



IVA in dogana esclusa la responsabilità solidale

Il rappresentante doganale indiretto non è obbligato, insieme all'importatore, a corrispondere l'iva, non essendo questa un tributo doganale

Il rappresentante doganale indiretto non è obbligato, insieme all'importatore, in relazione all'iva, non essendo questa un tributo doganale. L'importante chiarimento è stato pronunciato dalla Corte di Cassazione, con una sentenza destinata a modificare radicalmente il perimetro della responsabilità del rappresentante doganale che ha operato secondo le forme della rappresentanza indiretta (Cass., sez. V, 24 settembre 2019, n. 23674).

Com'è noto, la complessità e il tecnicismo delle procedure internazionali rendono necessaria la figura del rappresentante doganale, al fine di consentire alle imprese di delegare il rapporto con la Dogana a professionisti qualificati ed esperti nelle operazioni di importazione ed esportazione.

È ben nota la distinzione tra la rappresentanza diretta (ove il delegato agisce in nome e per conto di terzi) e quella indiretta, in cui il rappresentante agisce per conto dell'importatore, ma in nome proprio. Infatti, mentre in caso di rappresentanza diretta il rappresentante non è responsabile dei maggiori diritti dovuti all'importazione, in caso di rappresentanza indiretta è prevista,

in via generale, una responsabilità solidale del dichiarante con il soggetto per conto del quale è effettuata l'operazione doganale (art. 77, Reg. 952 del 2013, cdu). Un tema molto discusso in questi ultimi anni riguarda i limiti oggettivi di tale responsabilità solidale.

Da alcuni anni, le Commissioni tributarie di merito, specie quelle milanesi, sono ormai consolidate nell'escludere la responsabilità del rappresentante indiretto in relazione all'iva all'importazione (a partire da Comm. trib. reg. Milano, 15 settembre 2016, n. 4676). In tale filone interpretativo va ricondotto un recente pronunciamento della Commissione tributaria regionale della Lombardia (sentenza 6 marzo 2019, n. 1035) con il quale è stata esclusa la responsabilità del rappresentante indiretto in relazione all'iva in presenza di una dichiarazione d'intento non corretta.

Nel caso esaminato dalla Commissione milanese, l'importatore, in qualità di esportatore abituale e proprietario dei beni, si era avvalso della dichiarazione d'intento ai fini dell'adempimento dell'imposta, trasmettendo al rappresentante la documentazione da presentare in dogana.

Successivamente, a seguito di specifici controlli, l'Amministrazione aveva rilevato alcune irregolarità nella dichiarazione d'intento comunicata in dogana e aveva quindi provveduto al recupero dell'iva evasa sia nei confronti dell'importatore che del rappresentante indiretto.

Nello specifico, il giudice milanese ha ritenuto che potesse trovare applicazione la norma di interpretazione autentica di cui all'art. 8, terzo comma, l. 25 luglio 2000, n. 213, la quale prevede che dell'omesso pagamento dell'iva a fronte di dichiarazione d'intento presentata in dogana "rispondono soltanto i cessionari, i committenti e gli importatori che hanno sottoscritto la dichiarazione d'intento, e non anche lo spedizioniere doganale che l'ha presentata. In aggiunta a ciò, la Commissione tributaria regionale ha comunque escluso la responsabilità del rappresentante per il mancato pagamento dell'iva, chiarendo che tale imposta non rientra nella definizione di "obbligazione doganale".

Con la sentenza 24 settembre 2019, n. 23674, è la Corte di Cassazione ad affrontare per la prima volta la questione della delimitazione della responsabilità

del delegato in dogana e lo fa dopo aver superato un contrasto interpretativo al suo interno. Se, infatti, la sezione penale della Corte già da tempo ha distinto la responsabilità per i dazi rispetto all'Iva, per alcuni anni, invece, la sezione tributaria le ha ritenute coincidenti. Il quadro è poi mutato, a partire dal chiarimento fornito dalla Corte di giustizia nel caso Equoland (Corte di Giustizia, 17 luglio 2014, C-272/13), per cui anche la sezione tributaria ora pacificamente riconosce che l'Iva all'importazione – pur essendo liquidata e riscossa con procedure analoghe a quelle dei diritti doganali – non rappresenta un "dazio", bensì un tributo interno.

La sentenza in commento ben si inserisce in questo quadro evolutivo, qui chiaramente applicando tale indirizzo anche al perimetro della responsabilità solidale del rappresentante indiretto in dogana. Con tale importante sentenza, la Corte di Cassazione afferma che la responsabilità solidale del dichiarante doganale, insieme all'importatore, si riferisce solo all'obbligazione doganale in senso proprio, ossia ai dazi all'importazione, che solitamente rappresentano una quota economicamente meno significativa dell'Iva, pari invece al 22%.

Come chiarito, infatti, anche dai giudici europei *"i dazi all'importazione non includono l'Iva da riscuotere per l'importazione*

dei beni"⁽¹⁾ *giacché la stessa è "parte integrante di un regime generale di tributi interni"*⁽²⁾.

Sebbene la normativa europea sia ormai chiara nell'escludere dalla definizione di dazio doganale le misure di fiscalità nazionale, rimosse all'atto dell'immissione in consumo di beni, quale è l'Iva all'importazione, la prassi dell'Agenzia delle dogane è ancora quella di estendere la pretesa relativa al pagamento dell'Iva al dichiarante doganale, sul duplice assunto di un indiscriminato vincolo di responsabilità solidale con l'importatore e della qualificazione dell'Iva all'importazione quale diritto doganale.

Il principio espresso dalla Cassazione riduce, di conseguenza, l'ambito giuridico ed economico della responsabilità del rappresentante indiretto, e dovrà comportare, sul versante delle dogane, anche un opportuno distinguo per quanto concerne la garanzia richiesta alle imprese e ai professionisti che svolgono tale ruolo.

Al riguardo occorre ricordare che il codice doganale dell'Unione definisce e circoscrive in maniera chiara cosa si intenda per "obbligazione doganale", precisando che essa è *"l'obbligo di una persona di corrispondere l'importo del dazio all'importazione o l'importo del dazio all'esportazione applicabile a una determinata merce, in virtù della normativa doganale in vigore"* (art. 5, punto 18, cdu).

Ben nota, in tal senso, è la distinzione tra immissione in libera pratica, consistente nell'adempimento delle procedure doganali e nel versamento dei dazi, e immissione in consumo, che si realizza quando l'operatore economico assolve in Dogana anche i diritti di confine relativi alla fiscalità interna (Iva all'importazione e, eventualmente, accise).

La normativa doganale e la giurisprudenza europea sono pertanto chiare nell'escludere dalla definizione di dazio le misure di fiscalità nazionale, rimosse all'atto dell'immissione in consumo di beni, quale è l'Iva all'importazione. Di analogo tenore è anche la Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006 (Direttiva Iva) la quale espressamente esclude la solidarietà passiva del rappresentante con riferimento all'Iva all'importazione, disponendo che tale imposta sia dovuta *"dalla o dalle persone designate o riconosciute come debitorici dallo Stato membro d'importazione"* (art. 201).

A seguito di tale importante chiarimento, dovrà affermarsi la prassi secondo cui l'obbligazione gravante sul rappresentante indiretto ha per oggetto esclusivamente il pagamento dei dazi all'importazione, che rappresentino risorse proprie dell'Unione europea, mentre non può estendersi all'Iva.

Lucia Mannarino

Studio legale Armella & Associati

1) Corte di Giustizia, 2 giugno 2016, C-226-228/14, Eurogate; Corte di Giustizia, 29 luglio 2010, C-248/09, Pakora Pluss, in www.curia.eu.

2) Corte di Giustizia, 5 maggio 1982, C-15/81, Schul; Corte di Giustizia, 17 maggio 2001, C-322/99 e C-323/99, Fischer e Brandenstein; Corte di Giustizia, 25 febbraio 1988, C-299/86, Drexler, in www.curia.eu.