 5 maggio 1982 sul caso Gaston Schul, ha sempre sostenuto la natura di tributo interno, e non di dazio doganale, dell'IVA all'importazione, principio poi ripreso anche in pronunce successive. Sul punto, anche la Corte di cassazione (Cass. Sez. V 21 agosto 2023 n. 24899, Cass. Sez. V 10 agosto 2023 n. 24343, Cass. Sez. V 27 luglio 2023 n. 22929, Cass. Sez. V 26 luglio 2023 n. 22646, Cass. 29 luglio 2021 n. 201659, Cass. 13 luglio 2018 n. 18652 e da ultimo Cass. SS.UU. n. 18284/2024 e Cass. SS. UU. N. 18286/2024) è sempre stata uniforme, ribadendo che l'IVA all'importazione ha natura di tributo interno e non può essere qualificata come diritto di confine. Così facendo, viene ignorato l'orientamento giurisprudenziale che si è formato negli ultimi vent'anni che ha sempre considerato l'IVA all'importazione come tributo interno.

Questo nuovo orientamento ha delle conseguenze anche sul rappresentante indiretto. Infatti, come è noto, il rappresentante doganale indiretto è un intermediario che agisce in nome proprio ma per conto dell'importatore, è autorizzato a presentare le dichiarazioni doganali e fa le veci del proprio cliente presso le autorità doganali.

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 fosse responsabile unicamente dell'obbligazione doganale e non anche dell'IVA all'importazione. Il rappresentante doganale, infatti, non essendo titolare del diritto alla detrazione IVA, che spetta soltanto al proprietario delle merci, non poteva essere considerato debitore dell'IVA non versata in solido con l'importatore. Doveva pertanto escludersi la solidarietà passiva per l'accertamento e la riscossione dell'IVA.

Da tutto quanto sopra esposto, si chiede che tale impostazione venga rivista sia perché quanto stabilito dall'art. 201 della Direttiva IVA 2006/112 è una possibilità riconosciuta agli Stati membri e non è certo un obbligo, sia perché modificando l'art. 27 in commento, escludendo l'IVA dai diritti di confine, si riporterebbe l'imposta, come ribadito anche dalla giurisprudenza di legittimità, nell'ambito dell'IVA intra UE.

Inoltre, si avrebbero effetti positivi anche dal punto di vista sanzionatorio, applicando le regole per l'IVA interna e intra UE, e dal punto di vista della responsabilità, limitando la responsabilità del dichiarante che presenta la dichiarazione in rappresentanza indiretta. L'interpretazione data dall'Italia risulta troppo restrittiva e penalizzante per le imprese di spedizione che operano in regime di rappresentanza indiretta. Tale nuovo dettato normativo, rispetto agli altri Paesi dell'UE, potrebbe determinare una distorsione dei nostri traffici commerciali verso altri Paesi nei quali l'IVA all'importazione non è ricompresa tra i diritti di confine.

## 2. IL NUOVO CONTRABBANDO – MODIFICA ALL’ART. 96 DELL’ALL. 1 D.LGS. 141/2024 – DISPOSIZIONI NAZIONALI COMPLEMENTARI AL CODICE DOGANALE DELL’UNIONE

### PROPOSTA NORMATIVA

All’articolo 96 Sanzioni amministrative - dell’allegato 1 al decreto-legislativo n. 141/2024 - Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell’Unione - sono apportate le seguenti modifiche:

Il comma 1 è sostituito con il seguente:

1. È punito con la sanzione amministrativa dal 100 per cento al 200 per cento dei diritti di confine dovuti **eccedenti quelli dichiarati**, e comunque in misura non inferiore a euro 2.000, e, per le violazioni di cui all’articolo 79, in misura non inferiore a euro 1.000, chiunque, **non ricorrendo le circostanze aggravanti di cui all’articolo 88**, commette le violazioni di cui agli articoli da 78 a 83, salvo che, alternativamente:

**a) l’ammontare dei diritti di confine a titolo di dazi doganali dovuti o indebitamente percepiti non sia superiore a euro 10.000;**

**b) l’ammontare complessivo dei diritti di confine diversi dal dazio, dovuti o indebitamente percepiti, non sia superiore nelle ipotesi di cui all’articolo 78 a euro 50.000 e, nelle ipotesi di cui all’articolo 79, congiuntamente a euro 100.000, al 10% del volume d’affari o, comunque, a euro due milioni.**

### ILLUSTRAZIONE

La proposta è volta a modificare la disposizione dell’attuale art. 96 incrementando la soglia di € 10.000,00 attualmente prevista obbligatoriamente per la valutazione preliminare da parte dell’autorità giudiziaria di violazioni con rilevanza penale.

Nello specifico, nei casi in cui l’ammontare dei diritti (di confine) accertati sia superiore a 10.000 euro o nei casi in cui sussistano i presupposti del contrabbando, l’ADM dovrà trasmettere la notizia di reato all’autorità giudiziaria, la quale tratterà il fascicolo nel caso in cui ritenga sussistente l’elemento soggettivo del dolo.

Quanto alle sanzioni di natura penale, queste sono previste dal Capo I del Titolo VI e quelle che destano maggiore preoccupazione per le conseguenze che possono avere sono quelle per:

- contrabbando per omessa dichiarazione (art. 78);
- contrabbando per dichiarazione infedele (art. 79).

Aggiungasi che l’espressa qualificazione dell’IVA come diritto di confine e non come tributo interno potrebbe dare luogo a ripercussioni anche dal punto di vista penale, perché l’eventuale omesso versamento dell’IVA (nei nuovi limiti previsti) potrebbe integrare la fattispecie del contrabbando per dichiarazione infedele. La norma in esame ricomprende nella fattispecie del contrabbando tutte le ipotesi in cui vengano dichiarati qualità, quantità, origine e valore delle merci o qualunque altro elemento dichiarativo utile per l’applicazione della tariffa doganale e/o la liquidazione dei diritti doganali, in modo non corrispondente a

#### ILLUSTRAZIONE

quanto accertato e/o se la soglia dei maggiori diritti sia superiore ad € 10.000,00. Tale soglia appare troppo bassa anche rispetto all'attuale qualificazione dell'IVA tra i diritti di confine. Infatti, la valutazione preliminare da parte dell'autorità giudiziaria dovrà essere obbligatoriamente richiesta, ogni volta che vi sia una contestazione per maggiori diritti pari ad € 10.000,00.

Incorrere in errori che potrebbero sfociare in ipotesi di fattispecie penali potrebbe diventare molto più frequente con gravi conseguenze per gli operatori del settore.

Si è consapevoli che l'autorità giudiziaria dovrà valutare l'elemento soggettivo del dolo e solo in questo caso potrà applicarsi la sanzione penale; tuttavia, essendo la soglia così bassa si potrebbe incorrere facilmente in tale segnalazione, ad esempio, ogni qualvolta si commettano anche degli errori scusabili nelle dichiarazioni, che oggi in contraddittorio con le dogane si risolvono direttamente. Si potrebbe sfociare nell'ipotesi di contrabbando per dichiarazione infedele nel caso di errori formali nella dichiarazione doganale e si sarebbe sottoposti comunque ai lunghi ed inutili accertamenti giudiziari con danni enormi per le imprese e per le merci.

Si teme che questo nuovo criterio valutativo invece di snellire e semplificare le procedure di sdoganamento, possa al contrario generare ulteriori lungaggini e aumentare gli adempimenti burocratici, oltre che ad innescare un forte contenzioso. Al contrario, lo scopo della riforma doganale era anche quello di avere una funzione deflattiva del contenzioso.

Infatti, il nuovo testo, così come formulato, porterà alla creazione di una serie di procedimenti penali infondati, che colpirebbero in modo sproporzionato tutti quegli operatori corretti che, in modo involontario, violano la norma doganale. Lo spirito della riforma, nella linea tracciata dal governo, doveva rispondere ad un'esigenza di colpire, in modo grave e puntuale, i fenomeni di frode internazionale o i comportamenti dolosi diretti a ledere gli interessi dell'erario e il corretto flusso degli scambi con l'estero.

In questa direzione, infatti, si è mossa tutta la riforma delle sanzioni penali e amministrative tributarie definite con il D.Lgs. 87/2024 (revisione del sistema sanzionatorio tributario). È fondamentale ricordare che le sanzioni devono essere, sulla base della stessa legge delega, effettive, proporzionate e dissuasive e che la tutela penale deve scattare solo quale ultima *ratio* del sistema, nel caso in cui i normali strumenti non riescano in modo del tutto soddisfacente a reprimere le violazioni che ledono gli interessi dell'erario e della collettività. Pertanto, la modifica proposta ha lo scopo di riequilibrare, nell'ottica dei principi sopra ricordati, le regole al quadro normativo fiscale esistente e alle direttive unionali in materia di sanzioni penali doganali, in quanto il nuovo testo normativo darà luogo ad una distorsione di traffici ed avrà un forte impatto negativo sulle attività di import e export e sull'efficienza e la competitività del sistema logistico del Paese.

Del resto, gli stessi principi comunitari stabiliscono che le sanzioni irrogate dai singoli Stati membri non devono eccedere quanto necessario per garantire l'esatta riscossione dei tributi e, dall'altra, che un sistema che non preveda la possibilità di adeguare le sanzioni al singolo caso concreto può effettivamente essere lesivo del principio di proporzionalità stesso. L'indirizzo seguito dal nostro Legislatore appare sproporzionato.

### 3. REGOLARIZZAZIONE DELLE VIOLAZIONI – MODIFICA ALL’ART. 112 DELL’ALL. 1 D.LGS. 141/2024 – DISPOSIZIONI NAZIONALI COMPLEMENTARI AL CODICE DOGANALE DELL’UNIONE

#### PROPOSTA NORMATIVA

All’articolo 112, Estinzione dei delitti di contrabbando punibili con la sola multa - dell’allegato 1 al decreto-legislativo n. 141/2024 - Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell’Unione - sono apportate le seguenti modifiche:

L’art. 112 è sostituito con il seguente:

#### **Art. 112 Cause di non punibilità - pagamento del debito tributario**

- 1. L’autore dei delitti di cui agli articoli 78 e 79, qualora non abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell’inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali, non è punibile se i debiti tributari, comprensivi di sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti a seguito del ravvedimento operoso di cui all’articolo 13 del D.Lgs. 472/2000.**
- 2. In caso di mancato pagamento integrale del debito tributario dovuto a seguito dell’utilizzo del ravvedimento operoso, l’Ufficio dell’Agenzia competente provvede a inoltrare notizia di reato alla Procura competente.**
- 3. Per i reati non punibili ai sensi del comma 1, non si applica la sanzione accessoria della confisca.**

#### ILLUSTRAZIONE

Appare necessario rivedere il sistema sanzionatorio/repressivo doganale così come strutturato nella Riforma e, di conseguenza, deve essere prevista una specifica causa di non punibilità o di estinzione del reato che si realizza a determinate condizioni, come, ad esempio, in presenza del pagamento dei diritti, delle sanzioni amministrative e degli interessi.

Il contribuente che vuole legalizzare l’irregolarità doganale commessa deve essere messo nelle condizioni di correggere gli errori fatti purché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività di accertamento di cui egli o i soggetti obbligati solidamente non abbiano avuto formale conoscenza.

Si rende pertanto necessario prevedere delle correzioni che, da una parte, amplino la possibilità di ricorso, in caso di errore, all’applicazione di sanzioni amministrative in luogo di quelle penali e, dall’altra, consentano agli operatori che si accorgano di aver errato di poter regolarizzare la propria posizione, senza così rischiare di autodenunciarsi con l’effetto di essere sottoposti ad un procedimento penale.

Pertanto, si rende necessario prevedere, anche in materia doganale, l’istituto del c.d. ravvedimento operoso con il quale, si ha comunque la rimozione dell’irregolarità commessa e il contestuale pagamento del tributo o della differenza del tributo dovuto, della sanzione ridotta e degli interessi a tutela dell’erario.

La modifica proposta ha lo scopo di permettere lo sviluppo di una più ampia compliance spontanea, che costituisce un ulteriore obiettivo stimolato dall’attuale Governo in materia

**ILLUSTRAZIONE**

fiscale (si veda i provvedimenti in materia di cooperative compliance – D.Lgs. 221/2023 – ovvero in materia di concordato preventivo biennale – D.Lgs. 13/2024) e voluto dalle autorità doganali nazionali e unionali attraverso l'istituto autorizzativo dell'AEO (operatore economico autorizzato), istituto che potrebbe essere messo in crisi se non si permettesse agli operatori di correggere i propri errori veniali con comportamenti di regolarizzazione.

#### **4. CIRCOSTANZE AGGRAVANTI DEL CONTRABBANDO – MODIFICA ALL’ART. 88 DELL’ALL. 1 D.LGS. 141/2024 – DISPOSIZIONI NAZIONALI COMPLEMENTARI AL CODICE DOGANALE DELL’UNIONE**

##### **PROPOSTA NORMATIVA**

*All’articolo 88, Circostanze aggravanti e attenuanti del contrabbando - dell’allegato 1 al decreto-legislativo n. 141/2024 - Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell’Unione - sono apportate le seguenti modifiche:*

*Dopo il comma 3, aggiungere il seguente comma:*

***4. Fuori dai casi di non punibilità di cui all’articolo 112, le pene per i reati di cui agli articoli 78 e 79 sono diminuite fino alla metà e non si dà luogo alla confisca se, prima della chiusura del dibattimento di primo grado, il debito relativo ai diritti di confine, comprese sanzioni e interessi, è estinto.***

##### **ILLUSTRAZIONE**

In conseguenza della proposta normativa di cui al precedente punto 3, alla cui illustrazione si rimanda, appare necessario introdurre una procedura deflattiva che, in presenza del pagamento del tributo e delle sanzioni e interessi, determini anche il venir meno della confisca.

In questo modo si rende più razionale il sistema sanzionatorio ed inoltre si evita che operatori corretti ed affidabili siano costretti a subire lunghe e dannose conseguenze evitabili con un’immediata e/o preventiva regolarizzazione.