

Nuovi indirizzi giurisprudenziali sui depositi Iva

Nel corso degli ultimi anni l'istituto del deposito Iva ha rappresentato materia di approfondimento per tutti i soggetti direttamente o indirettamente coinvolti nel suo utilizzo: non solo spedizionieri, depositari e importatori, infatti, hanno rivisto e ripensato a questo regime largamente diffuso, ma anche gli stessi uffici amministrativi, avvocati e giudici hanno letto e applicato, con grande varietà di interpretazioni, il regime di cui all'art. 50 bis, d.l. 331 del 1993, convertito in legge 427 del 1993. Questione focale si è rivelata l'individuazione dei presupposti minimi, di fatto e di diritto, che permettano di fruire dell'agevolazione fiscale prevista dal deposito Iva, rappresentata dal differimento dell'imposta e dal suo assolvimento con il metodo della compensazione contabile, in luogo dell'anticipazione finanziaria in Dogana. Per arrivare, tuttavia, a individuare tali requisiti indispensabili all'applicazione dell'istituto, non si è potuto prescindere dall'indagarne l'origine e, soprattutto, la finalità.

L'istituzione del deposito Iva recepisce i principi comunitari contenuti nell'art. 16, direttiva Cee 17 maggio 1977, n. 388 (sesta direttiva Iva), come modificata dalla direttiva 95/7/CE del 10 aprile 1995, n. 7, ed è finalizzata a evitare che ai beni comunitari venga riservato un trattamento fiscale meno favorevole rispetto a quello previsto per i beni provenienti da Paesi terzi.

In particolare, infatti, con la suddetta direttiva viene riservata agli Stati membri la possibilità di prevedere misure particolari per esentare da Iva le operazioni di deposito doganale e di regimi analoghi, a condizione che gli stessi non mirino a un consumo finale e che l'importo dell'Iva, dovuta al momento dello svincolo dai regimi, corrisponda all'imposta che sarebbe stata dovuta se ognuna di tali operazioni fosse stata soggetta a Iva all'importazione o nel loro territorio (art. 16, dir. 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, trasfuso nell'art. 155, direttiva 28 novembre 2006, n. 112).

L'intento del legislatore comunitario è evidentemente quello di semplificare gli scambi, risolvendo la situazione di sperequazione creatasi con l'abbattimento delle barriere tra gli Stati membri e la libera circolazione delle merci: l'art. 98, reg. CE 2913 del 1993 (c.d.c.), infatti, con l'istituzione dei depositi doganali, prevedeva la possibilità, solo per le merci estere, di essere immagazzinate nel territorio della Comunità, senza as-

solvere i dazi d'importazione e le imposte nazionali, quali l'Iva.

Negli ultimi anni, l'applicazione dell'istituto è stata contrastata da una prassi che prevede la "sanzione" del recupero d'imposta, non solo laddove la liquidazione dell'Iva sia avvenuta in maniera irregolare, ma anche nei casi in cui siano unicamente violati alcuni adempimenti: in particolare le indagini di Agenzia delle Dogane e Guardia di Finanza si sono focalizzate sulle prove dell'introduzione fisica della merce nei depositi Iva.

Una prima trincea di sentenze (Comm. trib. prov. Torino, sezione XXVIII, 18 settembre 2006, n. 61/28/06; Comm. trib. prov. Torino, sezione VIII, 8 settembre 2008, n. 74/8/08) ha riconosciuto come illegittima duplicazione d'imposta il recupero Iva posto in essere dalle Dogane in relazione a operazioni d'importazione con utilizzo "virtuale" del deposito Iva (ossia in mancanza della fisica introduzione della merce). In forza del divieto di doppia imposizione, uno dei principi fondamentali cui il nostro sistema tributario è ordinato, la giurisprudenza di merito ha escluso la possibilità di operare un recupero dell'Iva, essendo l'imposta già stata assolta, infatti, mediante il sistema del reverse charge.

Tali pronunce sostanzialmente riconoscono come l'assolvimento dell'Iva da parte dell'importatore, attraverso il sistema del reverse charge, equivalga al pagamento che lo stesso

operatore avrebbe svolto in Dogana laddove, in sede d'importazione, non avesse utilizzato il regime di cui all'art. 50 bis, d.l. 331 del 1993; di conseguenza la mera irregolarità nella gestione del deposito, derivante dall'omessa introduzione fisica dei beni, non può legittimare un nuovo assolvimento d'imposta. Il trend interpretativo che pone in secondo piano la necessità dell'introduzione fisica della merce nel deposito Iva ha ricevuto alcune battute d'arresto (Commissione tributaria provinciale di Arezzo, 23 marzo 2007, n. 47/5/07; Commissione tributaria provinciale di Vicenza, 21 novembre 2007, n. 136/5/07). Si tratta di un'interpretazione che, da un lato, comporta come conseguenza l'obbligo di un secondo pagamento dell'imposta – e di sanzioni – in relazione a operazioni già integralmente tassate. Ulteriore conseguenza di tale opzione interpretativa è – per l'importatore – l'indefinita sua soggezione a un'azione di accertamento del tutto dipendente da una condotta altrui (la gestione del magazzino Iva), cui è certamente estraneo.

Per il gestore del deposito, d'altro canto, l'obbligo di pagamento dell'Iva rappresenta una "sanzione" del tutto sproporzionata, commisurata al valore del bene e dunque parametrata a un indice di capacità contributiva che non ha mai posseduto.

Nella delicata querelle si inserisce la sentenza della Commissione tributaria provinciale di La Spezia (sent. 120/1/09 del 25 maggio 2009), probabilmente la prima a dare applicazione alle recenti norme di interpretazione autentica. La legge 27 gennaio 2009, n. 2 (legge di conversione del d.l. 185 del 2008, c.d. decreto anti-crisi), all'articolo 16, comma 5 bis, interviene sulla disciplina dei depositi Iva, con un'interpretazione autentica: tale provvedimento considera "introdotti" nei depositi IVA i beni consegnati al depositario ed oggetto delle prestazioni di servizi indicate nella lettera h) del comma 4 dell'articolo 50 bis del D.L. 331/93 (le prestazioni di servizi, comprese le operazioni di perfezionamento e le manipolazioni usuali), anche se materialmente eseguite nei locali ad essi limitrofi. La relazione illustrativa che accompagna tale intervento ermeneutico precisa che le operazioni che possono, di fatto, svolgersi all'esterno del magazzino, senza che venga meno l'effettività del contratto di deposito, si concretano nelle "manipolazioni usuali", ossia, a titolo esemplificativo, nelle verifiche e controlli dei sigilli, della qualità e quantità delle merci consegnate.

In particolare, si sottolinea come il passaggio dei beni per il deposito allo scopo di realizzare specifiche presta-

zioni di servizi consistenti in semplici manipolazioni usuali - nei termini sopradescritti a titolo esemplificativo - soddisfa sia la nozione di "introduzione nel deposito, sia la connessa nozione giuridica di deposito". Da tale considerazione, secondo l'interpretazione accolta dalla sentenza della Commissione tributaria di La Spezia, discenderebbe che l'obbligazione di custodia dei beni ben può consistere in semplici operazioni di verifica, anche sommaria, della merce consegnata, sebbene prestate all'esterno dei locali autorizzati, purché in zone limitrofe ad essi.

Il Collegio ligure, pertanto, ha annullato gli atti di recupero dell'imposta, corroborando la propria valutazione con la recente interpretazione del legislatore, in relazione all'ambito dei servizi eseguibili sui beni in giacenza nel deposito Iva.

Con una sentenza che, pur vertendo sulla posizione del depositario, manda esente da qualsiasi pretesa in ordine all'Iva all'importazione anche l'importatore, l'istituto del deposito Iva si riappropria della sua funzione originaria; gli interessi erariali rimangono tutelati dal regolare assolvimento dell'imposta e il deposito Iva evita, così, di risolversi in una misura penalizzante per importatori e gestori.

Sara Armella e Giorgia Orsi

Armella & Associati – Studio legale



Danilo Desiderio
International Trade and Customs Regulation
STUDIO LEGALE - COUNSELOR AT LAW

Consulenza ed assistenza legale ad imprese, liberi professionisti, associazioni di categoria, agenzie governative ed enti pubblici sulle tematiche del:

- diritto doganale
- diritto del commercio internazionale
- diritto tributario internazionale
- diritto comunitario
- contrattualistica internazionale

Studio legale
Avv. Danilo Desiderio
International Trade & Customs Regulation

Piazza Garibaldi, 12/B - 83100 Avellino (AV)

Tel. /Fax 00.39.0825.26813

info@ddcustomslaw.com

Per ulteriori informazioni visitate:
www.ddcustomslaw.com