



COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
della PUGLIA

# MASSIMARIO

delle

## COMMISSIONI TRIBUTARIE

della PUGLIA



LEVANTE EDITORI - BARI

1/2  
2015

*entrate poiché l'ufficio legittimamente competente ad accertare, liquidare e riscuotere l'imposta è unicamente l'Agenzia delle dogane.*

### **Nota del prof. avv. Laura Castaldi**

#### ***L'iva double face e l'art. 70 del d.p.r. n. 633 del 1972 a corrente alternata***

1. La questione affrontata nelle due sentenze in rassegna può essere così sinteticamente riassunta: con riferimento a talune operazioni di importazione di merci di provenienza extracomunitaria dichiarate in dogana immesse in libera pratica e destinate a un deposito iva, l'Agenzia delle entrate<sup>1</sup> contestava a due diverse società l'indebita fruizione del regime iva di cui all'art. 50 *bis* d.l. n. 331 del 1993<sup>2</sup> per avere, dette società (asseritamente) omesso l'effettiva e concreta introduzione fisica delle merci nel deposito e acceduto, piuttosto, ad un utilizzo solo virtuale di quest'ultimo: attraverso una mera annotazione contabile delle partite di merce importata nei registri di carico e scarico del magazzino.

Da cui:

- a) in un caso<sup>3</sup>, la contestazione metteva capo al preteso recupero, ad opera dell'ufficio finanziario<sup>4</sup>, *sic et simpliciter* dell'iva all'importazione di cui si imputava alla parte contribuente l'indebito omesso versamento in dogana, con contestuale richiesta di interessi e irrogazione di sanzioni;
- b) nell'altro caso<sup>5</sup>, forse per scongiurare il pericolo di possibili contestazioni di incompetenza funzionale,<sup>6</sup> l'ufficio – sembra arguirsi dalla narrativa della sentenza – formulava diversamente il rilievo: e invece che procedere al recupero direttamente dell'iva di cui contestava l'omesso versamento all'atto dell'importazione, provvedeva piuttosto a disconoscerne la detrazione,

<sup>1</sup> Come si evince dalla narrativa di una delle due sentenze, i rilievi in discussione erano stati formulati dall'A.e., nell'asserita inerzia dell'Agenzia delle Dogane, a seguito e in esito a verifiche fiscali espletate nei confronti delle due società dalla G.d.F.: verifiche che - è dato ritenere - avevano avuto riguardo alla complessiva situazione fiscale ai fini iva e imposte sui redditi delle società verificate.

<sup>2</sup> Consistente nella facoltà di effettuare il pagamento dell'iva, non già all'atto dell'espletamento delle formalità doganali d'importazione bensì, successivamente, a seguito dell'estrazione delle merci dal deposito iva mediante autofatturazione.

<sup>3</sup> È la fattispecie oggetto di decisione ad opera della Ctr di Bari con la sent. 15 aprile 2015 n. 830/14/2015.

<sup>4</sup> Il quale, giustificava il proprio operato, sostenendo che "a seguito del mancato intervento dell'Agenzia delle Dogane, trattandosi di evasione iva, non poteva esimersi dall'accertamento".

<sup>5</sup> È la fattispecie oggetto di decisione ad opera della Ctr di Bari con la sent. 8 giugno 2015 n. 1315/05/15.

<sup>6</sup> Che infatti si riveleranno decisive per le sorti dell'altro contenzioso.

operata dalla società all'atto della successiva estrazione (seppur virtuale) dei beni dal deposito: a motivo dell'asserita sua mancata corresponsione, appunto, in dogana<sup>7</sup>.

2. In entrambe le vicende contenziose emerge all'evidenza che, a fondamento dell'argomentare motivazionale dell'ufficio, v'è l'idea più o meno velatamente espressa che l'iva all'importazione sia qualcosa di altro e di diverso dall'iva ordinariamente applicata alle transazioni interne e che, dunque, il (comunque intervenuto e pacificamente riconosciuto) assoggettamento ad iva dell'operazione, seppur all'atto della successiva estrazione dei beni dal deposito mediante autofatturazione, non valga a far venire meno la pretesa<sup>8</sup>: sia in chiave di recupero impositivo, oltre che sanzionatorio.

Prospettazione, questa, che, del resto, non ha mancato di trovare autorevole sponda nella stessa giurisprudenza di legittimità la quale ha, per lungo tempo, ritenuto di farla propria<sup>9</sup> – nonostante le evidenti alterazioni del principio di neutralità dell'iva, per duplicazione impositiva, cui essa metteva capo –: salvo determinarsi per un suo definitivo abbandono solo da ultimo<sup>10</sup>, a seguito della risolutiva presa di posizione assunta in argomento dalla Corte di Giustizia con la sent. 17 luglio 2014 causa C-272/13 (*Equoland*)<sup>11</sup>.

In tale occasione, invero, la Corte europea – pur riconoscendo che la legislazione fiscale italiana richiede l'effettiva introduzione fisica (e non già

<sup>7</sup> La sinteticità della narrativa della sentenza non dà conto appieno della sostanza dell'argomentare motivazionale dell'ufficio: ci sembra però di poter dire, come ribadiamo subito dopo nel testo, che l'ufficio ritenga irrilevante, ai fini della valutazione della fondatezza del rilievo, il fatto che l'iva fosse stata comunque corrisposta all'erario seppur successivamente per effetto dell'autofatturazione dell'operazione all'atto dell'estrazione, seppur virtuale, dei beni dal deposito. Il che, appunto, si giustifica solo se si assume che l'iva all'importazione sia qualcosa di ontologicamente diverso dall'iva interna e che, dunque, la corresponsione di quest'ultima non valga a compensare il mancato pagamento della prima. Qualunque diversa opzione interpretativa porterebbe, invece, a ritenere che l'ufficio ignori che l'autofatturazione (ovvero il meccanismo del *reverse charge*) comporti l'assoggettamento ad iva dell'operazione: il che ci sembra francamente difficile anche solo da ipotizzare.

<sup>8</sup> Solo così si spiega infatti l'assunto dell'ufficio – rinvenibile nella narrativa della sent. 830/14/2015 – secondo cui la violazione dell'art. 50 *bis* del d.l. n. 331 del 1993 (per utilizzo solo virtuale del deposito iva) comporterebbe l'immissione della "*merce importata sul mercato interno senza corrispondere l'imposta dovuta*": da cui la pretesa, appunto, a titolo impositivo.

<sup>9</sup> Così infatti Cass., sentt. nn. 12581 del 2010, 11642 del 2013 nonché, da ultimo, 2254 del 2014.

<sup>10</sup> Cfr. Cass., sentt. nn. 17814 e 16109 del 2015, con riferimento alle quali, per un primo commento, vd. ARMELLA – MANNARINO, *Utilizzo "virtuale" del deposito iva: la Cassazione cambia radicalmente indirizzo*, in *Corr. Trib.* 2015, 4060 e ss..

<sup>11</sup> Sulla quale vd., fra gli altri, BALDASSARRE, *Sui depositi iva fa chiarezza la Corte di Giustizia U.e.: la virtualità del deposito non legittima la duplicazione dell'imposta*, in *Dir. prat. trib.* 2015, II, 3 e ss..

meramente cartolare) delle merci d'importazione nel deposito iva e che una siffatta disciplina non contrasta con la normativa europea – in linea con i propri precedenti<sup>12</sup> e confermando il proprio peculiare approccio sostanzialistico al dato normativo<sup>13</sup>, ha altresì opportunamente ribadito l'unicità del tributo iva<sup>14</sup>: di talché il suo intervenuto assolvimento mediante autofatturazione preclude per ciò solo qualunque sua rinnovata pretesa, pur in presenza di deposito solo virtuale della merce importata<sup>15</sup>; potendo tutt'al più discutersi in ordine alle conseguenze sanzionatorie correlabili al suo ritardato versamento: da apprezzarsi peraltro alla stregua del principio di proporzionalità.

3. Peraltro, di un siffatto decisivo e assorbente intervento del giudice europeo non è dato rinvenire traccia di richiamo nelle due sentenze in discussione: malgrado entrambe si collochino successivamente ad esso ancorché antecedentemente al suo recepimento in chiave conformativa ad opera della Suprema Corte con le due pronunce di cui si è appena dato conto sopra.

Una qualche flebile eco del pronunciamento comunitario (non sapremmo dire quanto voluta e consapevole e non dettata, piuttosto e a prescindere, dal buonsenso del collegio pugliese) è, per la verità, ravvisabile in un *obiter dictum* della sent. 1315/05/15: laddove la Commissione di Bari – pur accogliendo il ricorso di parte contribuente per accertata infondatezza della contestazione di utilizzo virtuale del deposito iva mossa nei di lei riguardi dall'ufficio finanziario<sup>16</sup> – *ad abundantiam* osserva che “il deposito iva è un regime fiscale che non comporta un risparmio d'imposta” posto che “il pagamento dell'iva (...) viene differito a momento dell'estrazione delle merci mediante il siste-

<sup>12</sup> Vengono in rilievo, in particolare, Corte di Giustizia Cee, sent. 25 febbraio 1988 causa C-299/86 (*Drex*) § 10, nonché Corte di Giustizia Cee, sent. 5 maggio 1982 causa C-15/81 (*Schul*) § 34.

<sup>13</sup> Per il quale vd. altresì e per quanto qui direttamente interessa, Corte di Giustizia U.e., sent. 8 maggio 2008 cause riunite C-95/07 e C-96/07 (*Ecotrade*) nonché Corte di Giustizia U.e., sent. 11 dicembre 2014 causa C-590/13 (*Index*). In diretta applicazione dei principi interpretativi in tal sede enunciati dalla Corte di Giustizia cfr. Cass. 13 marzo 2015 n. 5072, nonché da ultimo Cass., sent. n. 3581 del 2016.

<sup>14</sup> Venendo in considerazione semmai e tutt'al più due diverse modalità di sua riscossione in ragione del suo applicarsi o meno ad un'operazione di importazione.

<sup>15</sup> Giacché, altrimenti, si metterebbe capo ad una duplicazione di prelievo in contrasto con il principio di neutralità del tributo posto che – come osserva la Corte – “l'inosservanza di tale obbligo [ovverosia la mancata introduzione fisica della merce importata nel deposito fiscale] non ha comportato (...) il mancato pagamento dell'iva all'importazione poiché questa è stata regolarizzata nell'ambito del meccanismo dell'inversione contabile applicato dal soggetto passivo”. Vd. Corte di Giustizia U.e., sent. 17 luglio 2014 (*Equoland*) §§ 37-38 e 40.

<sup>16</sup> Stante anche il duplice intervento di interpretazione autentica dell'art. 50 *bis medio tempore* sopravvenuto rispettivamente con l'art. 16 c. 5 *bis* del d.l. n. 185 del 2008 e, dipoi, con l'art. 34 c. 44 del d.l. n. 179 del 2012.

ma dell'autofatturazione" per così concludere che "nella fattispecie non sussiste alcun indebito risparmio d'imposta né alcuna forma di evasione". Con ciò mostrando di aderire all'impostazione della Corte europea che, negando qualunque ontologica diversificazione dell'iva all'importazione rispetto a quella dovuta sulle operazioni interne, ritiene che l'applicazione di entrambe ad una stessa operazione implichi violazione del principio di neutralità del tributo.

4. Ben più confuso invece si rivela il quadro concettuale entro cui si muove la sent. 830/14/15 laddove, con una motivazione non sempre lineare e a tratti (almeno apparentemente) contraddittoria – dovuta in buona parte all'omologa ambiguità e contraddittorietà che caratterizza la posizione difensiva dell'ufficio<sup>17</sup> – la Commissione pugliese se per un verso esordisce sostenendo che l'iva all'importazione non rappresenta un tributo distinto ed autonomo rispetto all'iva interna, giacché per sua natura pur sempre prelievo incardinato in quello generale dell'iva, per l'altro e subito dopo, si affretta a qualificarla come "imposta assimilata ai diritti di confine" per così individuare nell'Agenzia delle Dogane l'unico soggetto legittimato ad accertarne le infrazioni e comminarne le relative sanzioni, in forza di quanto disposto dall'art. 70 del d.p.r. n. 633 del 1972<sup>18</sup>: da cui la decisione, conforme a quella di prime cure, in termini di illegittimità degli avvisi impugnati perché emessi da un ufficio finanziario (l'Agenzia delle entrate) privo di competenza funzionale in materia.

Senonché è evidente il fraintendimento del dettato normativo in cui incorre la Commissione così ragionando: il rinvio contenuto nel corpo dell'art. 70 alle leggi doganali sui diritti di confine per la disciplina del contenzioso e delle sanzioni in tema di iva all'importazione, sembra prescindere infatti dalla ontologica qualificazione e classificazione come tale di siffatto prelievo impositivo. Anzi, proprio per come è formulato, il dettato normativo sembra presupporre semmai il contrario: e cioè la non riconducibilità (neppure per assimilazione) dell'iva all'importazione alla categoria dei diritti di confine.

E d'altronde, seguendo lo schema logico argomentativo del giudice pugliese alla luce dei principi espressi dalla Corte di Giustizia (e di cui la Commissione barese invece omette di dar conto) sarebbe stato quanto meno dub-

<sup>17</sup> Il quale da un lato a fondamento della pretesa impositiva avanzata deve assumere l'alterità dell'iva all'importazione rispetto all'iva applicabile ed applicata sulle transazioni interne (anche per il tramite dell'autofatturazione), dall'altro onde avvalorare la propria competenza funzionale alla formulazione della ripresca è costretto a sostenere – come infatti riporta la Commissione *in apicibus* della parte motiva della decisione – che "l'iva all'importazione oggetto del giudizio ha natura di iva interna".

<sup>18</sup> Il quale – a suo dire – "nel disporre che l'imposta relativa alle importazioni è accertata, liquidata e riscossa per ciascuna operazione, ha ulteriormente precisato che si applicano per quanto concerne le controversie e le sanzioni le disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine".

bio si potesse così recisamente escludere una qualsivoglia competenza dell'A.e. in argomento: posta appunto l'unicità del tributo iva ivi riaffermata e la residua rilevanza che l'oggetto del contendere si vedrebbe così riconosciuta attribuita (relegata, a tutto concedere, al profilo della contestazione di tempestività o meno di assolvimento dell'imposta sotto il profilo delle conseguenze sanzionatorie oltreché, ovviamente, di quantificazione degli interessi che verrebbero a riconnettersi).

5. Ciò precisato, è da dire peraltro che, anche laddove correttamente apprezzato, il disposto di cui all'art. 70, c. 1, del d.p.r. n. 633 del 1972 e il rinvio in esso contenuto potrebbero rivelarsi non così decisivi (come invece *prima facie* potremmo essere indotti a pensare) a fondare quella competenza funzionale esclusiva dell'Agenzia delle dogane che si pretenderebbe, per contro, attribuirle in materia.

Non solo per ciò che il tenore della disposizione, nel richiamare l'applicabilità delle leggi doganali in materia di diritti di confine con riferimento all'iva all'importazione, lo fa con specifico riferimento alle controversie<sup>19</sup> e non già all'accertamento (e se la precisazione era densa di significato all'epoca della sua formulazione per le conseguenze giuridicamente rilevanti che vi si riconnettevano, stante la riconduzione – allora – delle controversie doganali alla cognizione del giudice ordinario e non già delle Commissioni tributarie, ora non più: a motivo dell'esclusività della giurisdizione attribuita alle Commissioni per quanto attiene al contenzioso tributario), quanto e soprattutto, in ragione e alla luce della lettura (sostanzialmente *abrogans*) che, all'indomani della sentenza *Equoland*, di siffatto dettato normativo ha offerto la Suprema Corte – in sostanziale allineamento con la coeva presa di posizione dell'A.f. in argomento<sup>20</sup> – per quanto attiene al rinvio in essa contenuto alle disposizioni doganali sotto il versante sanzionatorio<sup>21</sup>.

In tale occasione, invero, i giudici di legittimità, pur riconoscendo che, per quanto riguarda le violazioni in materia di iva all'importazione, l'art. 70 rinvia alla disciplina sanzionatoria recata dalle leggi doganali, una volta constatata l'assenza di una disposizione sanzionatoria *ad hoc* per le condotte di suo omesso o ritardato versamento, tanto nel testo unico delle leggi doganali di cui al d.p.r. n. 43 del 1973 che nel cd. codice doganale comunitario recato dal reg. Cee 2913/1992, hanno ritenuto di ovviare alla lacuna riscontrata ritenendo applicabile al caso di specie la sanzione di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997: richiamandosi alla natura di tributo interno da riconoscere all'iva

<sup>19</sup> Presupponendo dunque una lite giudiziale.

<sup>20</sup> Cfr. Circ. 24 marzo 2015 n. 12/E § 12.2.

<sup>21</sup> Vd. Cass., sent. 8 settembre 2015 n. 17814 §6.12 e ss..

all'importazione oltreché alla portata generale della disposizione sanzionatoria invocata.

Non v'è chi non veda la discutibilità del ragionamento: proprio per le scansioni logiche di sua articolazione, esso mostrando evidenti profili di criticità rispetto al divieto di applicazione analogica della norme sanzionatorie.

Fermo ciò: non ci sembra che l'art. 70 del d.p.r. n. 633 del 1972 possa interpretarsi e applicarsi a corrente alternata.

E se lo si ritiene superabile, nel suo portato dispositivo, per quanto attiene al profilo sanzionatorio dove, in ossequio ai principi costituzionali di legalità e tassatività della fattispecie punitive, massima dovrebbe essere la rigosità dell'ermeneusi, ci si chiede per quale ragione di segno contrario debba essere invece l'approccio per il suo dettato residuo: peraltro tutto da dimostrare rilevante nel descrivere riparti di competenze funzionali tra gli uffici finanziari.

Insomma e per concludere: ci sembra di poter dire che qualche supplemento di riflessione e ulteriore messa a punto sulla tematica in rassegna potrebbero rivelarsi tutt'altro che inopportuni.

#### **IVA – Operazioni inesistenti – Onere della prova – Contenuto della prova.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente: Cigna – Relatore: Memeo). Sent. n. 1175 del 25 maggio 2015.

*In presenza di fatturazioni per operazioni soggettivamente inesistenti, l'onere probatorio a carico dell'Amministrazione finanziaria ben può esaurirsi nella prova che il soggetto interposto è privo di dotazione personale e strumentale adeguata all'esecuzione della prestazione fatturata. Tale elemento fattuale è infatti sintomatico della mancanza di buona fede del cessionario.*