Sentenza del 29/07/2021 n. 21659 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con la sentenza n. 1494/07/17 del 04/04/2017, la Commissione tributaria regionale della Lombardia (di seguito CTR) accoglieva l'appello proposto B.J.M. avverso la sentenza n. 26/05/16 della Commissione tributaria provinciale di Como (di seguito CTP), che aveva respinto il ricorso del contribuente avverso l'atto di invito al pagamento ed il collegato atto di contestazione di sanzione per mancato pagamento dell'IVA conseguente ad un'importazione di oro avvenuta nel 2011.

1.1. Come si evince anche dalla sentenza della CTR: a) B. era stato fermato alla dogana con la Svizzera mentre trasportava con la propria autovettura sette chili d'oro in lingotti privi di documentazione/autorizzazione dell'Ufficio italiano cambi e veniva denunciato per abusivo esercizio di commercio in oro; b) sebbene assolto in sede penale, poichè il trasporto dell'oro in Italia e la sua successiva esportazione non erano accompagnati da alcuna autorizzazione idonea a consentire il transito doganale, veniva emesso nei suoi confronti un invito al pagamento dei diritti doganali evasi (IVA) e gli veniva contestata la sanzione per violazione del D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, art. 303, commi 1 e 3, (Testo unico sulla legge doganale - TULD).

1.2. A seguito dell'appello proposto da B., la CTR riformava la sentenza della CTP evidenziando che: a) l'Ufficio era decaduto dal potere di accertamento e notifica dei provvedimenti impositivi in quanto "il mancato rispetto delle formalità relative all'introduzione dell'oro in Italia ben poteva essere contestato nell'immediatezza dei fatti al B. e, comunque, entro il termine di tre anni previsto"; b) l'oro in questione era "risultato dagli atti "oro da investimento" trasportato da un operatore occasionale", con conseguente esenzione fiscale dell'operazione; c) inoltre, il transito dell'oro dalla Svizzera all'Italia era stato meramente temporaneo e durato solo qualche ora, con la conseguenza che "l'attraversamento della linea doganale nel caso de quo non può essere ritenuta attività cosciente e volontaria di importazione dell'oro".

2. L'Agenzia delle dogane e dei monopoli impugnava la sentenza della CTR con ricorso per cassazione, affidato a tre motivi.

3. B.J.M. resisteva in giudizio con controricorso e depositava memoria ex art. 380 bis.1 c.p.c..

4. Con ordinanza resa a seguito dell'udienza camerale del 27/06/2019 la causa veniva rimessa in pubblica udienza.

Motivi della decisione

1. Va pregiudizialmente evidenziato che, ai sensi del D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300, art. 72 l'Agenzia delle dogane può avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato del testo unico approvato con R.D. 30 ottobre 1933, n. 1611 e successive modificazioni, ex art. 43 senza la necessità di speciali autorizzazioni (Cass. n. 12152 del 18/03/2005; Cass. n. 24623 del 20/11/2006), restando i rapporti tra il Direttore dell'Agenzia e l'Avvocatura erariale in ambito puramente interno (Cass. n. 28325 del 07/11/2018), sicchè non c'è necessità nè di alcuna procura scritta rilasciata all'Avvocatura ex art. 82 c.p.c. perchè quest'ultima rappresenti in giudizio l'Agenzia, derivando il potere di rappresentanza direttamente dalla legge, nè di alcuno specifico conferimento di incarico.

1.1. Le ulteriori eccezioni di inammissibilità del ricorso formulate da parte controricorrente (mancata censura di una delle ratio decidendi e difetto di autosufficienza) possono essere esaminate con riferimento ai singoli motivi ai quali più specificamente si riferiscono.

2. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle dogane deduce la violazione e la falsa applicazione dell'art. 84 TULD e dell'art. 221 CDC, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, evidenziando che, in presenza di atto di rilevanza penale, il termine di prescrizione di tre anni dall'insorgenza dell'obbligazione doganale decorrerebbe dalla data di irrevocabilità della decisione del giudice penale, il che confermerebbe la legittimità dell'operato dell'Agenzia delle dogane.

2.1. Il motivo è sicuramente ammissibile in quanto i fatti rilevanti ai fini della delibazione dello stesso risultano complessivamente dal ricorso e dalla sentenza della CTR, sicchè non sussiste il contestato difetto di specificità.

2.2. Sotto altro profilo, B.J.M. sostiene che la sentenza impugnata avrebbe ritenuto la decadenza dell'Amministrazione doganale non già con riferimento all'art. 84 TULD e all'art. 221 CDC, richiamati dall'Agenzia delle dogane, ma per la violazione della L. 24 novembre 1981, n. 689, art. 14 e del D.P.R. 31 marzo 1988, n. 148, art. 29 (Testo unico delle norme di legge in materia valutaria).

2.2.1. L'eccezione è infondata.

2.2.2. Come si evince dalla sentenza della CTR, il motivo di appello proposto da B. ed accolto è quello che riguarda "la tardività dei provvedimenti impositivi da parte dell'Ufficio delle Dogane, essendo spirato il termine decadenziale e non potendosi ritenere che tale termine sia interrotto perchè originariamente l'obbligazione doganale era sorta a seguito di un atto al momento perseguibile penalmente".

2.2.3. Ne consegue che il motivo di ricorso formulato dalla difesa erariale è pienamente pertinente alla statuizione della sentenza impugnata, che ha ritenuto la decadenza dell'Ufficio proprio in ragione dell'applicabilità del termine triennale previsto dall'art. 221 CDC e dall'art. 84 TULD.

2.3. Il motivo è, peraltro, fondato nel merito.

2.4. Va prima di tutto evidenziato che nella fattispecie si discute di IVA all'importazione e non già di dazi doganali.

2.4.1. Come noto, l'IVA all'importazione non è un diritto di confine ed "è estranea all'obbligazione doganale, pur condividendo con i dazi la caratteristica di trarre origine dall'importazione di beni nell'Unione Europea e dalla loro conseguente introduzione nel circuito economico degli Stati membri" (Cass. n. 7951 del 21/03/2019; Cass. n. 18652 del 13/07/2018; Cass. n. 8473 del 06/04/2018).

2.4.2. Ciò, peraltro, non esclude che, in ragione del richiamo contenuto nel D.P.R. n. 633 del 1972, art. 70 IVA all'importazione e diritti di confine (che sono di natura doganale) presentano, quanto a meccanismi applicativi, disciplina comune e, pur configurando tributi distinti e separatamente liquidati, sono resi oggetto di unico prelievo effettuato sulla bolletta doganale quale condizione per il rilascio della merce (così Cass. nn. 1574, 1575, 1576, 1577, 1578, 1579, 1580 e 1581 del 03/02/2012, in motivazione).

2.4.3. In altri termini, l'IVA all'importazione condivide con i dazi la caratteristica di trarre origine dal fatto dell'importazione nell'Unione e della susseguente introduzione nel circuito economico degli Stati membri (CGUE 11 luglio 2013, in causa C-272/12, Harry Winston SA, punto 41) (cfr. Cass. n. 8473 del 2018, cit.). E poichè il fatto generatore e l'esigibilità dell'IVA all'importazione sono collegati a quelli dei dazi, ne consegue che la prima non possa che seguire le procedure singolari che caratterizzano i diritti di confine (Cass. n. 26311 del 16/12/2009).

2.5. Tale ricostruzione sistematica implica che "ai sensi del D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, art. 84 (modificato dalla L. 29 dicembre 1990, n. 428, art. 29, comma 1), qualora il mancato pagamento del tributo abbia causa da un reato, l'azione per la riscossione si prescrive con il decorso di tre anni dalla data in cui il decreto o la sentenza, pronunciati nel procedimento penale, siano diventati irrevocabili, purchè entro il medesimo termine dall'insorgere dell'obbligazione tributaria sia formulata una "notitia criminis" tale da individuare un illecito penale, idoneo ad incidere sul presupposto di imposta" (Cass. n. 20468 del 06/09/2013).

2.6. Una simile interpretazione - assolutamente pacifica per i diritti di confine (ex multis, Cass. n. 24716 del 05/11/2020; Cass. n. 16359 del 30/07/2020; Cass. n. 4639 del 21/02/2020; Cass. n. 24513 del 05/10/2018; Cass. n. 615 del 12/01/2018; Cass. n. 26045 del 16/12/2016; Cass. n. 24674 del 03/12/2015) - trova conferma, con specifico riferimento all'IVA all'importazione, in numerosi altri arresti di questa Corte (esattamente in termini Cass. n. 3429 del 06/02/2019; danno, invece, per scontata l'applicazione della disciplina dei diritti di confine anche all'IVA all'importazione Cass. n. 30784 del 26/11/2019; Cass. n. 27094 del 23/10/2019; Cass. n. 26361 del 17/10/2019; Cass. n. 22745 del 12/09/2019; Cass. nn. 15350 e 15351 del 06/06/2019; Cass. nn. 7971, 7972 e 7973 del 21/03/2019; Cass. n. 3465 del 14/02/2014), sicchè la stessa deve ritenersi assolutamente prevalente nella giurisprudenza di legittimità.

2.6.1. In senso contrario, infatti, si sono espresse unicamente Cass. n. 5962 del 28/02/2019 e Cass. n. 30076 del 21/11/2018: trattasi di un indirizzo interpretativo minoritario che può senz'altro ritenersi superato.

2.7. Va, quindi, enunciato il seguente principio di diritto: "L'IVA all'importazione, pur essendo estranea all'obbligazione doganale, rientra tra i tributi che vanno corrisposti in occasione delle operazioni doganali ed è, dunque, soggetta, in virtù del rinvio del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 70 alle disposizioni procedurali dettate per i diritti di confine. Ne consegue che, ai sensi del D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, art. 84 (modificato dalla L. 29 dicembre 1990, n. 428, art. 29, comma 1) e dell'art. 221, p. 4, del regolamento CEE n. 2913 del 12 ottobre 1992, qualora il mancato pagamento del tributo abbia causa da un reato, l'azione per la riscossione si prescrive con il decorso di tre anni dalla data in cui il decreto o la sentenza, pronunciati nel procedimento penale, siano diventati irrevocabili, purchè entro il medesimo termine dall'insorgere dell'obbligazione tributaria sia formulata una "notitia criminis" tale da individuare un illecito penale, idoneo ad incidere sul presupposto di imposta".

2.8. Applicando il superiore principio di diritto alla fattispecie, può serenamente concludersi per la tempestività dell'azione di accertamento dell'Agenzia delle dogane in quanto: a) è pacifico che la notitia criminis concernente l'abusivo commercio di oro sia stata elevata in data 11/10/2011 e il procedimento penale si sia concluso, con l'assoluzione del 19/11/2014; b) anche se non si conosce la data di passaggio in giudicato della sentenza penale, gli atti di contestazione sono stati emessi in data 05/03/2015, nel pieno rispetto del termine di prescrizione triennale; c) non è dubbio che le contestazioni fiscali siano la conseguenza diretta dello specifico reato contestato, involgendo il regolare pagamento dell'IVA all'importazione connessa all'abusivo commercio di oro.

3. Con il secondo motivo di ricorso si deduce la violazione e la falsa applicazione dell'art. 36 TULD, degli artt. 201 ss. CDC nonchè del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 69 ss. in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, evidenziandosi che, ai fini del pagamento dei diritti doganali, non avrebbe alcun rilievo la coscienza e volontarietà dell'azione, essendo sufficiente, anche con riferimento all'IVA, il mero verificarsi della circostanza oggettiva dell'introduzione del bene nel territorio doganale.

3.1. Il motivo è ammissibile, in quanto sufficientemente specifico, nonchè fondato.

3.2. Come emerge dalla sentenza impugnata, B. ha condotto in Italia i lingotti d'oro per conto della società svizzera Oppidum AG (che li aveva acquistati presso la UBS di Zurigo) per farli valutare a (---) da una persona interessata all'acquisto, ma, non essendo andata a buon fine la transazione, ha deciso di rientrare in Svizzera dopo qualche ora.

3.3. La CTR sostiene che il transito del tutto temporaneo in Italia dell'odierno controricorrente esclude che egli abbia coscientemente e volontariamente proceduto ad un'attività di importazione della merce.

3.4. In realtà, come correttamente evidenziato dalla difesa erariale, nel sistema dell'IVA, il semplice fatto materiale dell'importazione è sufficiente a fare sorgere, in capo al ricorrente, l'obbligo di pagamento dell'imposta, senza che rilevi la consapevolezza dell'importatore in ordine all'effettiva configurabilità di una importazione.

3.5. Del resto, come già osservato con riferimento al primo motivo, tenuto conto della equiparazione dell'IVA all'importazione ai dazi ai fini della disciplina procedimentale, nel caso di importazione irregolare della merce (cioè di importazione senza presentazione di una formale dichiarazione alla dogana), colui che ha partecipato all'importazione (da quanto emerge dalla sentenza impugnata, B. operava per conto della società svizzera Oppidum AG, che aveva a sua volta acquistato i lingotti d'oro presso la UBS di Zurigo) è tenuto al pagamento dell'IVA, così come dei dazi doganali in ragione del comune fatto generatore di esigibilità, secondo la previsione dell'art. 202 CDC e, dunque, se è a conoscenza (o avrebbe dovuto, secondo ragione, esserlo) dell'irregolarità dell'importazione.

3.6. Pertanto, per escludere la responsabilità del contribuente, la CTR avrebbe dovuto verificare se questi sia stato a conoscenza (o avrebbe potuto esserlo adottando un comportamento improntato a diligenza) dell'irregolare introduzione dell'oro nel territorio della UE, senza limitarsi ad accertare la assenza di consapevolezza del fatto.

4. Con il terzo motivo di ricorso si contesta la violazione e la falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 11, e art. 68, lett. c), in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, evidenziandosi che l'oro da investimento sarebbe esentato dall'IVA all'importazione solo allorquando i presupposti per l'esenzione risultino da conforme attestazione resa, in sede di dichiarazione doganale, dal soggetto che effettua l'operazione.

4.1. Il motivo, ammissibile in quanto sufficientemente specifico, è, peraltro, infondato per le ragioni che seguono.

4.2. Va prima di tutto precisato che sono soggette ad IVA tutte le importazioni da chiunque effettuate (art. 1, seconda proposizione, del D.P.R. n. 633 del 1972), sicchè non ha alcuna rilevanza, ai fini dell'esenzione, la circostanza, ritenuta dalla CTR, che B. sia un operatore occasionale (del resto, ha agito per conto di una società svizzera, come anche accertato dai giudici di appello).

4.3. E', invece, decisiva la questione dell'assoggettabilità ad IVA dell'oro da investimento, qual è incontestatamente quello oggetto del presente giudizio.

4.4. Al riguardo, il considerando 53 della direttiva n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006 così recita: "Le cessioni di oro da investimento sono per natura analoghe ad altri investimenti finanziari che sono esenti dall'imposta. L'esenzione da imposta sembra pertanto essere il trattamento fiscale più appropriato per le cessioni di oro da investimento".

4.4.1. Di conseguenza, l'art. 346 della direttiva n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006, afferma che "gli Stati membri esentano dall'IVA la cessione, l'acquisto intracomunitario e l'importazione di oro da investimento, compreso l'oro da investimento rappresentato da certificati in oro, allocato o inallocato, oppure scambiato su conti metallo e inclusi, in particolare, i prestiti e gli "swap" sull'oro che comportano un diritto di proprietà o un credito in riferimento ad oro da investimento, nonchè le operazioni aventi ad oggetto l'oro da investimento consistenti in contratti "future" e contratti "forward" che comportano il trasferimento di un diritto di proprietà o di un credito in riferimento ad oro da investimento".

4.4.2. La disposizione è ripresa pressochè integralmente dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 11, che esenta in via generale dall'imposta l'oro da investimento.

4.4.3. Tuttavia, il menzionato D.P.R., art. 68, lett. c), come modificato dalla L. 17 gennaio 2000, n. 7, art. 3 afferma che, con riferimento all'oro da investimento, l'esenzione trova applicazione solo nel caso in cui i relativi requisiti "risultino da conforme attestazione resa, in sede di dichiarazione doganale, dal soggetto che effettua l'operazione".

4.5. Orbene, secondo l'Agenzia delle entrate, tale ultima previsione escluderebbe, nella specie, l'esenzione, essendo pacifico che B. non ha effettuato alcuna dichiarazione doganale.

4.6. In realtà, questa Corte ha già affermato che l'esenzione va intesa in senso ampio, essendo evidente l'intento del legislatore di riservare il predetto regime a tutte le operazioni riguardanti oro grezzo, cioè oro puro inutilizzabile come tale e che per la relativa commercializzazione necessita di complessi processi di lavorazione industriale ed artigianale (cfr. Cass. n. 12994 del 02/10/2000; Cass. n. 4327 del 24/03/2001; Cass. n. 8286 del 26 maggio 2003).

4.7. Tale interpretazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 11, è pienamente conforme alla disciplina unionale, che prevede un'esenzione incondizionata dall'imposta dell'oro da investimento, sicchè delle indicazioni contenute nell'art. 68, lett. c), del medesimo decreto - che fa riferimento a requisiti formali, quale l'attestazione resa in sede di dichiarazione doganale va data un'interpretazione conforme a quanto previsto dall'art. 346 della direttiva n. 2006/112/CE, dovendo ritenersi che la predetta disposizione risponda unicamente ad esigenze di controllo dei traffici doganali.

4.8. In ottemperanza al principio di prevalenza dei requisiti sostanziali su quelli formali, cui è informata a livello unionale tutta la disciplina dell'IVA (per gli opportuni riferimenti alla giurisprudenza della Corte di giustizia della UE, si veda Cass. S.U. n. 17757 del 08/09/2016), deve, pertanto, ritenersi che l'oro da investimento sia sempre esentato dal pagamento dell'imposta, indipendentemente dal rispetto dei requisiti formali previsti dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 68, lett. c), la cui inosservanza potrebbe se del caso comportare l'applicazione di una sanzione.

4.9. Va, dunque, enunciato il seguente principio di diritto: "Il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 11, deve essere interpretato, in conformità all'art. 346 della direttiva n. 2006/112/CE, nel senso che l'importazione di oro da investimento è sempre esentata dal pagamento dell'IVA, indipendentemente dal rispetto dei requisiti formali posti dall'art. 68, lett. c), del medesimo decreto presidenziale, come modificato dalla L. n. 7 del 2000, art. 3".

5. Il rigetto del terzo motivo di ricorso - in quanto assorbente degli altri due (fondati) motivi - implica il rigetto dell'intero ricorso, essendo la sentenza della CTR basata su tre autonome rationes decidendi, l'ultima delle quali pienamente idonea a supportare il buon diritto del contribuente.

5.1. La peculiarità e la relativa novità delle questioni affrontate nella presente controversia giustifica la integrale compensazione tra le parti delle spese del presente giudizio.

5.2. Il provvedimento con cui il giudice dell'impugnazione, nel respingere integralmente la stessa, ovvero nel dichiararla inammissibile o improcedibile, disponga, a carico della parte che l'abbia proposta, l'obbligo di versare - ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1 quater, nel testo introdotto dalla L. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, comma 17 - un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello dovuto ai sensi del medesimo art. 13, comma 1 bis non può aver luogo nei confronti di quelle parti della fase o del giudizio di impugnazione, come le Amministrazioni dello Stato, che siano istituzionalmente esonerate, per valutazione normativa della loro qualità soggettiva, dal materiale versamento del contributo stesso, mediante il meccanismo della prenotazione a debito (Cass. n. 5955 del 14/03/2014; Cass. n. 23514 del 05/11/2014; Cass. n. 1778 del 29/01/2016).

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e compensa tra le parti le spese del presente giudizio.

Si dà atto che, ai sensi dell'art. 132 c.p.c., comma 3, la presente sentenza è sottoscritta unicamente dal Presidente del Collegio per impedimento del Consigliere estensore a recarsi nella città di Roma in ragione dell'emergenza sanitaria Covid-19.

Così deciso in Roma, il 10 novembre 2020.

Depositato in Cancelleria il 29 luglio 2021

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza