Sentenza del 05/11/2020 n. 24706 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:
FATTI DI CAUSA

Come emerge dagli atti di causa, la contribuente (OMISSIS) SA ha importato in data 21/22 gennaio 2014, tramite lo spedizioniere doganale (OMISSIS) SRL in regime di rappresentanza indiretta, principi attivi farmaceutici di origine svizzera con dazio agevolato, avvalendosi della facoltà di importare merci in regime di sospensione di IVA all'importazione mediante dichiarazione di intento a termini del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articolo 8, comma 1, e del Decreto Legge 29 dicembre 1983, n. 746, articolo 1, comma 1, lettera c).

A seguito di procedimento di revisione doganale, l'Ufficio ha emesso avviso di accertamento suppletivo e di rettifica con cui ha contestato - oltre al regime daziario applicato - l'irregolarità della dichiarazione di intento redatta dalla società contribuente, recuperando così a tassazione l'IVA all'importazione non versata oltre accessori, nonchè irrogando sanzioni sia allo spedizioniere, sia all'importatore quale coobbligato solidale.

A seguito di separate impugnazioni proposte dall'importatore e dallo spedizioniere, la CTP di Milano, previa riunione dei ricorsi, ha annullato l'accertamento limitatamente ai dazi confermandolo nel resto quanto a IVA e sanzioni.

Proposti appelli da parte sia dell'importatore sia dello spedizioniere, la CTR della Lombardia ha proceduto implicitamente a separare le cause con due sentenze in data 15 settembre 2015.

Con la prima sentenza n. 4675/2016, il giudice di impugnazione ha parzialmente accolto l'appello dell'importatore quanto all'IVA, ritenendo che l'importazione è accompagnata da dichiarazione di intento a termini del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articolo 8, comma 1, lettera c). Ha rilevato il giudice di appello come l'errata compilazione della dichiarazione di intento non possa equipararsi a mancanza della stessa, ove sussistano i requisiti sostanziali per l'applicazione della suddetta disposizione, come la qualità di esportatore abituale e la disponibilità di plafond, costituendo la mancanza di ulteriori elementi mera irregolarità. Diversamente, la CTR ha rigettato l'appello relativo alle sanzioni, ritenendo sanzionabile l'errata compilazione della dichiarazione di intento.

Con la seconda sentenza n. 4676/2016, la CTR ha accolto l'appello dello spedizioniere, ritenendo che la responsabilità dello spedizioniere doganale non si estende nè all'IVA all'importazione nè alle relative sanzioni, rispondendo per esse unicamente l'importatore delle merci, autore della

dichiarazione di intento a termini del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 8, comma 1, lettera c).

Avverso la prima sentenza hanno proposto distinte impugnazioni sia la società contribuente nel procedimento n. 6661/2017 R.G. con cinque motivi di ricorso, cui resiste con controricorso l'Agenzia delle Dogane, sia l'Agenzia delle Dogane nel procedimento n. 6859/2017 R.G. con tre motivi di ricorso, cui resiste con controricorso la società contribuente.

Avverso la seconda sentenza ha proposto ricorso per cassazione l'Ufficio nel procedimento n. 6977/2017 R.G., affidato a tre motivi, cui resiste con controricorso la società contribuente, ulteriormente illustrato da memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.1 - Con il primo motivo nel procedimento n. 6661/2017 R.G., la contribuente importatrice deduce violazione di legge in relazione al Decreto Legge 29 dicembre 1983, n. 746, articolo 1, comma 1, lettera c), e al Decreto Legge 29 dicembre 1983, n. 746, articolo 1, comma 2, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto sussistente il presupposto dell'irrogazione della sanzione per mera erroneità nella compilazione della dichiarazione di intento, laddove gli elementi la cui assenza viene contestata dall'ufficio (tipologia dei beni acquistati, fattura, importo e soggetto emittente) non sarebbero richiesti ai fini della corretta compilazione della dichiarazione.

1.2 - Con il secondo motivo la società contribuente deduce violazione di legge in relazione al Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, articolo 7, commi 3 e 4, e al Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, articoli 2 e 3, per avere la sentenza ritenuto che l'erronea dichiarazione di intento fosse colpita da sanzione; deduce parte ricorrente che la disciplina sanzionatoria avrebbe ad oggetto le operazioni senza addebito di imposta compiute in mancanza della dichiarazione di intento o, comunque, in assenza dei presupposti previsti dalla legge, non anche l'ipotesi di mere irregolarità formali nella compilazione della suddetta dichiarazione; deduce che, in caso contrario, la sanzione sarebbe affetta da irragionevolezza oltre che da violazione del principio di legalità, proprio delle sanzioni amministrative.

1.3 - Con il terzo motivo si deduce violazione di legge in relazione al Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 6, comma 5-bis, e alla L. 27 luglio 2000, n. 212, articolo 10, comma 3, per non avere fatto applicazione la sentenza impugnata del principio di non punibilità in assenza di pregiudizio delle attività di controllo dell'amministrazione finanziaria.

1.4 - Con il quarto motivo si denuncia violazione di legge in relazione al Decreto Legge 30 settembre 2003, n. 269, articolo 7, e del Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 11, nella parte in cui la sentenza impugnata ha individuato come responsabile solidale la contribuente sulla base della suddetta disposizione, individuandosi l'autore dell'illecito nello spedizioniere doganale quale dichiarante in dogana. Deduce il ricorrente come la disposizione invocata dall'Ufficio non sarebbe applicabile al caso di specie, attenendo alla responsabilità dell'ente o della persona fisica per le violazioni commesse dal rappresentante negoziale o legale o dipendente nel cui interesse ha agito l'autore della violazione. Deduce il ricorrente come la

norma di cui al Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 11 - modificata e parzialmente abrogata dal Decreto Legge n. 269 del 2003, articolo 7 - non può che operare per i casi di rapporto organico o negoziale tra persona fisica autore della violazione (dipendente, rappresentante negoziale o legale) e soggetto nei cui interesse l'autore della violazione ha agito, non anche in caso di rapporti negoziali tra spedizioniere doganale e società importatrice. Evidenzia, infine, come l'atto sanzionatorio sarebbe stato annullato nei confronti dell'obbligato principale, per cui apparirebbe distonica la sussistenza della sola responsabilità sanzionatoria del coobbligato solidale.

1.5 - Con il quinto motivo si denuncia violazione di legge in relazione al Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articoli 5, 16 e 17, per non avere la sentenza impugnata motivato in ordine alla colpevolezza dell'autore della violazione.

2.1 - Quanto al procedimento n. 6859/2017 R.G. promosso dall'Ufficio, con il primo motivo si deduce error in procedendo in relazione al Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 36, comma 2, n. 4, e al Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 61, e all'articolo 111 Cost., comma 6, per avere ritenuto la sentenza impugnata contraddittoriamente, da un lato, l'illegittimità dell'accertamento relativo all'IVA e, dall'altro, la legittimità dell'irrogazione della sanzione fondata su tale violazione che, invero, non avrebbe rilievo ai fini del pagamento del tributo.

2.2 - Con il secondo motivo l'Ufficio deduce violazione di legge in relazione alla L. n. 212 del 2000, articoli 8 e 10, agli articoli 24 e 111 Cost., e al Decreto Legge n. 746 del 1983, articolo 2. L'ufficio sostiene che la corretta compilazione della dichiarazione di intento in conformità del modello ministeriale sarebbe requisito essenziale per poter accedere al regime di sospensione di imposta di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 1, comma 1, lettera c). Deduce il ricorrente l'erroneità del riferimento al principio di compensazione di crediti e debiti, il quale non ricorre nel caso dell'utilizzo del plafond.

2.3 - Con il terzo motivo l'Ufficio deduce violazione di legge in relazione all'articolo 2697 c.c., ed error in procedendo in relazione agli articoli 115 e 116 c.p.c., e in relazione al Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 1, comma 2, per avere il giudice di appello erroneamente ritenuto che la società ricorrente godesse dei requisiti sostanziali per l'utilizzo della dichiarazione di intento, con particolare riferimento alla capienza del plafond.

3.1 - Quanto al procedimento n. 6977/2017 R.G., l'Ufficio deduce, con il primo motivo, violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43 (TULD), articoli 34 e 38, del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articolo 70, del Reg. (CEE) 12 ottobre 1992, n. 2913 (CDC), articolo 201, nonchè della L. 25 luglio 2000, n. 213, articolo 8, comma 3, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto che la responsabilità dello spedizioniere doganale non si estenda all'Iva all'importazione. Ritiene il ricorrente che l'IVA all'importazione segua la medesima regolamentazione dei dazi quanto ai soggetti obbligati e ai presupposti impositivi, discendendo la responsabilità dello spedizioniere dalla qualità di dichiarante in dogana a termini dell'articolo 201 CDC.

3.2 - Con il secondo motivo l'Ufficio deduce violazione e falsa applicazione dell'articolo 132 c.p.c., comma 2, n. 4, del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 36, nonchè dell'articolo 115 c.p.c., nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto che la dichiarazione di intento rilasciata dall'importatore consenta di ritenere assolta l'IVA all'importazione e non dovute le sanzioni. Deduce il ricorrente come tale affermazione contrasti con la precedente statuizione, secondo cui il dichiarante non sia responsabile per l'IVA. Rileva, inoltre, come la dichiarazione di intento non contenga l'indicazione della fattura alla quale si riferisce ed evidenzia contrasto con la decisione del medesimo giudice di appello in pari data n. 4675/35/2016.

3.3 - Con il terzo motivo l'Ufficio deduce violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 43 del 1973, articolo 303, comma 2, e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 70, nella parte in cui la sentenza impugnata ha annullato l'atto di irrogazione delle sanzioni quale effetto dell'annullamento del recupero a tassazione dell'IVA.

4 - Si procede preliminarmente alla riunione dei tre procedimenti, i primi due a termini dell'articolo 335 c.p.c., in quanto impugnazioni separatamente proposte avverso la medesima sentenza e, quanto al terzo procedimento, a termini dell'articolo 274 c.p.c., per connessione soggettiva e oggettiva (Cass., Sez. U., 4 agosto 2010, n. 18050; Cass., Sez. U., 23 gennaio 2013, n. 1521; Cass., Sez. V, 30 ottobre 2018, n. 27550), procedimenti promananti, peraltro, dalle impugnazioni proposte avverso un unico avviso di accertamento, i cui ricorsi erano già stati decisi unitariamente in prime cure.

4.1 - Si esamina preliminarmente il ricorso promosso dall'Ufficio nel secondo procedimento riunito n. 6859/2017 R.G., in quanto ricorso notificato per primo (8.03.2017, ove il ricorso della società contribuente importatrice risulta notificato in data 15.03.2017).

5 - Il primo motivo di ricorso è infondato e va rigettato. Non sussiste contraddittorietà di motivazione nella parte in cui la sentenza ha accolto l'appello in relazione all'IVA e ha rigettato l'appello in relazione alle sanzioni (sussistendo interesse per il ricorrente unicamente in relazione alla dedotta illegittimità dell'accertamento relativo all'IVA), avendo il giudice di appello adottato due distinte rationes decidendi in relazione all'IVA all'importazione e alle sanzioni. Quanto all'IVA, la ragione della illegittimità dell'accertamento è stata rinvenuta nella non equiparabilità della dichiarazione di intento irregolare alla dichiarazione inesistente, mentre - quanto alle sanzioni - è stata ritenuta sanzionabile la mera irregolarità di compilazione, principio, quest'ultimo, rispetto al quale l'Ufficio ricorrente non ha interesse ad impugnare in quanto parte vittoriosa su tale questione.

6 - Il terzo motivo proposto dall'Ufficio, il quale riveste ruolo preliminare rispetto al secondo, è inammissibile. Il ricorrente si duole del fatto che la sentenza impugnata avrebbe falsamente affermato che la società importatrice godesse dei requisiti sostanziali per usufruire del regime di sospensione IVA delle dichiarazioni di intento, con particolare riferimento alla sufficienza del plafond all'atto dell'importazione, deducendo errata violazione degli atti di causa (articolo 115 c.p.c.) e non corretta valutazione delle prove ("nessuna prova documentale si rinviene negli allegati al ricorso").

In primo luogo il committente, pur deducendo nullità della sentenza, si duole dell'erroneo giudizio tratto (sulla base delle risultanze di causa) in ordine alla prova di un fatto impeditivo della pretesa tributaria (i requisiti sostanziali per usufruire del regime sospensivo dell'IVA all'importazione di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 8), il che inerisce alla tipica valutazione del giudice di merito, la cui censura non è consentita in cassazione come violazione di legge (Cass., Sez. I, 5 febbraio 2019, n. 3340; Cass., Sez. I, 14 gennaio 2019, n. 640; Cass., Sez. I, 13 ottobre 2017, n. 24155; Cass., Sez. V, Sez. 5, 4 aprile 2013, n. 8315), se non sotto l'aspetto del vizio di motivazione (Cass., Sez. U., 5 maggio 2006, n. 10313; Cass., Sez. VI, 12 ottobre 2017, n. 24054); il che è reso evidente dalla deduzione della violazione dell'articolo 2697 c.c., dove non si contesta la violazione delle regole di ripartizione dell'onere della prova (Cass., Sez. VI, 17 gennaio 2019, n. 1229), bensì la valutazione dei fatti operata dal giudice del merito (Cass., Sez. VI, 4 aprile 2017, n. 8758).

In secondo luogo, il ricorrente - tramite la deduzione della violazione dell'articolo 115 c.p.c., - deduce travisamento della prova, deducibile nel caso in cui si accerti che un'informazione probatoria, utilizzata dal giudice ai fini della decisione, è contraddetta da uno specifico atto processuale, deducibile con ricorso per cassazione ove incida su un punto decisivo della controversia (Cass. Sez. III, 21 gennaio 2020, n. 1163).

Trattandosi, peraltro, di error in procedendo e non potendo detto vizio essere rilevato ex officio (come anche la Corte non può ricercare e verificare autonomamente i documenti interessati dall'accertamento), è necessario che la parte ricorrente non solo indichi gli elementi individuanti e caratterizzanti il fatto processuale di cui richiede il riesame, ma anche che illustri la corretta soluzione rispetto a quella erronea praticata dai giudici di merito, in modo da consentire alla Corte investita della questione, la verifica della sua esistenza e l'emenda dell'errore denunciato (Cass., Sez. U., 25 luglio 2019, n. 20181), non essendo questa Corte tenuta a procedere a una autonoma ricerca, ma solo ad una verifica dei fatti denunciati dalla parte (Cass., Sez. Lav., 5 agosto 2019, n. 20924), pena l'inammissibilità del motivo (Cass., Sez. III, 23 gennaio 2006, n. 1221; Cass., Sez. III, 13 marzo 2007, n. 5836; Cass., Sez. III, 17 gennaio 2012, n. 539).

A tale riguardo, il ricorrente non trascrive, nè allega, nè indica gli atti in base ai quali il giudice del merito avrebbe errato nel valutare positivamente la sussistenza dei fatti impeditivi della pretesa tributaria, costituiti dallo status di importatore abituale e dalla sussistenza del plafond.

7 - Il secondo motivo del ricorso n. 6859/2017 R.G. va valutato unitamente ai primi due motivi del ricorso n. 6661/2017 R.G., proposto dalla società contribuente importatrice, in quanto motivi tutti attinenti ai medesimi profili.

7.1 - Si premette che il regime IVA all'importazione è retto dall'operazione di importazione doganale (e, quindi, dalla dichiarazione di importazione) a termini del combinato disposto del Decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, articolo 34, e del Decreto Legislativo 8 novembre 1990, n. 374, articolo 3, comma 2 ("i dazi, i prelievi e le altre imposizioni all'importazione ed all'esportazione previsti dai regolamenti comunitari sono accertati, liquidati e riscossi secondo le disposizioni dei regolamenti"), ragione per la quale si afferma il principio secondo cui l'IVA all'importazione viene ricompresa tra i diritti di confine e va accertata e riscossa

al momento in cui si verifica il presupposto impositivo, costituito dall'importazione stessa (Cass., Sez. V, 27 marzo 2013, n. 7720).

La determinazione e liquidazione dell'IVA sulle importazioni dovuta dal contribuente (Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articoli 67 - 70) avviene, pertanto, non per masse - come per l'IVA interna nelle liquidazioni periodiche - ma quale effetto della presentazione di ciascuna operazione doganale (Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 70).

7.2 - In base a tale principio, l'IVA all'importazione viene assolta all'atto dell'importazione, ben prima che l'importatore venga soddisfatto della rivalsa. Se, pertanto, il contribuente fosse soggetto principalmente a IVA all'importazione, egli andrebbe costantemente a credito di imposta (assolta in sede di rivalsa sugli acquisti), potendo riconciliare la posizione IVA con le altre operazioni contabilmente con cadenza mensile entro i limiti di importo previsti dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 27. Il contribuente diverrebbe, in questo caso, finanziatore "dell'Erario" a breve termine, attivando una partita di giro che, però, non giova a lungo termine all'Erario (se non in termini di cassa) e, soprattutto, danneggia finanziariamente il contribuente, che sistematicamente dovrebbe anticipare l'IVA, come se l'IVA fosse (almeno quanto agli oneri finanziari che ciò comporta) un costo per l'impresa. Un costo, anche riguardo alla sola anticipazione finanziaria, incompatibile con il regime di neutralità, dovendo l'IVA all'importazione considerarsi sempre detraibile, benchè non assolta (Corte di Giustizia UE, 29 marzo 2012, Veleclair, C - 414/10, punti 23, 26 - 27, 30).

La dichiarazione di intento regge, pertanto, il regime di sospensione IVA, stante la condizione soggettiva dell'importatore (esportatore abituale) e quella oggettiva della esistenza del plafond, che comportano - secondo un costante orientamento di questa Corte - che l'obbligazione di assolvimento dell'imposta "resta sospesa solo per coloro che versino nelle condizioni previste dalla legge e lo dichiarino sotto l propria responsabilità: la dichiarazione di intento incide, insomma, non sulla procedura di accertamento dell'imposta, ma solo su quella di riscossione, e ciò in quanto lo speciale trattamento fiscale previsto dalla norma, tesa all'incentivazione della esportazione nasce dalla situazione obbiettiva, data dalla qualità di esportatore abituale dell'operatore nei limiti quantitativi previsti dalla norma" (Cass., Sez. V, 14 marzo 2012, n. 4022; conf. Cass., Sez. V, 18 dicembre 2013, n. 28247; Cass., Sez. V, 22 ottobre 2014, n. 22430; Cass., Sez. V, 5 aprile 2019, n. 9586; Cass., Sez. V, 10 ottobre 2019, n. 25485).

7.3 - Sotto questo profilo, il Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 8, comma 1, lettera c), e il Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 8, comma 2, in tema di cessioni all'esportazione "indirette" come anche il citato Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 68, lettera a), in materia di "importazioni di beni indicati nell'articolo 8, comma 1, lettera c)", - nella parte in cui fanno riferimento alle importazioni di beni e servizi "senza pagamento dell'imposta", consentono all'importatore di godere di un regime di sospensione del debito di imposta. Gli utilizzi del credito IVA "defalcato" nei limiti della soglia del plafond vanno, poi, evidenziati nella dichiarazione annuale IVA (quadro VC), sia in relazione alle modalità di determinazione del plafond, sia in relazione al relativo utilizzo e vanno annotati distintamente mese per mese e separando gli utilizzi interni da quelli

all'importazione (Decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 2001, n. 435, articolo 10), consentendosi, così, la riconciliazione con l'IVA interna della quota IVA oggetto di sospensione, in base alle disposizioni in materia doganale (Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 69) e al valore di transazione di cui al Reg. (CEE) 12 ottobre 1992, n. 2913, articoli 29 e ss..

7.4 - In tal modo, il contribuente che sia anche esportatore abituale non vede diminuita l'imposta dovuta, bensì semplifica il suo rapporto con l'Erario e attenua la propria esposizione finanziaria a breve termine, a fronte del mancato ribaltamento dell'IVA assolta sugli acquisti sulle operazioni attive nei confronti dei cessionari, nei limiti quantitativi del plafond.

Il plafond funge da soglia monetaria utilizzabile nell'anno successivo per effettuare acquisti senza pagamento dell'imposta, che non incide sulla sussistenza del debito di imposta, bensì sull'esecutività dello stesso e, quindi, sul pagamento, ovvero sulla possibilità di essere soddisfatta mediante compensazione (Cass., Sez. V, 4 dicembre 2019, n. 31611; Cass., Sez. V, 19 dicembre 2019, n. 34077), tenuto conto del maggior credito nei confronti dell'Erario strutturalmente collegato all'attività di esportatore abituale (Cass., Sez. V, 15 giugno 2018, n. 15835).

Non si tratta, pertanto, di esenzione dal pagamento dell'imposta, ma, come più volte accennato, di sospensione del pagamento della stessa, in favore di un contribuente che gode di un beneficio esecutivo fondato sulla autocertificazione delle condizioni per usufruire del regime sospensivo dell'IVA. Tale autocertificazione consiste in una dichiarazione di scienza (non anche una dichiarazione negoziale, come dedotto dal patrono erariale durante la discussione), con la quale si afferma - in base a un modello predisposto dall'amministrazione - la sussistenza dei requisiti di esportatore/importatore abituale e di capienza del plafond (contribuenti che hanno registrato cessioni all'esportazione od operazioni assimilate concorrenti alla formazione del plafond per un ammontare superiore al 10% del volume di affari, al netto delle cessioni dei beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale, nonchè delle operazioni di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 21, comma 6-bis).

7.5 - Da tali elementi deve ritenersi che ciò che regge il regime di sospensione di imposta è la sola presentazione della autocertificazione dei requisiti necessari per usufruire del regime sospensivo (sussistenza del requisito soggettivo di esportatore abituale e sussistenza del requisito oggettivo della capienza del plafond), indicati nella dichiarazione.

7.5.1 - Tale impostazione è confermata dalla lettera del Decreto Legge n. 746 del 1983, articolo 1, comma 1, lettera c), ove prevede (nella formulazione pro tempore) che il contribuente può effettuare importazioni di beni e servizi senza pagamento dell'imposta - a termini del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 articolo 8, comma 1, lettera c, e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 8, comma 2, - a condizione "che l'intento risulti da apposita dichiarazione, redatta in conformità al modello (...) contenente l'indicazione del numero di partita IVA del dichiarante nonchè l'indicazione dell'Ufficio competente nei suoi confronti". La lettera della norma di legge non prevede, pertanto, l'indicazione di tipologia dei beni acquistati, fattura, importo e soggetto emittente, ma solo della sussistenza dei requisiti

sostanziali. Il che è confermato dall'esame del modello utilizzato nel caso di specie (riprodotto per specificità dall'Ufficio nel proc. n. 6977/2017 R.G.).

7.6 - A conferma di quanto esposto, le sanzioni previste dalla legge in caso di violazioni relative alle importazioni senza addebito di imposta colpiscono i casi di importazione effettuata in assenza dei presupposti sostanziali per l'accesso (Decreto Legislativo n. 471 del 1997, articolo 7, comma 4: mancanza dei "presupposti richiesti dalla legge", ovvero "oltre il limite consentito"), ovvero in caso di assenza della dichiarazione di intento (citato D.Lgs., articolo 7, comma 3). Come osservato dalla società importatrice, non c'è una norma che sanziona l'irregolare compilazione della dichiarazione, ma solo il caso di essersi avvalsi del regime di sospensione in assenza dei requisiti soggettivi (esportatore/importatore abituale) od oggettivi (capienza del plafond), perchè ciò che conta è l'esistenza della dichiarazione e la sussistenza dei requisiti sostanziali (soggettivo e oggettivo) per usufruire del regime di sospensione di imposta.

7.7 - Analogamente, questa Corte ha ritenuto violato il Decreto Legge n. 756 del 1983, articolo 1, comma 1, lettera c), e il Decreto Legge n. 756 del 1983, articolo 1, comma 2, pro tempore, anche ai fini dell'applicazione del Decreto Legislativo n. 471 del 1997, articolo 7, commi 3 e 4, oltre che nel caso di insussistenza o superamento del plafond (Cass., Sez. V, 15 giugno 2018, n. 15835; Cass., Sez. V, 14 marzo 2012, n. 4022) - nel caso di dichiarazione fraudolenta o ideologicamente falsa circa l'esistenza dello status di esportatore/importatore abituale (Cass., Sez., 28 febbraio 2020, n. 5500; Cass., Sez. V, 21 dicembre 2019, n. 34260; Cass., Sez. V, 5 aprile 2019, n. 9586; Cass. Sez. V, 5 ottobre 2016, n. 19896; Cass., Sez. VI, 9 gennaio 2015, n. 176; Cass., Sez. V, 10 giugno 2011, n. 12751), equiparando la falsità ideologica della dichiarazione alla dichiarazione omessa (Cass., Sez. V, 27 ottobre 2010, n. 21956; Cass., Sez. V, 10 giugno 2011, n. 12774).

7.8 - Ne consegue che in caso di irregolarità meramente formale della dichiarazione di intento, ove non siano contestati i presupposti sostanziali soggettivi e oggettivi per la fruizione del regime sospensivo di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1973, articolo 8, comma 1, lettera c), l'IVA all'importazione non va assolta al momento dell'importazione, nè possono essere irrogate le sanzioni di cui al Decreto Legislativo n. 471 del 1997, articolo 7.

7.9 - La sentenza impugnata della CTR Lombardia n. 4675/2016, nella parte in cui ha ritenuto correttamente applicato il regime di sospensione IVA, non si è sottratta a tali principi, con conseguente rigetto del ricorso.

7.10 - Diversamente, la medesima sentenza, nella parte in cui ha ritenuto corretta l'irrogazione delle sanzioni in caso di "errata compilazione della dichiarazione", si è sottratta all'applicazione dei medesimi principi e va cassata, per cui va affermato il seguente principio di diritto:

"l'irregolare compilazione della dichiarazione di intento di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articolo 8, comma 1, lettera c), relativa a una operazione di importazione, che non contenga l'indicazione della natura dei beni importati, nè contenga gli estremi della fattura di acquisto, non è soggetta alla sanzione di cui al Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, articolo 7, commi 3 e 4".

8 - Stante l'accoglimento dei primi due motivi del ricorso n. 6661/2017 R.G. per insussistenza oggettiva dei presupposti per l'applicazione delle sanzioni irrogate, è assorbito l'esame degli ulteriori tre motivi del medesimo ricorso.

9 - Passandosi all'esame del ricorso n. 6977/2017 R.G., i cui motivi possono essere esaminati congiuntamente, lo stesso va rigettato, pur correggendosi la motivazione ex articolo 384 c.p.c., comma 4, essendo il dispositivo conforme al diritto. La sentenza n. 4676/2016 R.G., ritenendo implicitamente sussistenti i presupposti oggettivi per l'irrogazione della sanzione, non ne ha fatto applicazione alla controricorrente per ragioni puramente soggettive, ritenendo che della sanzione risponda l'importatore in quanto autore della sottoscrizione della dichiarazione di intento, nonchè in quanto del pagamento dell'IVA all'importazione "risponde esclusivamente l'importatore delle merci".

Invero, pur risultando corretto l'annullamento dell'atto impositivo, il difetto di responsabilità dello spedizioniere discende diversamente da quanto ritenuto dalla sentenza impugnata - dalla corretta applicazione del regime di sospensione dell'IVA all'importazione e dalla oggettiva insussistenza dei presupposti sanzionatori, come evidenziato supra 7 e ss., non potendosi la sanzione applicare nè all'importatore (che ha reso la dichiarazione di intento), nè al dichiarante in dogana della merce importata, in quanto erroneamente irrogata.

Riassuntivamente, il ricorso n. 6859/2017 R.G. e il ricorso n. 6977/2017 R.G. proposti dall'Ufficio, vanno rigettati.

Il ricorso n. 6661/2017 R.G. va accolto in relazione ai primi due motivi e, previo assorbimento degli ulteriori motivi, la sentenza della CTR Lombardia del 15 settembre 2016, n. 4675/2016 va cassata. Non essendo necessari ulteriori accertamenti ex articolo 384 c.p.c., la causa può essere decisa nel merito, accogliendosi l'originario ricorso della società importatrice.

La parziale novità della questione comporta la compensazione delle spese dei due gradi dei giudizi di merito nel giudizio di impugnazione della sentenza della CTR Lombardia n. 4675/2016 e, per tutti i procedimenti, del giudizio di legittimità tra tutte le parti.

P.Q.M.

La corte, visto l'articolo 335 c.p.c., riunisce i ricorsi nn. 6661/2017 R.G. e 6859/2017 R.G. e, visto l'articolo 274 c.p.c., riunisce il ricorso n. 6977/2017 R.G.;

- rigetta il ricorso n. 6859/2017 R.G. e il ricorso n. 6977/2017 R.G.;

- accoglie il primo e il secondo motivo del ricorso n. 6661/2017 R.G., dichiara assorbiti il terzo, il quarto e il quinto motivo, cassa la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia n. 4675/2016 depositata il 15 settembre 2016 e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso;

- dichiara compensate tra tutte le parti le spese del doppio grado del giudizio di merito e del giudizio di legittimità nei giudizi nn. 6661/2017 R.G. e 6859/2017 R.G. e del giudizio di legittimità nel giudizio n. 6977/2017 R.G..

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza