

Solo chi importa la merce risponde di evasione dell'IVA all'importazione

Per la Cassazione, inoltre, il reato ha natura istantanea, integrandosi al momento della scadenza prevista per l'assolvimento dell'imposta

/ Stefano COMELLINI

Il delitto di **evasione dell'IVA all'importazione** (artt. 67-70 del DPR 633/1972) si consuma alla scadenza di assolvimento dell'imposta ed è configurabile solo a carico dell'importatore della merce e non anche di chi in seguito la detenga.

Questo è l'importante principio di diritto espresso dalla Cassazione con la sentenza n. 42462 depositata ieri. Nel caso di specie, il ricorso alla Corte di legittimità riguardava il sequestro preventivo di un'imbarcazione con bandiera svizzera ormeggiata in territorio nazionale, a fronte, in ipotesi di accusa, di indizi del reato previsto all'art. 70 del DPR n. 633/1972, al cui primo comma si dispone che, nell'ipotesi di irregolarità dell'importazione, trovino applicazione le **sanzioni** previste dalle **leggi doganali** (DPR n. 43/1973).

Questa decisione costituisce un vero e proprio *revirement* della giurisprudenza di legittimità che, in precedenza, aveva costantemente ravvisato, nella condotta di evasione dell'IVA sulle importazioni, la permanenza, in ogni vicenda successiva (alienazione, trasporto, detenzione), di un **carattere oggettivo di illiceità** gravante sulla merce importata.

In particolare, la Cassazione aveva affermato – in materia, rilevante nel caso di specie, di contrabbando di nave costruita all'estero o proveniente da bandiera estera – la natura **permanente** e non istantanea del reato di cui all'art. 216 comma 2 del DPR n. 43/1973, integrandosi esso al momento dell'uso dell'imbarcazione nel territorio nazionale senza la dovuta immatricolazione (così sottratta ai vincoli doganali di cui all'art. 36, commi 4 e 5) e protraendosi fino alla sua **regolarizzazione**, ovvero al suo sequestro finalizzato alla confisca.

Tuttavia, osserva la decisione in commento, deve considerarsi che per i beni importati dalla Svizzera, l'Accordo doganale tra la Confederazione Elvetica e la CE del 19 dicembre 1972 lascia "impregiudicata la facoltà di **riscossione** dell'IVA all'atto dell'**ingresso** delle merci nel territorio degli Stati aderenti alla Comunità, trattandosi di imposta il cui presupposto finanziario è diverso da quello dei dazi doganali".

Pertanto, se è vero che il reato di cui all'art. 70 non è escluso dal citato Accordo, essendo l'IVA un **tributo interno** dovuto allo Stato all'ingresso delle merci, sempre che non si provi il suo antecedente assolvimento, è altrettanto vero che la merce importata, sia in ambito comunitario che dalla Svizzera, non può mai definirsi intrinsecamente "**abusiva**" fino al momento della sua regolarizzazione tributaria.

Il presupposto dell'obbligo tributario è costituito, infatti, dalla **mera importazione**, (artt. 1 e 67 del DPR n. 633/1972 e, per le operazioni intracomunitarie, DL n. 331/1993), e l'obbligazione non può che rivestire, per la Corte, natura personale non trasferendosi sul bene, a differenza dei diritti doganali che incombono anche sul successivo detentore ("ricettatore" per l'art. 338 del DPR n. 43/1973). Il rinvio contenuto nel citato art. 70 comma 1 alle disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine deve intendersi, quindi, limitato al **solo regime sanzionatorio**.

L'inadempimento tributario deve, di conseguenza, ascriversi solo ed esclusivamente all'importatore, soggetto passivo del rapporto, e il reato non può che avere natura istantanea, integrandosi al momento della scadenza prevista per l'assolvimento dell'imposta, con rilevanti ricadute, come nel caso di specie, sul termine di prescrizione dell'illecito penale.

La sentenza affronta anche, respingendole, due questioni di legittimità costituzionale proposte dal ricorrente.

La prima è relativa all'omessa previsione nella fattispecie dell'art. 70 di una soglia di punibilità, altrimenti presente nel reato di cui all'art. 10-ter del DLgs n. 74/2000 (omesso versamento IVA).

In realtà, per la Corte le due fattispecie hanno **struttura diversa**. Per la prima, elemento costitutivo del reato è l'importazione del bene (secondo il citato art. 67) che coincide con il fatto costitutivo dell'obbligazione tributaria e del conseguente dovere di assolvimento dell'imposta rimasto inadempito; per il reato fiscale, invece, il sorgere del rapporto obbligatorio tributario **precede** la dichiarazione fiscale, tanto che quest'ultima ha una mera funzione "ricognitiva/confessoria" del quantum *debeatur* e non dell'*an*.

Neppure può porsi in riferimento, la fattispecie in esame, con quella di **omessa dichiarazione**, sia per la diversa qualifica del debitore di imposta, sia perché, a differenza dell'evasione dell'IVA all'importazione che riguarda un'operazione singola, il reato di cui all'art. 5 del DLgs. n. 74/2000 (come pure quello di cui all'art. 10-ter) riguarda il complesso delle operazioni imponibili riferibili al periodo temporale considerato.

Infine, per la Corte non è ravvisabile l'illegittimità costituzionale, sotto il profilo di uguaglianza ex art. 3 Cost., nel fatto che l'art. 70 preveda diversità di trattamento sanzionatorio per l'evasione dell'IVA, da un lato in cessioni all'interno, dall'altro per importazioni, trattandosi di situazioni **giuridiche diverse**.