

Sentenza del 23/05/2024 n. 14382 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Fatti di causa

1. Con sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Friuli Venezia Giulia, veniva accolto l'appello proposto da Global Maritime Srl, avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Trieste n. 85/2/2015 la quale a sua volta aveva rigettato il ricorso proposto dalla società contribuente avente ad oggetto l'avviso di accertamento e rettifica e l'atto di irrogazione sanzioni relativi all'anno di imposta 2010. In relazione a tre operazioni di importazione di pannelli fotovoltaici di origine e provenienza cinese, la contribuente presentava in dogana le dichiarazioni di importazione, agendo quale rappresentante doganale della società importatrice TRE ZETA S.n. c., in regime di rappresentanza indiretta ai sensi dell' art. 5 comma 2 del Regolamento CEE 2913/92 (Codice Doganale Comunitario, CDC).

2. L'Amministrazione finanziaria chiedeva l'applicazione dell'IVA nella misura ordinaria, anziché in quella agevolata del 10%, in ragione della natura dei beni importati (pannelli fotovoltaici) e della loro destinazione alla installazione o costruzione degli impianti elettrici ad energia solare, ai sensi dell'art. 127 quinquies tabella A, Parte III del D.P.R. n. 633/1972 . Non era controversa la sussistenza dell'obbligazione doganale, ossia l'IVA all'importazione, né il quantum del debito tributario, ma solo l'esistenza della responsabilità solidale della Global Maritime Srl nella sua qualità di rappresentante indiretto e del correlato profilo sanzionatorio, ai fini dell'adempimento dell'obbligazione tributaria gravante sul soggetto importatore.

3. Il giudice di appello riteneva insussistente la responsabilità della contribuente in ragione del fatto che gli artt. 201 e 204 CDC individuavano il destinatario dell'obbligazione tributaria nel caso di specie, e l'unico soggetto tenuto rispetto al vincolo di destinazione della merce importata era l'importatore che aveva acquisito la disponibilità materiale e giuridica della merce dopo le operazioni doganali di importazione. La CTR accertava anche l'assenza di malafede, ossia di concreti elementi per imputare alla contribuente, rappresentante indiretta, una condotta negligente per omessa verifica o controllo dell'inadempimento dell'importatrice: su 1841 pannelli importati, 957 erano stati utilizzati direttamente dall'importatrice nella realizzazione di impianti fotovoltaici, mentre 884 erano stati ceduti a ditte terze che poi provvedevano alla loro installazione, con conseguente perdita del beneficio fiscale rappresentato dall'IVA ad aliquota agevolata. La contribuente era perciò immune da responsabilità, in presenza di dichiarazione della destinazione da parte della importatrice e in assenza di poteri ispettivi per poter verificare eventuali non corrispondenze della realtà alla dichiarazione.

4. Contro tale decisione l'Agenzia propone ricorso, affidato a tre motivi, mentre la contribuente non ha svolto difese.

Ragioni della decisione

5. Con il primo motivo di ricorso - ai sensi dell' art. 360 primo comma n. 3 cod. proc. civ. - la sentenza impugnata è censurata per violazione e falsa applicazione dell'art. 201 CDC (ora 77 CDU) come interpretato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia e della Corte di cassazione, avendo mancato di accertare che la contribuente rappresentante indiretta era responsabile solidale con la debitrice del tributo, ossia l'importatrice rappresentata TRE ZETA Snc, anche ai fini delle sanzioni irrogate.

6. Il secondo motivo dell'Agenzia ricorrente, in relazione all' art. 360 primo comma n. 3 cod. proc. civ., prospetta la violazione dell'art. 204 CDC, erroneamente inteso dalla CTR come individuante non solo il presupposto dell'obbligazione tributaria (l'IVA all'importazione), ma anche il soggetto obbligato che, secondo il giudice d'appello, sarebbe solo l'importatore, escludendo dalla responsabilità il rappresentante indiretto. Al contrario, secondo la ricorrente anche in caso di rappresentanza indiretta, trova applicazione l'art. 201 CDC e la dichiarazione doganale fa nascere in capo al dichiarante non solo l'obbligazione tributaria, ma anche tutti gli obblighi che derivano dal regime doganale cui la merce è vincolata, nonché l'obbligo di osservanza delle condizioni stabilite per il vincolo della merce.

7. Il terzo motivo, ai fini dell' art. 360 primo comma n. 3 cod. proc. civ., censura anche la violazione dell' art. 5 del D.Lgs. n. 472/1997 , nella parte in cui la sentenza accerta l'assenza di malafede in capo alla contribuente, ossia di concreti elementi per imputarle una condotta negligente per omessa verifica o controllo dell'inadempimento dell'importatrice, mentre la rappresentante indiretta è gravata da un onere di diligenza qualificata in considerazione del ruolo svolto.

8. Il ricorso è infondato.

8.1. Sul piano normativo, l'invocato articolo 201 Regolamento CEE 2913/92 (ora 77 CDU) prevede:

"1. L'obbligazione doganale all'importazione sorge in seguito:

a) all'immissione in libera pratica di una merce soggetta a dazi all'importazione, oppure

b) al vincolo di tale merce al regime dell'ammissione temporanea con parziale esonero dai dazi all'importazione.

2. L'obbligazione doganale sorge al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana.

3. Il debitore è il dichiarante. In caso di rappresentanza indiretta è parimenti debitrice la persona per conto della quale è presentata la dichiarazione in dogana.

Quando una dichiarazione in dogana per uno dei regimi di cui al paragrafo 1 è redatta in base a dati che determinano la mancata riscossione, totale o parziale, dei dazi dovuti per legge, le

persone che hanno fornito detti dati necessari alla stesura della dichiarazione, e che erano o avrebbero dovuto ragionevolmente essere a conoscenza della loro erroneità, possono parimenti essere considerate debitori conformemente alle vigenti disposizioni nazionali.".

8.2. L'articolo 204 CDC inoltre recita:

"1. L'obbligazione doganale all'importazione sorge in seguito:

a) all'inadempienza di uno degli obblighi che derivano, per una merce soggetta a dazi all'importazione, dalla sua permanenza in custodia temporanea oppure dall'utilizzazione del regime doganale cui è stata vincolata, oppure

b) all'inosservanza di una delle condizioni stabilite per il vincolo di una merce a tale regime o per la concessione di un dazio all'importazione ridotto o nullo a motivo dell'utilizzazione della merce a fini particolari, in casi diversi da quelli di cui all'articolo 203 sempre che non si constati che tali inosservanze non hanno avuto in pratica alcuna conseguenza sul corretto funzionamento della custodia temporanea o del regime doganale considerato.

2. L'obbligazione doganale sorge quando cessa di essere soddisfatto l'obbligo la cui inadempienza fa sorgere l'obbligazione doganale oppure nel momento in cui la merce è stata vincolata al regime doganale considerato quando si constati, a posteriori, che non era soddisfatta una delle condizioni stabilite per il vincolo della merce al regime o per la concessione di un dazio all'importazione ridotto o nullo a motivo dell'utilizzazione della merce a fini particolari.

3. Il debitore è la persona tenuta, secondo il caso, ad adempiere agli obblighi che, per una merce soggetta a dazi all'importazione, derivano dalla permanenza in custodia temporanea o dall'utilizzazione del regime doganale cui la merce è stata vincolata, oppure a rispettare le condizioni stabilite per il vincolo della merce a tale regime.".

Del resto, la stessa Agenzia, con risposta ad interpello n. 4 del 13 gennaio 2020 , ha riconosciuto che, per quanto concerne l'IVA, il debitore dell'imposta è sempre l'effettivo proprietario della merce e non l'intermediario che agisce come rappresentante indiretto obbligato al pagamento dei diritti doganali al momento dell'entrata nel territorio doganale.

9. Tanto premesso sul piano normativo, la giurisprudenza della Corte di cassazione sulla responsabilità del rappresentante indiretto quanto al tributo afferma (cfr. Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 29195 del 2019) che l'IVA all'importazione è un'imposta identica, sotto il profilo ontologico-sostanziale all'IVA interna/intracomunitaria. Dunque, è, in ragione della sua natura, estranea al contenuto dell'obbligazione doganale all'importazione (cfr., in tema, Corte UE, 2 giugno 2016, Eurogate Distribution; Corte UE, 29 luglio 2010, Pakora Pluss), pur condividendo con questa il presupposto impositivo, individuato nel fatto dell'importazione nell'Unione e nella susseguente introduzione nel circuito economico degli Stati membri (cfr. Corte UE, 11 luglio 2013, Harry Winston). In relazione alla sua correlazione con le operazioni di importazione, è previsto che la relativa IVA sia versata per effetto ed in occasione di ciascuna importazione (cfr. art. 70 , D.P.R. n. 633 del 1972) al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana e della relativa

obbligazione risponda sia l'importatore, sia colui che effettua, per suo conto, la dichiarazione in dogana.

10. È stato inoltre affermato, sia pure con riferimento alle obbligazioni doganali (cfr. Cass., ord., 12 febbraio 2019, n. 4059 ; Cass., ord., 8 febbraio 2019, n. 3739), che la responsabilità del rappresentante indiretto è conseguenza del mancato assolvimento dell'obbligo di vigilanza - con la diligenza qualificata da raggiungere, ex art. 1176 , comma 2, cod. civ., alla natura dell'attività esercitata - sull'esattezza delle informazioni contenute nella dichiarazione.

Pertanto, benché il presupposto dell'imposizione risieda, come già evidenziato, nel fatto dell'importazione, non può imputarsi al rappresentante indiretto alcuna responsabilità per fatti, incidenti sull'individuazione dell'aliquota applicabile, laddove questi vengono a maturarsi successivamente all'introduzione del bene importato nel territorio unionale e siano ascrivibili unicamente alla condotta dell'importatore, senza alcun coinvolgimento del rappresentante indiretto.

11. Anche nel caso in esame, viene in rilievo il mancato versamento dell'IVA all'importazione nella misura ordinaria, avendo la Commissione regionale accertato - con statuizione non oggetto di specifica censura - che le operazioni rilevate non potessero godere dell'aliquota IVA agevolata per difetto dei relativi presupposti, in quanto la documentazione acquisita non era idonea a dimostrare che la cessione di parte dei pannelli fosse intervenuta in favore di soggetti che avevano provveduto a installare o costruire l'impianto.

Orbene, l'applicazione dell'aliquota agevolata avrebbe richiesto (cfr., in tema, Cass. 6 febbraio 2019, n. 7788), ai sensi del n. 127-sexies, della tabella A, parte terza, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , la dimostrazione che l'importazione dei pannelli solari fosse intervenuta nell'ultima fase di commercializzazione dei beni. Si è, dunque, in presenza di una situazione in cui la errata indicazione, nella dichiarazione resa in dogana, della destinazione dei beni importati, rilevante ai fini della individuazione dell'aliquota IVA da applicare, non è imputabile al rappresentante indiretto, non essendo emersi elementi da cui poter desumere che lo stesso fosse a conoscenza dell'intenzione dell'importatore di utilizzare tali beni per finalità diverse da quelle ivi indicate (cfr. Cass. n. 29195/2019 cit.).

12. Da ciò consegue che il contribuente non può considerarsi responsabile dell'omesso versamento della quota parte dell'imposta non assolta corrispondente alla differenza tra l'imposta calcolata in misura ordinaria e quella, assolta, calcolata nella misura agevolata del 10%, atteso che la mancata destinazione dei beni importati a quelle attività in relazione alle quali era riconosciuta l'agevolazione fiscale è dipesa esclusivamente dalla condotta successivamente posta in essere dall'importatore, della cui intenzione era ignaro.

La giurisprudenza della Sezione esclude quindi la responsabilità del rappresentante indiretto per il tributo (Cass. nn. 23674/2019 e 29195/2019). L'evoluzione della giurisprudenza della Sezione è giunta da ultimo ad affermare (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 23526 del 27/07/2022 ; conforme Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 23661 del 03/08/2023) che l'IVA all'importazione non fa parte dell'obbligazione doganale definita dall'art. 5 del Regolamento UE del 9 ottobre 2013, n. 952 (istitutivo del codice doganale dell'Unione). Pertanto, del suo mancato pagamento risponde

unicamente l'importatore e non anche il suo rappresentante indiretto, in assenza di specifiche ed inequivoche disposizioni nazionali che ne prevedano la responsabilità solidale.

13. Inoltre, importante tassello ricostruttivo della disciplina applicabile alla fattispecie è la giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea che, con la sentenza del 12 maggio 2022 pronunciata nella causa C-714/20, ha statuito che lo spedizioniere, rappresentante indiretto in Dogana, risponde in solido con l'importatore unicamente dei dazi dovuti per le merci dichiarate e non anche dell'IVA all'importazione da corrispondere per le stesse.

La pronuncia della Corte del Lussemburgo è stata generata proprio da un rinvio pregiudiziale originato da due avvisi di accertamento con cui l'Agenzia delle dogane ha rettificato alcune dichiarazioni di importazione richiedendo il versamento in solido dell'IVA dovuta anche al rappresentante doganale indiretto oltre che alle società importatrici.

La Corte di Giustizia, interrogata sulla esatta interpretazione da attribuire alle nozioni di obbligazione doganale di cui all' art. 5 , punto 18, del Regolamento UE 952/2013 (CDU) e di soggetto debitore della stessa, di cui all' art. 77 CDU , ha chiarito che chi è rappresentante indiretto in Dogana deve unicamente i dazi e non anche l'IVA, in quanto imposizione di fiscalità nazionale.

14. Siffatta circostanza, secondo la citata sentenza della Corte UE, è confermata dallo stesso art. 201 della Direttiva IVA n. 2006/112/CE del Consiglio, secondo cui l'IVA all'importazione "è dovuta dalla o dalle persone designate e riconosciute come debitrice dallo Stato membro d'importazione".

La Corte di Giustizia precisa che anche tale disposizione deve essere interpretata nel senso che non può essere riconosciuta la responsabilità solidale del rappresentante doganale indiretto con l'importatore che gli ha conferito un mandato e che esso rappresenta, sulla sola base dell'articolo 77, paragrafo 3, del codice doganale per il pagamento dell'IVA all'importazione, se non è prevista una disposizione nazionale che lo individui, in modo esplicito, quale debitore di tale imposta.

15. Alla luce di quanto precede i tre motivi non possono trovare ingresso, non solo quanto al tributo, ma neppure quanto alle sanzioni. Con riferimento a queste ultime, infatti, non si può ritenere che ne risponda in via solidale il rappresentante indiretto, in forza del richiamo dell' art. 70 D.P.R. 633/72 secondo cui vi è applicazione delle norme doganali alla fattispecie dell'IVA alle importazioni: "L'imposta relativa alle importazioni è accertata, liquidata e riscossa per ciascuna operazione. Si applicano per quanto concerne le controversie e le sanzioni, le disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine.". Infatti, da un lato la Corte di giustizia ha esaminato espressamente anche questo profilo e, dall'altro, la previsione dell'art. 70 citato regola il procedimento e non il diritto sostanziale e non prevede una espressa estensione di responsabilità.

Pare infine non in linea con la richiamata giurisprudenza della Corte di Giustizia la giurisprudenza risalente della Sezione (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 15921 del 20/07/2011) sulle ragioni della competenza dell'Agenzia delle Dogane con riferimento all'accertamento dell'IVA

all'importazione, tra le quali viene individuato il fatto che l'Agenzia delle Dogane è competente nello svolgimento dei servizi relativi all'amministrazione, alla riscossione ed al contenzioso dei diritti doganali, concetto quest'ultimo nel quale - secondo questa interpretazione - va ricompresa l'IVA all'importazione, quale diritto di confine che va accertato e riscosso nel momento in cui si verifica il presupposto impositivo, cioè l'importazione. Tale giurisprudenza non solo non riguarda specificamente le sanzioni, ma appare anche superata, nel modo di concepire l'IVA all'importazione a fronte dell'obbligazione doganale, dalla successiva giurisprudenza della Corte di Cassazione. Già secondo Cass. Sez. 5, Sentenza n. 8473 del 06/04/2018 , l'IVA conseguente all'importazione è considerato un tributo interno non assimilabile ai dazi, sebbene con essi condivide il fatto di trarre origine dall'importazione nell'Unione e dall'introduzione nel circuito economico degli Stati membri. Nello stesso senso è la più recente giurisprudenza della Sezione (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 23526 del 27/07/2022 ; conforme Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 23661 del 03/08/2023) la quale afferma che l'IVA all'importazione non fa parte dell'obbligazione doganale.

16. Dev'essere quindi affermato il seguente principio di diritto:

"In tema di IVA all'importazione, a seguito dell'interpretazione data dalla Corte di Giustizia con la sentenza del 12 maggio 2022 nella causa C-714/20 alle nozioni di obbligazione doganale di cui all'art. 5 del Regolamento UE del 9 ottobre 2013, n. 952 (istitutivo del codice doganale dell'Unione) e all'art. 77 del medesimo regolamento circa il soggetto debitore di tale obbligazione, del mancato pagamento delle sanzioni, oltre che del tributo, risponde unicamente l'importatore e non anche il suo rappresentante indiretto, in assenza di specifiche ed inequivoche disposizioni nazionali che prevedano la responsabilità solidale sia del tributo che delle relative sanzioni, non rinvenibili nell' art. 70 D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 ."

In applicazione del principio di diritto suddetto i tre motivi in disamina sono rigettati, non solo quanto al tributo, ma anche alle sanzioni. Da quanto precede discende infatti l'esclusione anche della violazione dell' art. 5 del D.Lgs. n. 472/1997 con riferimento alle sanzioni amministrative, a norma del quale ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa.

17. Al rigetto del ricorso segue la compensazione delle spese in ragione della novità e complessità della questione e dell'evoluzione della giurisprudenza della Corte di Cassazione e della Corte di Giustizia in materia.

18. Si dà atto che, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002 , art. 13 , comma 1-quater, in presenza di soccombenza della parte ammessa alla prenotazione a debito non sussistono i presupposti per il versamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello per il ricorso, a norma dello stesso articolo 13, comma 1-bis.

P.Q.M.

La Corte:

rigetta il ricorso;

compensa le spese di lite.

Così deciso in Roma in data 14 febbraio 2024.

Depositato in Cancelleria il 23 maggio 2024.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza