Sentenza del 14/02/2019 n. 4384 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

TRIBUTI ERARIALI INDIRETTI - IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO (I.V.A.) - ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE - IN GENERE IVA all'importazione - Natura - Perdita dell'esenzione daziaria della merce importata - Conseguente perdita dell'IVA all'importazione - Esclusione - Condizioni.

Massima:

Poiché l'IVA all'importazione ha la medesima natura di quella intracomunitaria, nell'ipotesi di falsità dei certificati di origine delle merci importate ed inserite in un deposito IVA, la perdita dell'esenzione daziaria conseguente all'accertamento di detta falsità non implica necessariamente anche quella dell'IVA all'importazione, qualora tale imposta sia stata comunque assolta secondo il modulo della "inversione contabile" all'atto dell'estrazione delle merci dal deposito IVA.

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo

1. Con sentenza n. 933/10/2011, depositata il 23 dicembre 2011, la Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, sezione staccata di Pescara, respingeva l'appello proposto da E. sas di M.M. & C. avverso la sentenza n. 1681/01/10 della Commissione tributaria provinciale di Pescara che ne aveva respinto il ricorso contro l'avviso di accertamento per dazi doganali ed IVA 2004/2006, notificatole in quanto spedizioniere coobbligato solidale.

La Commissione tributaria regionale, per quanto qui rileva, osservava in premessa che i fatti posti alla base dell'atto impositivo avevano anche rilievo penale, il che anzitutto fissava la decorrenza del termine triennale di prescrizione dei diritti di confine dalla data della pronuncia irrevocabile del giudice penale, come previsto dall'art. 84 TULD - la cui compatibilità con il diritto Euro unitario era stata sancita dalla Corte di giustizia della UE - e come statuito dalla Corte di cassazione; che inoltre, sulla scorta della giurisprudenza di legittimità, l'IVA all'importazione, quale "diritto di confine" ben diversificato per sua stessa natura e nel modulo attuativo dall'IVA

"nazionale", doveva senz'altro considerarsi quale tributo autonomo e perciò separatamente esigibile.

Sulla base di queste considerazioni preliminari il giudice tributario di appello ulteriormente affermava che nel caso di specie non ricorrevano le condizioni per l'esenzione daziaria nè per l'applicazione del modulo attuativo speciale dell'IVA interna ai sensi del D.L. n. 331 del 1993, ex art. 50 bis, (deposito fiscale/reverse charge), in quanto sulla base degli accertamenti esperiti dall'Agenzia delle dogane i certificati EUR 1 attestanti l'origine delle merci de quibus erano ideologicamente falsi in relazione all'origine comunitaria delle medesime.

2. Con sentenza n. 934/10/11, pronunciata e depositata in pari data, la stessa CTR respingeva altro appello della società contribuente avverso la medesima sentenza della Commissione tributaria provinciale di Pescara che - identico nel contenuto censorio - era stato proposto con diversa modalità notificatoria, essendo stati entrambi gli appelli originariamente trattati dalla Commissione tributaria regionale delle Marche, che peraltro, con separate pronunce, aveva declinato la propria competenza territoriale ed essendo quindi stati i gravami riassunti avanti alla sezione staccata di Pescara della CTR abruzzese.

3. Entrambe le sentenze, di identico contenuto letterale, sono state impugnate per cassazione dalla società contribuente con ricorsi, anch'essi di uguale contenuto, affidati ciascuno a sette motivi, cui l'Agenzia delle dogane ha resistito con separati controricorsi.

4. E. sas ha successivamente depositato memoria.

Motivi della decisione

1. Preliminarmente, poichè la CTR non ha provveduto a riunire d'ufficio i due procedimenti che risultavano introdotti innanzi ad essa per effetto della duplice notificazione dell'atto d'appello avanzato da Euroxpress contro la pronuncia di primo grado (ed ha conseguentemente emesso, incorrendo in un palese errore procedurale, due sentenze identiche in relazione alla medesima causa), si provvede in questa sede alla riunione dei giudizi, ai sensi dell'art. 273 c.p.c..

2. Con il primo motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - la ricorrente denuncia la violazione dell'art. 112 c.p.c., poichè la CTR ha omesso di pronunciarsi sulla questione, dedotta con apposito motivo d'appello, di nullità della sentenza di primo grado per l'insanabile contrasto tra la motivazione della stessa, in cui si dava atto che nel separato giudizio promosso dall'importatore contro il medesimo avviso era stata ritenuta infondata la pretesa impositiva concernente l'IVA, e il dispositivo di integrale rigetto del ricorso.

La censura è infondata.

I motivi di nullità della sentenza di primo grado che non comportano la rimessione della causa al primo giudice si convertono infatti in motivi di impugnazione: la CTR, pertanto, non era tenuta a valutare se la ragione di nullità della sentenza impugnata fosse effettivamente sussistente, ma solo a decidere se la pretesa impositiva dell'Ufficio concernente l'IVA dovesse o meno ritenersi fondata.

Su tale questione il giudice d'appello ha chiaramente statuito, affermando che, fatta la distinzione tra l'IVA all'importazione, intesa come "diritto di confine", e l'IVA interna (riferendosi alla giurisprudenza di questa Corte, Cass. n. 12274 del 15/04/2010), nel caso di specie tale imposta era dovuta non potendosi riconoscere il regime fiscale agevolato stante la falsità ideologica delle certificazioni EUR 1 relative all'origine delle merci importate.

3. Con il secondo motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - la ricorrente denuncia ulteriore violazione dell'art. 112 c.p.c., poichè la CTR non si è pronunciata sul motivo d'appello concernente la violazione del Protocollo 4 allegato all'accordo CEE, art. 28, - Romania sulle modalità di revoca dei certificati di origine preferenziale EUR 1.

La censura è infondata.

Va ricordato che "Non è configurabile il vizio di omessa pronuncia quando una domanda, pur non espressamente esaminata, debba ritenersi - anche con pronuncia implicita - rigettata perchè indissolubilmente avvinta ad altra domanda, che ne costituisce il presupposto e il necessario antecedente logico - giuridico, decisa e rigettata dal giudice" (Cass. n. 17580 del 04/08/2014; conforme, n. 1539 del 22/01/2018).

Orbene, come sopra rilevato, risulta evidente che la CTR nel basare la propria decisione proprio sulla falsità di dette certificazioni doganali, affermando altresì espressamente che la procedura di revisione doganale ai sensi del D.Lgs. n. 374 del 1990, ex art. 11, era stata correttamente attuata, ha con ciò implicitamente ritenuto non fondata l'eccezione di invalidità "derivata" dei certificati stessi - per la mancata adozione delle modalità di cui a detto protocollo aggiuntivo all'accordo tra la Comunità Europea e la Romania-peraltro nel solco di quanto già statuito dalla CTP. 4. Con il terzo motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - proposto subordinatamente al mancato accoglimento dei primi due motivi, la ricorrente denuncia la nullità della sentenza impugnata per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1, comma 2 e art. 36, dell'art. 118, disp. att. c.p.c. e dell'art. 111, Cost., poichè la CTR non ha risposto alle questioni poste da dette censure secondo i paradigmi normativi evocati.

La censura è inammissibile e comunque infondata.

Per un verso va infatti rilevato che rispetto ad una questione di diritto, che può essere decisa dal giudice attraverso la mera enunciazione della norma o del principio giurisprudenziale ad essa applicabile, non può essere predicato il vizio di motivazione, che attiene all'errato od omesso accertamento dei fatti rilevanti nel giudizio.

Per altro verso, va ribadito che, contrariamente a quanto afferma la ricorrente, il giudice tributario di appello ha, espressamente ovvero implicitamente, statuito in ordine alle questioni de quibus, così senz'altro assolvendo al proprio obbligo motivazionale, quantomeno secondo lo standard del "minimo costituzionale" (Cass. n. 8053/2014).

5. Con il quarto motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - che denuncia ancora violazione dell'art. 112 c.p.c., la ricorrente sostiene che la CTR è incorsa nel vizio di ultrapetizione nella

parte in cui ha statuito sulla questione della natura "virtuale" del deposito IVA, ossia sulla mancata introduzione fisica delle merci de quibus, che non è mai stata oggetto della lite.

La censura è inammissibile.

"In sede di legittimità sono inammissibili, per difetto di interesse, le censure rivolte avverso argomentazioni contenute nella motivazione della sentenza impugnata e svolte "ad abundantiam" o costituenti "obiter dicta", poichè esse, in quanto prive di effetti giuridici, non determinano alcuna influenza sul dispositivo della decisione" (Cass. n. 22380 del 22/10/2014).

Ebbene, il lungo passaggio argomentativo, in effetti contenuto nella sentenza impugnata ed articolato soprattutto in diritto, relativo alla necessità che le merci importate in libera pratica siano fisicamente immesse nel deposito fiscale, non costituisce una ratio decidendi della sentenza stessa, che si fonda unicamente sul rilievo della falsità ideologica dei certificati EUR 1.

6. Con il quinto motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 - la ricorrente lamenta l'omessa o insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio in relazione alla decisione della CTR di reiezione della sua eccezione di prescrizione.

La censura è fondata.

Il giudice tributario di appello ha correttamente rilevato:

- che nel caso, quale quello in esame, di rilevanza anche penale delle condotte contestate in sede amministrativa doganale, il termine prescrizionale triennale (v. art. 221.3, Regolamento CEE 2913/1992, Codice doganale Europeo) ex art. 84, TULD decorre dal provvedimento giudiziale che definisce irrevocabilmente il procedimento penale "parallelo", essendo stata tale disposizione interna ritenuta compatibile con il diritto dell'Unione dalla Corte di giustizia UE;

- che, peraltro, la "proroga" del termine in questione implica la formulazione - entro il termine originario - della notitia criminis in un atto dell'Amministrazione doganale e la sua comunicazione all'Autorità giudiziaria penale.

Così statuendo, la CTR abruzzese ha risposto in diritto al relativo motivo di gravame della società contribuente, sostanzialmente uniformandosi alla giurisprudenza di questa Corte (v. ex plurimis, Cass. n. 615 del 12/01/2018 e n. 26045 del 16/12/2016), ma ha poi omesso qualsiasi motivazione/statuizione sulla quaestio facti posta dall'appellante: ha cioè omesso di accertare se nella specie la notitia criminis fosse stata effettivamente comunicata all'autorità giudiziaria penale entro tre anni dalla data di contabilizzazione dell'importo originariamente richiesto e se, pertanto, il termine triennale di prescrizione della pretesa fiscale potesse ritenersi decorrente dalla data di emissione della sentenza penale definitiva.

7. Con il sesto motivo -ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - la ricorrente lamenta la violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 67, del D.L. n. 331 del 1993, art. 50 bis, poichè la CTR ha ritenuto non applicabili i regimi speciali, agevolati (in quanto sospensivi del pagamento dell'IVA), da tali disposizioni legislative previsti nel caso di non regolarità dell'immissione in "libera pratica" ed

introduzione nel deposito fiscale delle merci, individuandosi nel caso di specie l'irregolarità nella falsità dei certificati di origine EUR 1.

7.1. Con il settimo motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - la ricorrente si duole della violazione, sotto altro profilo, del D.L. n. 331 del 1993, art. 50 bis, nonchè del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 18, 23, 25 e quindi del principio generale di "neutralità" dell'IVA, poichè la CTR ha ritenuto la diversità/non sovrapponibilità ai fini impositivi dell'IVA all'importazione, quale diritto di confine, con l'IVA nazionale, perciò rigettando l'eccezione di "doppia imposizione" sollevata dalla società contribuente, basata sull'affermazione di avere comunque assolto l'imposta de qua mediante il modulo attuativo speciale dell'"inversione contabile".

Le censure, da esaminarsi congiuntamente per stretta connessione, sono fondate.

Come detto, con l'atto impositivo impugnato l'Agenzia delle dogane ha richiesto il pagamento, oltre che dei dazi, anche dell'IVA all'importazione, sul presupposto della falsità dei certificati di origine delle merci oggetto delle operazioni in contestazione.

Tale pretesa creditoria fiscale è essenzialmente basata sull'affermazione, di principio, che l'IVA all'importazione è strettamente connessa e sostanzialmente assimilabile ai "diritti di confine", differenziandosi dall'IVA interna (nazionale) non solo per il modulo procedimentale, ma, prima di tutto sul piano ontologico, quale imposta del tutto autonoma in quanto basata sul presupposto impositivo costituito dall'importazione (di beni); con la conseguenza che qualora, come nel caso di specie, vi sia una "irregolarità genetica" nell'operazione doganale, non solo ne viene travolta l'esenzione daziaria, ma anche quella IVA, indipendentemente da qualsiasi vicenda relativa all'attuazione dell'IVA "interna" ed in particolare dal suo assolvimento mediante il modulo c.d. del reverse charge (D.L. n. 331 del 1993, ex art. 50 bis, comma 6), configurandosi tale "vizio di origine" appunto quale autonomo titolo di esazione.

Questa è la tesi giuridica accolta dalla CTR, che ha conseguentemente validato l'avviso di accertamento in parte qua.

Il collegio non ignora che si tratta di un orientamento presente nella giurisprudenza di questa Corte, cui peraltro il giudice tributario di appello fa espresso riferimento (Cass. n. 12274 del 15/04/2010; v. anche nello stesso senso Cass. nn. 12263, 12272/2010, cui ha dato seguito Cass. n. 10734/2013).

Vi è tuttavia da rilevare che tale indirizzo ermeneutico è stato successivamente superato da altre pronunce, secondo un trend che deve considerarsi ormai costante e consolidato (Cass. nn. 15988, 17815/2015, 10911/2016), essendosi preso atto dell'evoluzione della giurisprudenza unionale, anche con diretto riguardo alla fattispecie del "deposito IVA" ai sensi del D.L. n. 331 del 1993, ex art. 50 bis, (per tutte, v. Corte di giustizia UE, sentenza 17 luglio 2014, C-272/13, Equo/and), sulla base della, ferma, affermazione del principio fondamentale della "neutralità" dell'imposta armonizzata de qua.

Il collegio intende dare seguito a questo diverso indirizzo e quindi ribadire:

- che l'IVA all'importazione e l'IVA interna/intracomunitaria non sono imposte diverse, bensì la medesima imposta, sicchè le differenze tra esse non sono ontologiche/sostanziali, ma soltanto procedimentali (di accertamento/di riscossione);

- che pertanto l'IVA sulle importazioni deve considerarsi quale tributo inserito nel quadro generale dell'imposta armonizzata, essendone la ratio impositiva quella di "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., sentenza 25 febbraio 1988, C-299/86, Rainer Drexl, punto 9) e che l'assimilazione ai dazi doganali della prima è limitata al presupposto impositivo (importazione di merci; Corte giust. 11 luglio 2013, C-272/12, Harry Winston SA, punto 41);

- che "la sesta direttiva deve 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" (Corte giust. Equoland, punto 49 e dispositivo).

Orbene, essendo del tutto pacifico (ne dà peraltro espressamente atto anche la sentenza impugnata) nel caso di specie che le merci de quibus sono state fisicamente introdotte nel deposito IVA e che tale imposta è stata assolta mediante "inversione contabile" come consentito dal D.L. n. 331 del 1993, art. 50 bis, comma 6, il solo fatto della irregolarità dei certificati EUR 1 non può costituire presupposto di nuova esazione dell'IVA, sub specie di IVA all'importazione, appunto trattandosi della "medesima imposta".

Altrimenti opinando si realizzerebbe un evento di "doppia imposizione" ovvero, più propriamente, di tipo sanzionatorio, di per sè estraneo al sistema dell'imposta sul valore aggiunto e sicuramente contrario al principio di neutralità, quale fermamente ribadito dalla Corte UE, ma anche da questa stessa Corte con le sentenze citate appena sopra.

Va perciò formulato il seguente principio di diritto:

"In caso di falsità dei certificati di origine (nella specie: EUR 1) delle merci importate ed inserite in un deposito IVA, la perdita dell'esenzione daziaria conseguente all'accertamento di detta falsità non implica necessariamente anche quella dell'IVA all'importazione, qualora tale imposta sia stata comunque assolta secondo il modulo dell'"inversione contabile" all'atto dell'estrazione delle merci dal deposito IVA".

In conclusione, respinti i primi quattro motivi dei ricorsi, vanno invece accolti il quinto, il sesto ed il settimo motivo; le sentenze impugnate vanno cassate in relazione ai motivi accolti, con rinvio della causa (unica) relativa ai ricorsi riuniti al giudice a quo, affinchè proceda ad nuovo esame della stessa, tenuto conto delle superiori considerazioni, e provveda alla liquidazione delle spese anche del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte, riuniti i ricorsi, ne accoglie il quinto, il sesto ed il settimo motivo e li rigetta nel resto; cassa le sentenze impugnate e rinvia alla Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, sezione staccata di Pescara, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 9 gennaio 2019.

Depositato in Cancelleria il 14 febbraio 2019

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza