

Sentenza del 25/03/2024 n. 8032 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La CTP di Genova rigettava il ricorso proposto da A.A. contro l'avviso di accertamento emesso il 14.06.2016, riguardante il mancato versamento dell'IVA all'importazione, dovuta per l'introduzione nel territorio doganale UE, nel mese di luglio del 2006, in regime di esenzione, dello yacht denominato Force Blue, formalmente intestato alla Autumn Sailing Limited, con sede nelle isole Vergini britanniche, ma ritenuto di proprietà del A.A., asserito amministratore di fatto della predetta società, e accoglieva i ricorsi proposti avverso il medesimo atto impositivo dalla Autumn Sailing Ltd, C.C., D.D. e B.B..

Con la sentenza indicata in epigrafe, la Commissione tributaria regionale della Liguria rigettava sia l'appello principale proposto dall'Agenzia delle dogane sia quello incidentale proposto dai ricorrenti A.A., Autumn Saling, C.C. e B.B., rilevando, per quanto qui ancora interessa, che:

- secondo l'avviso di accertamento, che si fondava essenzialmente sulle risultanze dell'indagine penale avviata dalla Procura della Repubblica di Genova, l'attività di noleggio nautico, esercitata mediante l'imbarcazione Force Blue, era simulata, al fine di beneficiare indebitamente del regime di non imponibilità dell'IVA, ai sensi dell' art. 8-bis , primo comma, lett. a), del d.P.R. n. 633/1972 , in quanto detta imbarcazione sarebbe stata utilizzata per diporto dal reale proprietario A.A. e noleggiata a terzi solo in via residuale;
- la soggettività passiva del A.A. era stata correttamente individuata, in mancanza di specifiche disposizioni in materia di IVA, sulla base dell'applicazione analogica dell' art. 38 del TULD (che individua il soggetto obbligato al pagamento dell'imposta doganale nel proprietario della merce importata), in forza del rinvio operato alle disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine, limitatamente alle controversie e alle sanzioni, dall' art. 70 , comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972 ;
- la prospettazione degli appellanti incidentali, secondo i quali obbligata al pagamento dell'IVA sarebbe eventualmente la sola Autumn Sailing, in quanto proprietaria dell'imbarcazione, acquistata nel 2005, non poteva essere condivisa, poiché il giudice di prime cure non si era limitato a recepire acriticamente le risultanze del giudizio penale, ma ha sottoposto ad autonoma valutazione le circostanze ivi acquisite e ha concluso nel senso della riconducibilità della reale proprietà del bene alla persona del A.A., basandosi, tra l'altro, sulle dichiarazioni rese dal predetto innanzi al giudice penale;
- era condivisibile anche la decisione di confermare l'esclusione dei presupposti per l'applicazione del regime di esenzione di cui all' art. 8-bis , comma 1, lett. a), del d.P.R. n. 633 del

1972 , in quanto l'attività di noleggio esercitata tramite la Autumn Sailing, società fittiziamente interposta nella proprietà del bene, "non può conferire natura commerciale ad un'imbarcazione naturalmente vocata all'uso ricreativo da parte del reale proprietario il quale, come dimostrano le molteplici circostanze valorizzate dal primo giudice, la utilizzava sostanzialmente come imbarcazione personale da diporto, verosimilmente noleggiandola a terzi per periodi limitati di tempo onde "rientrare" in parte dei relativi costi di mantenimento";

- la doglianza sulla violazione del principio del contraddittorio preventivo era priva di rilievo, alla luce della cd. prova di resistenza, in quanto la memoria presentata dal A.A. in sede endoprocedimentale "non introduceva particolari elementi di novità sul piano fattuale né evidenziava eventuali errores in procedendo, risolvendosi sostanzialmente nell'esposizione di tesi contrarie ai presupposti dell'attività accertativa";

- l'eccezione proposta solo con la memoria depositata nel giudizio di primo grado, in ordine all'estinzione dell'obbligazione doganale, ai sensi dell'art. 124, comma 1, lett. e), del nuovo codice doganale (Regolamento n. 952/2013/UE), era tardiva, essendo irrilevante che si trattasse di disposizione unionale;

- anche la subordinata censura sull'erronea quantificazione della pretesa era infondata, atteso che la base imponibile dell'IVA è stata determinata, non in ragione del prezzo risultante dal contratto di acquisto dello yacht (Euro 12.806.748,21), bensì con riferimento al più elevato valore, (Euro 18.000.000,00), da ritenere più realistico, indicato nel contratto di assicurazione stipulato per la stessa imbarcazione;

- il primo motivo dell'appello principale proposto dall'Ufficio, che contestava la qualificazione dell'IVA all'importazione come tributo interno, era pure infondato, in quanto secondo la giurisprudenza di legittimità (ex multis, Cass. n. 21659 del 2021), l'IVA all'importazione non è un diritto di confine ed è estranea all'obbligazione doganale, essendo disciplinata dalle leggi doganali solo per gli aspetti procedurali e sanzionatori, in forza del rinvio operato dall' art. 70 , comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972 ;

- la disciplina interna, in ogni caso, non presenta lacune in punto esigibilità del tributo in quanto, alla luce dell' art. 1 del d.P.R. n. 633/1972 , che qualifica come operazioni imponibili le importazioni da chiunque effettuate, la soggettività passiva va ascritta all'importatore che, nella specie, era stato correttamente individuato nel A.A., nella sua veste di reale proprietario del bene importato, sicché la responsabilità in capo agli altri destinatari dell'avviso di accertamento, la cui soggettività passiva è stata configurata sulla base di un meccanismo di "solidarietà doganale", non era applicabile in tema di IVA all'importazione;

- andava disatteso, per genericità, anche il secondo motivo dell'appello principale, che individuava la responsabilità dei soggetti coobbligati nel principio generale, secondo il quale sarebbero corresponsabili dell'imposta evasa tutti i soggetti che avevano cooperato consapevolmente all'evasione, essendo inconferente il richiamo all'art. 202 del CDC, nonché agli artt. 68 e 70 del d.P.R. n. 633/1972 ;

- a maggior ragione andava esclusa la responsabilità del D.D. che, avendo assunto l'incarico di amministratore della Autumn Sailing Limited nel 2008, non poteva aver partecipato all'importazione dell'imbarcazione, avvenuta nel 2006, con conseguente assorbimento dell'appello incidentale condizionato da quest'ultimo proposto; A.A. impugnava la sentenza della CTR con ricorso per cassazione, affidato a sette motivi, illustrati con memoria.

L'ADM resisteva all'impugnazione e proponeva ricorso incidentale, affidato a due motivi.

La Autumn Sailing Ltd, C.C. e B.B. resistevano con controricorso all'impugnazione incidentale proposta dall'ADM e proponevano ricorso incidentale condizionato, affidato a cinque motivi, illustrati con memoria.

Motivi della decisione 1. Preliminarmente va disattesa l'istanza, avanzata dal ricorrente A.A. e dai controricorrenti e ricorrenti incidentali Autumn Sailing Ltd, C.C. e B.B., ai sensi dell' art. 274 cod. proc. civ., di riunione del presente ricorso con quelli iscritti ai nn. R.G. 348/22, 6322/20 e 15962/21, in quanto si tratta di ricorsi che riguardano parti diverse e/o anni d'imposta differenti e/o imposte diverse, in relazione ai quali variano, quindi, i presupposti d'imposta e il regime delle agevolazioni previsto, rispettivamente, in materia di IVA e di accisa.

Occorre rammentare, peraltro, che nel giudizio di cassazione, le finalità di economia processuale e di uniformità delle decisioni relative anche a casi identici, cui è ispirato l'obbligo della riunione previsto dall' art. 151 disp. att. cod. proc. civ., come sostituito dall' art. 19 , lett. f), del D.Lgs. n. 40 del 2006 , possono utilmente essere perseguite, in mancanza di un espresso riferimento della predetta disposizione al giudizio di legittimità, anche attraverso la trattazione nella medesima udienza e davanti allo stesso giudice di più cause riunibili, verificandosi in tale evenienza una situazione sostanzialmente assimilabile a quella del "simultaneus processus" in senso tecnico (Cass., 30 novembre 2017, n. 28686 ; Cass., 23 febbraio 2010, n. 4357 del 23/02/2010), situazione nella specie sussistente, posto che le cause, per le quali la riunione è stata richiesta, sono state fissate per la medesima udienza innanzi a questa Sezione, con la conseguenza che, anche per ragioni di speditezza processuale, non appare necessario disporre la riunione dei procedimenti.

2. Ciò premesso, con il primo motivo, il ricorrente A.A. denuncia la nullità della sentenza impugnata, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ., per motivazione omessa o apparente, non avendo la CTR indicato le ragioni per le quali ha ritenuto di disattendere gli esiti del procedimento penale e, in particolare, le pronunce rese dalla Corte di Cassazione nel 2018 e nel 2021, che avevano esaminato la medesima fattispecie oggetto dell'avviso di accertamento impugnato, concludendo in modo incompatibile con la pretesa avanzata dall'Ufficio sia con riferimento all'impiego del natante in attività di noleggio con soggetti terzi sia in relazione alla negata natura di società schermo della Autum Sailing;

3. Con il secondo motivo, il ricorrente principale deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 8-bis , 68 e 4 del d.P.R. n. 633 del 1972 , in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CTR ritenuto erroneamente che l'impiego del bene importato in un'attività commerciale - che costituisce il presupposto per la fruizione del regime agevolativo - rileverebbe solo in caso di esclusivo/prevalente utilizzo nel natante in attività di noleggio nei confronti di soggetti terzi e che l'impiego dello yacht anche da parte del A.A. escludesse ex se l'applicabilità

del regime di non imponibilità IVA, sebbene in base all' art. 4 , comma 5, del d.P.R. n. 633 del 1972 l'utilizzo, anche esclusivo, del natante da parte del socio/proprietario, non incida sul requisito della commercialità, purché avvenga a condizioni di mercato.

4. Con il terzo motivo, denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 1 e 70 del d.P.R. n. 633 del 1972 , 201 della Direttiva UE n. 112/2006 , in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CTR individuato erroneamente il A.A. come soggetto responsabile per il pagamento dell'IVA all'importazione, benché l'importatore fosse la Autumn Sailing Ltd., all'epoca proprietaria dello yacht.

5. Con il quarto motivo, deduce la violazione e falsa applicazione del principio comunitario di obbligatoria instaurazione del contraddittorio preventivo, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CTR ritenuto che le difese svolte dal A.A., nella memoria prodotta prima dell'emissione dell'avviso di accertamento, fossero inidonee a superare la cd. prova di resistenza e che, pertanto, l'Ufficio avesse legittimamente omissso di esplicitare nell'atto impositivo le ragioni per cui le aveva disattese, sebbene in sede penale, sulla scorta delle medesime difese, sia stata affermata, con sentenza passata in giudicato, la legittima fruizione nel caso in esame del regime di esonero dall'IVA all'importazione.

6. Con il quinto motivo, deduce la violazione e falsa applicazione dell' art. 13 del d.P.R. n. 633 del 1972 , in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CTR ritenuto erroneamente che l'Amministrazione finanziaria potesse discostarsi dal corrispettivo contrattuale per determinare la base imponibile ai fini IVA, rideterminando il valore dei beni trasferiti sulla scorta del valore risultante dai contratti di assicurazione stipulati in relazione all'imbarcazione.

7. Con il sesto motivo, denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 233 del Reg. n. 2913/1992 e 124, comma 1, lett. e) del Reg. n. 952/2013, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CTR rigettato l'eccezione in ordine all'effetto estintivo dell'obbligazione tributaria, derivante dalla confisca dello yacht, disposta dalla Corte di Appello di Genova nel 2018, ritenendola tardiva, in quanto proposta nella memoria depositata nel giudizio di primo grado e non con il ricorso introduttivo, senza considerare che solo l'art. 124, comma 1, lett. e) del Reg. n. 952/2013 (nuovo Codice doganale comunitario), in vigore dal 1.05.2016, aveva attribuito efficacia estintiva dell'obbligazione doganale anche al sequestro o alla confisca, disposti, come nella specie, in epoca successiva all'introduzione del bene nel territorio comunitario, sicché detta eccezione non avrebbe potuto essere proposta prima.

8. Con il settimo motivo, lamenta la violazione del principio del ne bis in idem, ai sensi degli artt. 50 della Carta di Nizza e 4 Protocollo 7 alla CEDU, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., in quanto il passaggio in giudicato, in data 14.04.2022, della sentenza della Corte di Appello di Genova n. 168/1/2022, che ha assolto il A.A. dal reato di evasione dell'IVA all'importazione, in relazione al medesimo fatto (introduzione dello yacht nelle acque comunitarie) che costituisce il presupposto della pretesa impositiva alla base dell'avviso di accertamento impugnato, preclude la prosecuzione del presente giudizio tributario.

9. Per quanto riguarda i motivi del ricorso incidentale proposto dall'Agenzia delle dogane, con il primo motivo, viene denunciata la violazione degli artt. 70 e 71 Direttiva IVA 2006/112 CE, 202 CDC (Reg CE 2913/92), 70 d.P.R. n. 633/72, 34 TULD, per avere la CTR escluso applicabilità dell'art. 202 CDC, per individuare i soggetti legittimati, senza considerare che la disciplina IVA, anche per la definizione dell'importazione, rinvia alla normativa doganale e che, per le modalità con le quali è sorta l'obbligazione, non è stato possibile chiedere l'imposta al proprietario del bene, nell'immediatezza della sua introduzione nel mare territoriale, sicchè dell'obbligazione IVA devono rispondere tutti i soggetti che hanno contribuito all'importazione.

10. Con il secondo motivo, l'Agenzia deduce la violazione degli artt. 1 , 68 e 70 del d.P.R. n. 633 del 1972 , in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., non avendo la CTR applicato il principio generale relativo alla legittimazione passiva dell'obbligazione tributaria in caso di condotta illecita.

11. Infine, i motivi del ricorso incidentale proposto dai controricorrenti Autumn Sailing, C.C. e B.B., condizionato all'eventuale accoglimento del ricorso incidentale proposto dall'Agenzia delle dogane, sono del tutto sovrapponibili ad alcuni motivi del ricorso principale: il primo motivo è identico al primo motivo del ricorso principale, il secondo motivo al secondo motivo del ricorso principale, il terzo motivo al quinto motivo del ricorso principale, il quarto motivo al sesto motivo del ricorso principale e il quinto motivo al settimo motivo del ricorso principale.

12. Ciò posto, il primo motivo del ricorso principale, proposto da A.A., è infondato.

12.1 Occorre premettere che l'anomalia motivazionale denunciabile in Cassazione è solo quella che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali (Cass. Sez. U. 7.04.2014, n. 8053).

Deve trattarsi, dunque, di un'anomalia che si esaurisce nella mancanza assoluta di motivazione sotto l'aspetto materiale e grafico, nella motivazione apparente, nel contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili o nella motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile.

Solo in tali casi la sentenza è nulla perchè affetta da "error in procedendo", in quanto, benchè graficamente esistente, non rende percepibile il fondamento della decisione, perché reca argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass. Sez. U. 3.11.2016, n. 22232).

12.2 Per quanto riguarda la asserita errata valutazione delle risultanze del procedimento penale e del suo esito, occorre ribadire il principio secondo il quale, "La sentenza penale irrevocabile di assoluzione dal reato tributario, emessa con la formula "perché il fatto non sussiste", non spiega automaticamente efficacia di giudicato nel processo tributario, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente, ma può essere presa in considerazione come possibile fonte di prova dal giudice tributario, il quale, nell'esercizio dei propri poteri di valutazione, deve verificarne la

rilevanza nell'ambito specifico in cui detta decisione è destinata ad operare" (ex multis, Cass. n. 17258 del 27/06/2019).

12.3 Non va dimenticato, invero, che nel processo tributario vigono i limiti in tema di prova posti dall' art. 7 , comma 4, del D.Lgs. n. 546 del 1992 , e trovano ingresso, invece, anche presunzioni semplici, di per sé inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna. Ne consegue che l'imputato assolto in sede penale, anche con formula piena, per non aver commesso il fatto o perché il fatto non sussiste, può essere ritenuto responsabile fiscalmente qualora l'atto impositivo risulti fondato su validi indizi, insufficienti per un giudizio di responsabilità penale, ma adeguati, fino a prova contraria, nel giudizio tributario (Cass. n. 16262 del 28/06/2018).

12.4 Nel caso in esame la CTR ha esposto, seppure sinteticamente, ma in modo comprensibile ed esaustivo, le ragioni dell'insussistenza dei presupposti di non imponibilità IVA in relazione all'importazione dell'imbarcazione Force Blue, indicando gli elementi sulla base dei quali ha ritenuto, con una propria autonoma valutazione delle risultanze del procedimento penale, che il predetto natante non fosse destinato all'esercizio di attività commerciale, che il suo effettivo proprietario fosse il A.A., nel cui interesse era stata effettuata l'importazione e che la utilizzava per scopo ricreativo, e che il noleggio a terzi avveniva per periodi limitati di tempo, al solo fine di coprire in parte i costi di mantenimento del natante, dovendosi ritenere, pertanto, che il giudice tributario di appello abbia assolto il proprio obbligo motivazionale al di sopra del "minimo costituzionale" (Cass. Sez. U. n. 8053/2014 cit).

13. Il secondo motivo del ricorso principale è inammissibile. 13.1 Il quadro normativo di riferimento va individuato nella disposizione di cui all' art. 8-bis del d.P.R. n. 633 del 1972 , nel testo applicabile *ratione temporis*, secondo il quale: "Sono assimilate alle cessioni all'esportazione, se non comprese nell'articolo 8: a) le cessioni di navi destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca o ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare, ovvero alla demolizione, escluse le unità da diporto di cui alla L. 11 febbraio 1971, n. 50 ; b) le cessioni di navi e di aeromobili, compresi i satelliti, ad organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica; c) le cessioni di aeromobili destinati a imprese di navigazione aerea che effettuano prevalentemente trasporti internazionali; d) le cessioni di apparati motori e loro componenti e di parti di ricambio degli stessi e delle navi e degli aeromobili di cui alle lettere precedenti, le cessioni di beni destinati a loro dotazione di bordo e le forniture destinate al loro rifornimento e vettovagliamento, comprese le somministrazioni di alimenti e di bevande a bordo ed escluso, per le navi adibite alla pesca costiera locale, il vettovagliamento; e) le prestazioni di servizi, compreso l'uso di bacini di carenaggio, relativi alla costruzione, manutenzione, riparazione, modificazione, trasformazione, assiemaggio, allestimento, arredamento, locazione e noleggio delle navi e degli aeromobili di cui alle lettere a), b), e c), degli apparati motori e loro componenti e ricambi e delle dotazioni di bordo, nonché le prestazioni di servizi relativi alla demolizione delle navi di cui alle lettere a) e b). Le disposizioni dell'ultimo comma dell'art. 7 e quelle del secondo e terzo comma dell'art. 8 si applicano, con riferimento all'ammontare complessivo dei corrispettivi delle operazioni indicate nel precedente comma, anche per gli acquisti di beni, diversi dai fabbricati e dalle aree edificabili, e di servizi fatti dai soggetti che effettuano le operazioni stesse nell'esercizio dell'attività propria dell'impresa".

13.2 Le operazioni indicate, quindi, sono considerate non imponibili ai fini IVA, per effetto della loro assimilazione alle esportazioni, in forza della disposizione prima richiamata.

13.3 Fra queste vi sono le cessioni (e, quindi, anche le importazioni) di navi destinate all'esercizio di attività commerciali, ivi comprese le imbarcazioni da diporto, se destinate ad attività commerciali.

13.4 Orbene, facendo corretta applicazione dei suddetti principi, la CTR ha accertato che l'attività di noleggio a cui era destinata l'imbarcazione veniva esercitata tramite la Autumn Sailing che era solo il proprietario formale dell'imbarcazione, mentre quello reale era il A.A.. Ciò non poteva conferire natura commerciale ad un'imbarcazione "naturalmente vocata all'uso ricreativo da parte del reale proprietario il quale, come dimostrano le molteplici circostanze valorizzate dal primo giudice, la utilizzava sostanzialmente come imbarcazione personale da diporto, verosimilmente noleggiandola a terzi per periodi limitati di tempo onde "rientrare" in parte dei relativi costi di mantenimento. Diversamente opinando, d'altronde, sarebbe agevole fruire abusivamente delle agevolazioni previste per le attività commerciali attraverso l'acquisto dell'imbarcazione da parte di una società costituita dal reale proprietario (o riferibile allo stesso) il quale, in seguito, ne riottiene la disponibilità per il suo uso diportistico nella veste formale di noleggiatore".

13.5 Il giudice di appello ha, dunque, accertato che l'attività di noleggio era, nella sostanza, simulata, concludendo, sulla base di un'autonoma valutazione del materiale probatorio acquisito in sede penale e sulla base del complessivo materiale probatorio acquisito nel giudizio tributario, che l'imbarcazione era stata utilizzata quasi esclusivamente dal suo effettivo proprietario, A.A., essendo stata destinata in via del tutto residuale ad attività commerciale ("Nelle dichiarazioni rese nanti il giudice penale il A.A. parla dello Yacht come di "cosa sua". Egli ne tratta l'acquisto nel porto americano di Charleston, a mezzo di E.E. e di B.B. e poi lo fa arredare presso il cantiere Arredamento Porto a Genova, come risulta dalla corrispondenza acquisita in sede penale, donde emerge, inoltre, che la C.C., formale responsabile della Autumn Sailing Limited, ne viene informata solo per conoscenza. A.A. dichiara i motivi dell'acquisto, le disposte ristrutturazioni, gli intendimenti per l'impiego, tutti come dati riferibili al suo progettare ed al suo volere. Al contrario, D.D., successivo amministratore pro-tempore della Autumn Sailing Limited, dichiara di non saper nulla dell'imbarcazione e non viene smentito. L'uso del mezzo da parte del A.A. risulta del tutto disinvolto, tanto che per alcuni periodi lo stesso diviene addirittura dimora abituale della sua famiglia (come durante vari mesi di ormeggio nel porto di Montecarlo, in attesa del parto della moglie del ricorrente").

13.6 Nel sostenere che la CTR non avrebbe verificato se l'imbarcazione fosse stata impiegata in un'attività economica che consentiva il conseguimento di introiti con carattere di stabilità e che anche le condizioni contenute nei contratti stipulati con il A.A. erano del tutto equiparabili a quelle previste per i terzi, il ricorrente deduce solo apparentemente una violazione di norme di legge, ma in realtà chiede un riesame del contenuto delle risultanze istruttorie, al fine di ottenere la rivalutazione dei fatti, operata dal giudice di merito, così da realizzare una surrettizia trasformazione del giudizio di legittimità in un nuovo, non consentito, terzo grado di merito (Cass. n. 8758 del 4/07/2017), prospettando nel ricorso non l'analisi e l'applicazione delle norme,

bensì l'apprezzamento delle prove, rimesso alla esclusiva valutazione del giudice di merito (ex multis, Cass. n. 3340 del 5/02/2019 ; Cass. n. 640 del 14/01/2019 ; Cass. n. 24155 del 13/10/2017).

14. Il terzo motivo del ricorso principale ed entrambi i motivi del ricorso incidentale proposto dall'Agenzia delle dogane, che per connessione vanno esaminati congiuntamente, sono infondati. 14.1 Come ha recentemente affermato la Corte di giustizia UE (sentenza del 12/05/2022, C-714/20, U.I. Srl, punti 43 - 49), l' art. 77 , par. 3, CDU , nel prevedere la responsabilità del dichiarante e, quindi, del rappresentante indiretto dell'importatore, si riferisce unicamente all'obbligazione doganale (definita dall' art. 5 , punto 18, del CDU , "l'obbligo di una persona di corrispondere l'importo del dazio all'importazione o all'esportazione applicabile ad una determinata merce in virtù della normativa doganale in vigore") e non anche all'IVA all'importazione, che non fa parte dei dazi all'importazione, come definiti dall' art. 5 , punto 20, del CDU e, cioè, i dazi doganali dovuti all'importazione delle merci (punti 43 - 49).

14.2 Secondo la Corte di giustizia, infatti, l' art. 201 della direttiva n. 2006/112/CE non opera un rinvio alle disposizioni del codice doganale per quanto riguarda l'obbligo di pagare tale imposta bensì prevede che tale obbligo incombe alla persona o alle persone designate o riconosciute dallo Stato membro di importazione (punto 50).

14.3 Pertanto, come ha già affermato questa Corte, nel recepire l'orientamento del giudice unionale, del mancato pagamento dell'IVA all'importazione risponde unicamente l'importatore, in mancanza di una norma specifica che estenda detto obbligo anche ad altri soggetti in via solidale (Cass. n. 23526 del 27/07/2022), anche perché, in ambito tributario, l'obbligazione solidale sussiste solo nei casi espressamente indicati dalla legge.

14.4 L' art. 1 del d.P.R. n. 633 del 1972 , nel prevedere che l'IVA si applica sulle importazioni da chiunque effettuate, intende riferirsi al fatto che l'importazione sconta l'IVA chiunque sia il soggetto che la effettua, sia esso un operatore professionale, identificato ai fini IVA, o un privato.

14.5 Se l'unico soggetto obbligato al pagamento dell'IVA all'importazione è, quindi, l'importatore, per individuare quest'ultimo occorre verificare chi sia il reale destinatario della merce, soprattutto in casi (come quello in esame) in cui non vi è stata una presentazione del bene in dogana, con la relativa dichiarazione.

14.6 Nella specie la CTR ha ritenuto sulla base di plurimi e convergenti elementi indiziari, con un accertamento in fatto, non sindacabile in sede di legittimità, che il destinatario del bene - e, quindi, unico soggetto obbligato - non fosse il formale proprietario, la Autumn Sailing Ltd, ma A.A., in quanto era colui che aveva trattato l'acquisto dell'imbarcazione all'estero, l'aveva fatta arredare e l'aveva poi effettivamente utilizzata e gestita.

15. Il quarto motivo del ricorso principale è infondato.

15.1 Con riferimento all'asserito obbligo per l'Ufficio di considerare, nella motivazione dell'atto impositivo, le osservazioni formulate dal contribuente, occorre rilevare che, secondo la consolidata giurisprudenza di questa Corte - cui questo collegio intende dare continuità - dalla

stessa lettura della prima parte del comma 7 dell' art. 12 della l. n. 212 del 2000 ("nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impostori") e dal raffronto con il tenore più perentorio della seconda parte del medesimo comma ("l'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza"), si evince che all'obbligo dell'amministrazione finanziaria di "valutare" le osservazioni del contribuente (cui l'imposizione del termine dilatorio, questa sì a pena di nullità, è strumentale) non si aggiunge l'ulteriore obbligo di esplicitare detta valutazione nell'atto impositivo, a pena di nullità, né a diversa conclusione può pervenirsi sulla base di quanto disposto dall' art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973 (Cass. n. 2583 del 2016 ; n. 8378 del 2017).

15.2 Occorre rammentare in proposito che "non tutte le irregolarità possono dar luogo a nullità, ma soltanto quelle così sanzionate dalla legge, ovvero quelle che, anche in difetto di una comminatoria espressa, sono talmente lesive di specifici diritti o garanzie da impedire la produzione di qualsiasi effetto da parte dell'atto cui ineriscono" (Cass. n. 4324 del 2011 ; n. 28764 del 2005).

16. Infondato è anche il quinto motivo del ricorso principale.

16.1 Per determinare la base imponibile dell'IVA all'importazione non si considera le regole generali stabilite dall' art. 13 del d.P.R. n. 633 del 1972 , ma quella speciale prevista dall'art. 69 del d.P.R. cit., sicché l'imposta va calcolata sulla base del valore dei beni importati, determinato ai sensi delle disposizioni in materia doganale, aumentato dell'ammontare dei diritti doganali dovuti, ad eccezione dell'IVA, nonché dell'ammontare delle spese di inoltro fino al luogo di destinazione all'interno del territorio della Comunità, che figura sul documento di trasporto.

16.2 Nell'ordinamento unionale le norme di riferimento vanno individuate negli artt. 85 e 86 della Direttiva 2006/112/CE , in base ai quali, per le importazioni dei beni, la base imponibile è costituita dal valore definito come valore in dogana dalle disposizioni comunitarie in vigore.

16.3 Il valore in dogana coincide, di norma, con il valore della transazione, ossia con il prezzo effettivamente pagato o da pagare, stante la necessità della vigente normativa comunitaria - come chiarito dalla giurisprudenza unionale - di stabilire un sistema equo ed uniforme che escluda l'impiego di valori arbitrari e fittizi, dovendo il valore di transazione comunque riflettere il valore economico reale della merce importata, tenendo conto di tutti gli elementi di rilievo economico della stessa; pertanto, qualora le autorità doganali nutrano fondati dubbi che il valore dichiarato rappresenti l'importo totale pagato, o da pagare, ai sensi dell'art. 29 del codice doganale, per potersi discostare dal metodo prioritario del valore della transazione, devono chiedere informazioni complementari e sollecitare il contraddittorio, sicché i criteri di determinazione del valore in dogana devono essere applicati in base agli artt. 29, 30 e 31 dello stesso codice, rispettando il nesso di sussidiarietà tra essi esistente (Cass. n. 31464 del 3/12/2019).

16.4 Nella specie, il contraddittorio era stato attivato, avendo il contribuente presentato una memoria prima dell'emissione dell'avviso di accertamento, come si evince dal precedente motivo; all'esito di tale interlocuzione, l'Ufficio ha ritenuto di confermare la base imponibile ai fini dell'IVA, individuata con riferimento al valore dichiarato ai fini assicurativi, ritenuto anche dalla CTR quello più corrispondente al reale valore economico del bene importato, in considerazione delle migliorie apportate dopo l'acquisto del natante.

17. Parimenti infondato è il sesto motivo del ricorso principale.

17.1 La direttiva IVA non contiene disposizioni che prevedano l'estinzione dell'obbligo di pagare l'imposta in caso di estinzione dell'obbligazione doganale relativa alle merci di contrabbando per la causa di cui all' articolo 124 , paragrafo 1, lettera e), del codice doganale dell'Unione (a seguito di sequestro o confisca del bene). Ne consegue che, una volta divenuta esigibile, l'IVA su tali merci resta dovuta (Corte di giustizia UE del 7.4.2022 causa C-489/20 UB -Kauno teritorinė muitinė, n. 49 e 52).

18. Anche il settimo motivo del ricorso principale è infondato.

18.1 Occorre rilevare che "il divieto del "bis in idem" non opera rispetto agli atti impositivi in quanto postula, anche in virtù dei principi enunciati dalla Corte europea dei diritti dell'uomo e dalla Corte costituzionale, che un soggetto sia stato sottoposto a processo penale e che, per conseguire effetti deterrenti, gli sia stata irrogata un'ulteriore misura, finalizzata alla punizione del medesimo fatto, che, al di là dalla qualificazione giuridica operata dalla legislazione nazionale, sia da ritenere di natura penale per la gravità delle conseguenze da essa derivanti: detti caratteri non sono ascrivibili alla pretesa impositiva, atteso che con la stessa l'Amministrazione finanziaria si limita a recuperare l'imposta non versata" (Cass. n. 24470 del 5/10/2018 ; Cass. n. 9076 dell'1/04/2021).

18.2 L'avviso di accertamento impugnato non riguarda le sanzioni, ma solo l'IVA all'importazione, sicché la questione prospettata con il predetto motivo è del tutto inconferente, anche con riferimento agli interessi che sono accessori del credito fiscale.

19. A seguito del rigetto del ricorso incidentale proposto dall'Agenzia delle dogane, rimane assorbito l'esame del ricorso incidentale, proposto dalla Autumn Sailing Ltd, C.C. e B.B., in quanto condizionato.

20. In conclusione, vanno rigettati sia il ricorso principale proposto da A.A. sia quello incidentale proposto dall'Agenzia delle dogane, rimanendo assorbito l'esame del ricorso incidentale condizionato proposto dalla Autumn Sailing Ltd, da C.C. e da B.B..

21. Le spese del giudizio di legittimità vanno integralmente compensate fra le parti, stante la reciproca soccombenza e la complessità delle questioni.

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso principale proposto da A.A. e il ricorso incidentale proposto dall'Agenzia delle dogane; dichiara assorbito il ricorso incidentale condizionato proposto dalla Autumn Sailing Limited, da C.C. e da B.B..

Compensa integralmente fra le parti le spese del giudizio di legittimità.

Ai sensi dell' art. 13 comma 1-quater d.P.R. n. 115 del 2002 , dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente principale, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma del comma 1-bis dello stesso art. 13, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza