

Civile Sent. Sez. 5 Num. 16464 Anno 2016

Presidente: BIELLI STEFANO

Relatore: PERRINO ANGELINA MARIA

Data pubblicazione: 05/08/2016

SENTENZA

1537
2016

sul ricorso iscritto al numero 11641 del ruolo generale dell'anno 2014, proposto

da

Agenzia delle entrate, in persona del direttore *pro tempore*, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, presso gli uffici della quale in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12, si domicilia;

- ricorrente -

contro


Chiariello Pasquale, rappresentato e difeso, giusta procura speciale in calce al controricorso, dall'avv. Nicola Fabrizio Solimini, col quale elettivamente si domicilia in Roma, alla via Vestricio Spurinna, n. 105, presso lo studio dell'avv. Alessandra Gallina;

RG n. 11641/2014

Angelina-Maria Perrino estensore



-controricorrente-

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Puglia, sezione 10, ~~depositata~~ in data 22 ottobre 2013, n. 157/10/13; DEP. 5.11.13 - 
udita la relazione sulla causa svolta in camera di consiglio in data 3 maggio 2016 dal consigliere Angelina-Maria Perrino;
sentiti per l'Agenzia delle entrate l'avvocato dello Stato Fabrizio Urbani Neri e per la contribuente l'avv. Antonio Damascelli, per delega dell'avv. Nicola Fabrizio Solimini;
sentito il sostituto procuratore generale Immacolata Zeno, che ha concluso per l'inammissibilità e, in subordine, per il rigetto del ricorso.

Fatto.

L'Agenzia delle entrate ha notificato a Pasquale Chiariello due avvisi di accertamento, con i quali ha recuperato iva inerente agli anni d'imposta 2005 e 2006. Scaturivano, gli avvisi, dalla contestazione dell'indebito utilizzo del regime correlato al deposito fiscale iva, gestito, a dire dell'ufficio senza le prescritte autorizzazioni, dalla s.r.l. Work System.

Il contribuente ha impugnato entrambi gli avvisi, eccependo il difetto di competenza funzionale dell'Agenzia delle entrate, la quale, a suo dire, spetta all'Agenzia delle dogane e, nel merito, l'infondatezza delle contestazioni, anche in considerazione della mancanza di qualsivoglia condotta fraudolenta da parte della s.r.l. Work System.

La Commissione tributaria provinciale ha accolto i ricorsi, dopo averli riuniti e quella regionale ha respinto il gravame dell'ufficio, anzitutto rimarcando che il deposito fiscale in questione è legittimamente gestito dalla s.r.l. Work System, come emerge dal decreto di archiviazione in atti e poi sostenendo, in base al tenore dell'art. 70 del d.P.R. 633/72, che l'ufficio legittimato ad accertare le

infrazioni e ad applicare le relative sanzioni sulle importazioni sia unicamente l'Agenzia delle dogane e non già quella delle entrate.

L'Agenzia delle entrate propone ricorso avverso questa sentenza, per ottenerne la cassazione, che affida a due motivi, che illustra con memoria, cui il contribuente reagisce con controricorso.

Il giudizio proviene da adunanza camerale, in esito alla quale è stata fissata la pubblica udienza.

Diritto.

1.- Va precisato che l'ordinanza interlocutoria di questa Corte n. 9278/16 non rileva ai fini della individuazione del soggetto legittimato al recupero dell'iva all'importazione sia perché tale pronuncia è appunto interlocutoria, sia perché in quel giudizio detta questione non attiene al *thema decidendum*.

2.- Col *primo motivo di ricorso*, proposto ex art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c., l'Agenzia lamenta la violazione dell'art. 112 c.p.c., denunciando l'omessa pronuncia su uno dei profili della contestazione, riguardante il carattere virtuale del ricovero delle merci nel deposito iva, giacché il giudice d'appello, al fine di affermare la legittimità del ricorso al regime correlato al deposito iva, si è limitato a far leva sull'assenza d'intento fraudolento da parte della s.r.l. Work System, in base al decreto di archiviazione in atti.

La censura si presenta inammissibile per concorrenti ragioni.

Anzitutto, non è predicabile omessa pronuncia, in base ai principi fissati dalle sezioni unite di questa Corte, secondo cui la mancanza di motivazione si configura quando la motivazione manchi del tutto, nel senso che alla premessa dell'oggetto del decidere risultante dallo svolgimento del processo segua l'enunciazione della decisione senza alcuna argomentazione, oppure la motivazione formalmente esista come parte del documento, ma le sue argomentazioni siano svolte in modo



talmente contraddittorio, da non permettere di individuarla, cioè di riconoscerla come giustificazione del *decisum* (Cass., sez.un., 7 aprile 2014, n. 8053, punto 14.5.1 nonché sez.un., 22 settembre 2014, n. 19881).

Il che non è nel caso in esame, in cui la Commissione tributaria regionale, a fronte della contestazione riguardante l'indebito utilizzo del deposito fiscale, sia pure articolata in più profili, ha affermato che l'impiego era legittimo, argomentando dalla sussistenza delle prescritte autorizzazioni, cui ha ascrivito rilievo assorbente.

2.1.-Inoltre, la censura è inammissibile per mancanza di decisività.

Benché si possa considerare ormai acquisito che l'introduzione nel deposito fiscale iva debba essere fisica e non virtuale (vedi, fra varie, Cass. 19 settembre 2014, n. 19749; ord. 29 luglio 2015, n. 15995, 15994, 15993, 15992, 15991, 15989, 15987, 15986, 15985, 15984, 15983, 15982, 15981, 15980 e Corte giust. 15 luglio 2014, in causa C-272/2013, Equoland Soc. coop. a r.l.), sul piano della legittimità della pretesa impositiva la rilevanza della violazione, di natura meramente formale in base alle statuizioni della sentenza Equoland, consistente nell'introduzione virtuale della merce nel deposito, è neutralizzata dall'assolvimento dell'iva intracomunitaria mediante il sistema dell'inversione contabile, del ricorso al quale la stessa Agenzia non dubita.

Una tale modalità di assolvimento dell'imposta non legittima difatti -eccettuati i casi di evasione o di tentata elusione- la richiesta di un nuovo pagamento dell'imposta, in ragione del divieto generale di duplicazione, che si fonda sulla detraibilità, quale requisito essenziale dell'iva (espressamente in termini, Cass. 19 settembre 2014, n. 19749 e, tra varie, ord. 29 luglio 2015, n. 15988, 15989, 15990, 15991, 15992,



15993, 15994, 15999; 8 settembre 2015, n. 17815; 18 settembre 2015, n. 18171; *contra*, peraltro, in precedenza, fra varie, 3 febbraio 2014, n. 2254; 15 maggio 2013, n. 11642). Con specifico riguardo a quest'aspetto, la Corte di giustizia, nella causa Equoland dinanzi richiamata, ha stabilito che *<<la sesta direttiva dev'essere interpretata nel senso che, conformemente al principio di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto, essa osta ad una normativa nazionale in forza della quale uno Stato membro richiede il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto all'importazione sebbene la medesima sia già stata regolarizzata nell'ambito del meccanismo dell'inversione contabile, mediante un'autofatturazione e una registrazione nel registro degli acquisti e delle vendite del soggetto passivo>>* (punto 49 e dispositivo).

Il ricorso al metodo dell'inversione contabile, dunque, esclude la rilevanza della censura dell'Agenzia, che si riferisce alla sola pretesa di recupero dell'imposta e non introduce il profilo della frode o dell'elusione dell'iva. Anzi: sostenendo che *<<a nulla rileva che "il deposito fiscale IVA...fosse regolarmente autorizzato", escludendosi qualsiasi condotta fraudolenta o intento evasivo, atteso che l'oggetto del recupero non è l'illegittima detenzione ed utilizzo del deposito IVA...>>*, l'ufficio sembra addirittura convenire sull'insussistenza di frode o elusione.

L'assolvimento dell'iva all'importazione mediante inversione contabile lascia poi impregiudicato il piano della pretesa sanzionatoria, il quale, tuttavia, parimenti non rileva nell'odierno giudizio, in base alla costruzione del ricorso dell'Agenzia.

3.-Col *secondo motivo di ricorso*, proposto ex art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., l'Agenzia si duole della violazione dell'art. 50-bis, quinto comma, del d.l. 331/93, convertito, con modificazioni, dalla l. n.

427/93 e dell'art. 70 del d.P.R. n. 633/72, là dove la Commissione tributaria regionale ha assegnato all'Agenzia delle dogane la competenza funzionale alla riscossione dell'iva all'importazione. Ciò in base alla considerazione che il richiamato art. 50-*bis* prescrive che l'ufficio delle entrate è legittimato ad eseguire controlli per il rispetto degli adempimenti fiscali connessi alla gestione ed all'utilizzo dei depositi iva e può recuperare l'eventuale indebita detrazione dell'iva operata dal soggetto destinatario finale della merce importata, qualora si accerti, com'è avvenuto nel caso in esame, la natura virtuale dell'introduzione della merce nel deposito.

La censura, oltre che ammissibile, in quanto, contrariamente a quanto dedotto in controricorso, adeguatamente specificata in fatto, è fondata.

3.1.- La materia doganale, giusta l'art. 3 del TFUE, è di competenza esclusiva dell'UE e si applica direttamente negli Stati membri.

In base alla normativa comunitaria per un verso l'art. 4, paragrafo 9, del codice doganale comunitario (reg. 2913/92) definisce l'obbligazione doganale all'importazione come *<<l'obbligo di una persona di corrispondere l'importo dei dazi>>* ed il successivo paragrafo 10 identifica i dazi all'importazione con *<<i dazi doganali e le tasse di effetto equivalente dovuti all'importazione delle merci>>*: ne deriva che l'obbligazione doganale non comprende l'iva all'importazione, la quale ne resta per conseguenza estranea. La stessa Corte di giustizia ne ha dato atto espressamente: *<<i dazi all'importazione non includono l'iva da riscuotere per l'importazione di beni>>* (Corte giust. 29 luglio 2010, causa C- 248/09, Pakora Pluss SIA, punto 47; conf., 2 giugno 2016, causa C-266 e 228/14, Eurogate Distribution GmbH, punto 81, relativa ad un'ipotesi in cui, pur essendo

insorta l'obbligazione doganale, non era configurabile quella di pagare l'iva all'importazione).

Per altro verso, il n. 3 del paragrafo 1 del medesimo art. 4 definisce l'autorità doganale come *<<l'autorità competente, tra l'altro, ad applicare la normativa doganale>>*: per conseguenza, l'autorità doganale non è chiamata ad occuparsi dell'iva all'importazione, che alla normativa doganale, si è visto, è estranea.

Ciò posto, il riconoscimento della posizione doganale di merce comunitaria, ossia di merce che può circolare liberamente all'interno dell'Unione europea, è ancorato all'immissione in libera pratica, la quale, a norma dell'art. 79 del codice doganale comunitario, *<<implica l'applicazione delle misure di politica commerciale, l'espletamento delle altre formalità previste per l'importazione di una merce, nonché l'applicazione dei dazi legalmente dovuti>>*.

3.1.1.-Tanto non basta, tuttavia, per l'inserimento della merce nel circuito commerciale, per il quale occorre la sua immissione in consumo; e l'art. 36, secondo comma, del d.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 al riguardo prescrive che *<<si intendono destinate al consumo entro il territorio doganale le merci estere dichiarate per l'importazione definitiva>>*. Merci che, soltanto in esito all'*<<osservanza delle condizioni e formalità prescritte per l'importazione definitiva>>* divengono *<<nazionalizzate>>*, in quanto tali equiparate, salvo che non sia espressamente disposto diversamente, a quelle nazionali (art. 134 del d.P.R. 43/73).

Il punto è che, ai fini dell'importazione definitiva, occorre adempiere non soltanto i dazi, ma anche gli altri diritti di confine, tra i quali si annovera l'iva all'importazione (art. 34 del d.P.R. 43/73).

3.2.-Il sistema dell'iva alle importazioni è, peraltro, per sua natura incardinato in quello generale dell'iva: *<<l'iva all'importazione è*

intesa, al fine di garantire la neutralità del sistema comune rispetto all'origine dei beni, a porre i prodotti importati nella stessa situazione dei prodotti nazionali analoghi per quanto riguarda gli oneri fiscali gravanti sulle due categorie di merci>> (Corte giust. 25 febbraio 1988, causa C- 299/86, Rainer Drexl, pronunciata su pregiudiziale italiana, punto 9).

Il che ne evidenzia la natura di tributo interno, in quanto l'iva all'importazione non colpisce esclusivamente il prodotto importato in quanto tale, ma s'inserisce nel sistema fiscale uniforme dell'iva, che colpisce sistematicamente e secondo criteri obiettivi, sia le operazioni degli Stati membri, sia quelle all'importazione (Corte giust. 5 maggio 1982, causa C- 15/81, Schul, punto 21): difatti, a norma dell'art. 12, comma 5, della sesta direttiva, *<<l'aliquota applicabile all'importazione di un bene è quella applicata alla fornitura di uno stesso bene effettuata all'interno del paese>>*. Norma, questa, la quale trova rispondenza nell'art. 69 del d.P.R. 633/72, che, ai fini della determinazione dell'iva all'importazione, richiama l'applicabilità delle *<<aliquote indicate nell'articolo 16>>*.

La natura interna del tributo non ne consente l'assimilazione ai dazi, anche se l'iva all'importazione condivide con essi la caratteristica di trarre origine dal fatto dell'importazione nell'Unione e della susseguente introduzione nel circuito economico degli Stati membri (Corte giust. 11 luglio 2013, in causa C-272/12, Harry Winston SA, punto 41), con la conseguenza che fatto generatore ed esigibilità dell'iva all'importazione sono collegati a quelli dei dazi, pur rimanendo da questi distinti.

3.3.-L'iva all'importazione non è, in definitiva, un tributo a sé stante; è, semplicemente, segnata da specificità procedurali e sanzionatorie, correlate al meccanismo dell'importazione:

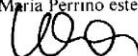


-sul piano procedimentale, l'iva alle importazioni va versata per effetto ed in occasione di ciascuna importazione (art. 70 del d.P.R. 633/72: <<l'imposta relativa alle importazioni è accertata, liquidata e riscossa per ciascuna operazione>>), al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana ed il relativo obbligo incombe sul dichiarante, anche soggetto privato, oltre che, in caso di rappresentanza indiretta, sulla persona per conto della quale è presentata la dichiarazione in dogana (art. 201 del regolamento 12 ottobre 1992, n. 2913); l'iva "intracomunitaria" relativa alle merci introdotte nel deposito va assolta al momento dell'estrazione mediante il meccanismo dell'inversione contabile ed a cura del cessionario o committente che sia soggetto passivo iva;

-su quello sanzionatorio, l'applicabilità, in caso di violazioni concernenti l'iva all'importazione, delle sanzioni contemplate dalle leggi doganali (art. 70, comma 1, secondo nucleo normativo, cit.) è giustificata dalla diversità degli elementi costitutivi dell'infrazione (l'iva è riscossa all'atto dell'ingresso fisico del bene nel territorio dello Stato membro interessato, indipendentemente dallo scambio), che determina maggiore difficoltà a scoprirla (Corte giust. in causa C-299/86, punto 22).

Che l'iva all'importazione e l'iva intracomunitaria identifichino la medesima imposta emerge anche dalla richiamata sentenza Equoland della Corte di giustizia, là dove vi si legge che la violazione dell'obbligo formale d'introduzione fisica delle merci nel deposito <<non ha comportato, perlomeno nel procedimento principale, il mancato pagamento dell'IVA all'importazione poiché questa è stata regolarizzata nell'ambito del meccanismo dell'inversione contabile applicato dal soggetto passivo>> (punto 37).

Ulteriore conferma della natura interna si rinviene nella




giurisprudenza penale di questa Corte, la quale è giunta ad escludere finanche che l'iva all'importazione sia un diritto di confine, giustappunto argomentando in base al tenore dell'art. 70 del d.P.R. 633/72, che rimanda alle disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine soltanto per quanto concerne le controversie e le sanzioni, ossia *quoad poenam* (tra varie, Cass.pen. 7 settembre 2012, n. 34257, Colombini).

4.- In questo contesto, contrassegnato da qualche ambiguità della normativa interna, specificamente delle disposizioni in tema di diritti di confine contenute del d.P.R. 43/73, va collocata la normativa sulle agenzie fiscali, la quale prevede una doppia competenza, con rapporto di specialità reciproca (art. 62 e 63 del d.lgs. n. 300 del 1999): l'Agenzia delle entrate è competente in ordine all'iva; l'Agenzia delle dogane e dei monopoli è competente in ordine ai diritti doganali ed alla <<fiscalità interna agli scambi internazionali>>.

4.1.- La necessità d'interpretare la normativa interna alla luce ed in conformità a quella comunitaria comporta che, qualora l'immissione in libera pratica e l'immissione in consumo coincidano, l'autorità doganale e quella che accerta l'iva all'importazione possono coincidere anch'esse per economia di procedimento.

Qualora, invece, l'immissione in libera pratica preceda con un certo intervallo temporale l'immissione in consumo, l'autorità che accerta l'iva all'importazione/intracomunitaria non si può definire, in base alla normativa comunitaria dinanzi richiamata, autorità doganale e la riscossione dell'iva al di fuori degli spazi doganali non afferisce alla «fiscalità interna negli scambi internazionali» contemplata, nel delineare la competenza dell'Agenzia delle dogane, dall'art. 63 del d.lgs. 30 luglio 1999, n. 300.

4.2.-Nella fattispecie in esame, dunque, la pretesa impositiva

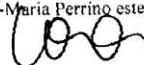


dell'Agenzia, andando a contestare le detrazioni dell'iva operate dalla società col sistema dell'inversione contabile, è volta al recupero dell'iva intracomunitaria: il meccanismo stesso dell'inversione contabile, il quale richiede l'estrazione dal deposito fiscale iva, implica che vi sia intervallo temporale fra l'immissione in libera pratica nello spazio doganale e l'immissione in consumo, al momento della successiva estrazione dal deposito, della merce divenuta comunitaria, ma non ancora nazionalizzata.

Del resto, lo stesso deposito fiscale ai fini iva va ontologicamente distinto da quello doganale, pur essendo <<considerato>> deposito iva anche quello doganale previsto dall'art. 525, secondo paragrafo, del regolamento della Commissione 2 luglio 1993, n. 2454/93.

L'istituzione dei depositi iva, dovuta all'art. 50-*bis* del d.l. 30 agosto 1993, n. 331, introdotto dalla l. 18 febbraio 1997, n. 28, che ha recepito la direttiva n. 05/7/Ce, concernente semplificazioni in materia d'imposta sul valore aggiunto sui traffici internazionali, è stata difatti volta ad evitare un trattamento fiscale deteriore in relazione ai beni comunitari rispetto a quello riservato ai beni provenienti da Paesi terzi. Ciò in quanto, a seguito dell'abbattimento delle barriere tra gli Stati membri, soltanto per le merci extracomunitarie era prevista la possibilità dell'immagazzinamento nel territorio dell'Unione, senza assolvere i dazi e le imposte nazionali, come l'iva.

Scopo della norma è stato di evitare di assoggettare ad iva tutti i singoli passaggi in caso, in particolare, di cessioni intracomunitarie e di immissione in libera pratica di beni non comunitari: l'introduzione nei depositi all'uopo istituiti comporta il differimento dell'obbligo di assolvimento dell'imposta fino al momento dell'estrazione delle merci per l'immissione in consumo e pone l'obbligo direttamente a carico dell'ultimo acquirente.



5. In definitiva, nel caso in esame la pretesa impositiva, concernendo l'iva intracomunitaria da riscuotere fuori dagli spazi doganali e dopo l'immissione in libera pratica, con riguardo, segnatamente, alle detrazioni operate, in virtù del meccanismo dell'inversione contabile, in misura pari agli importi dell'iva da corrispondere, spetta all'Agenzia delle entrate.

In accoglimento del motivo, per conseguenza, la sentenza impugnata va cassata, con rinvio ad altra sezione della Commissione tributaria regionale della Puglia, perché esamini il merito delle pretese e regoli le spese, in applicazione del seguente principio di diritto:

“Posto che l'obbligazione doganale all'importazione non comprende l'iva all'importazione e che l'autorità doganale è quella chiamata ad occuparsi dell'obbligazione doganale all'importazione, di modo che soltanto per economia di procedimenti l'Agenzia delle dogane riscuote l'iva all'importazione negli spazi doganali, spettano alla competenza dell'Agenzia delle entrate e non già a quella dell'Agenzia delle dogane l'accertamento e la riscossione dell'iva intracomunitaria al di fuori degli spazi doganali, in particolare dell'iva da assolvere all'atto dell'estrazione della merce dai depositi fiscali iva mediante il meccanismo dell'inversione contabile”.

Per questi motivi

la Corte:

dichiara inammissibile il primo motivo di ricorso, accoglie il secondo, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, ad altra sezione della Commissione tributaria regionale della Puglia.

Roma, così deciso in esito a riconvocazione, in data 27 giugno 2016.