

Le importazioni, i depositi IVA, le triangolazioni e le sanzioni: un'analisi delle novità interne ed euro-unitarie

di **Giorgio Emanuele Degani**

Dottorando di ricerca in Business & Law presso l'Università degli Studi di Brescia-Bergamo e Avvocato tributarista in Milano

ABSTRACT

The regulatory framework of the provisions concerning imports, VAT deposits, triangulation and their sanctions has radically changed over the years. In the context of the imposition of a certain economic operation on VAT, it seems appropriate to dwell on the nature of the individual institutions in order to verify the rules applicable to our days.

SINTESI

Il quadro normativo delle disposizioni relative alle importazioni, ai depositi IVA, alle triangolazioni e alle rispettive sanzioni è radicalmente mutato nel corso degli anni. Atteso il rilievo di tali fattispecie nell'ambito dell'imposizione ad IVA di una determinata operazione economica, pare opportuno soffermarsi sulla natura dei singoli istituti, al fine di verificarne quali siano le regole applicabili ai nostri giorni.

SOMMARIO: 1. Le importazioni – 2. I depositi IVA: la normativa di riferimento – 2.1. Lo scopo e la funzione dei depositi – 2.2. Modifiche normative relative ai depositi IVA – 2.3. Le modalità di estrazione dei beni – 2.4. Affidabilità, super affidabilità e non affidabilità – 2.5. Le procedure – 2.6. Il ruolo del gestore del deposito IVA – 2.7. L'estrazione dei carburanti dai depositi fiscali: le novità dal 2018 – 3. Le triangolazioni – 4. Le sanzioni amministrative tributarie per le violazioni della normativa sui depositi IVA. Il principio di proporzionalità – 5. Conclusioni

1. Le importazioni

Come è noto, ai sensi dell'art. 67, D.P.R. n.633/1972, costituiscono importazioni le operazioni che hanno per oggetto beni che vengono introdotti nel territorio dello Stato italiano, che provengano da Paesi o territori non compresi nello spazio della Unione europea e che non siano stati già immessi in libera pratica in un altro Stato Membro, ossia le operazioni di immissione in libera pratica, quelle di perfezionamento attivo, quelle di ammissione temporanea aventi per oggetto beni destinati ad essere riesportati "tali e quali" e le operazioni

di immissione in consumo di beni provenienti dal Monte Athos,¹ dalle Isole Canarie e dai Dipartimenti francesi d'oltremare.²

Si considerano immesse in libera pratica le merci provenienti da paesi terzi in relazione ai quali sono stati riscossi i dazi doganali.³

In questa sede ci occupiamo del tema delle importazioni con riferimento all'istituto del deposito IVA in cui frequentemente vengono introdotti i beni di provenienza estera.

L'immissione in libera pratica di merci di origine non comunitaria con l'introduzione in un deposito IVA è da considerarsi importazione, non in sospensione di imposta, bensì non soggette a IVA sulla base di una dichiarazione dell'importatore circa la destinazione del bene comprovata anche dalla restituzione di una copia del documento doganale di importazione munito dell'attestazione, sottoscritta dal depositario, di avvenuta presa in carico delle merci nell'apposito registro⁴ previsto per i depositi IVA.

¹ Si rileva che l'Unione europea è composta da 28 Stati membri e che anche all'interno di questi vi sono territori che, per ragioni giuridiche, geografiche o storiche vengono considerate estranee al territorio dell'Unione. Ad esempio, si ricordano il Monte Athos per la Repubblica ellenica e i Dipartimenti (ex colonie) della Repubblica francese. Di contro, esistono anche territori che si considerano, invece, parte dell'Unione europea ai soli fini fiscali: tra questi, il Principato di Monaco, la Repubblica di San Marino, lo Stato della Città del Vaticano.

² CGUE, sent. 28 gennaio 1999, causa C-181/97, *A.J. van der Kooy*. In particolare, ci si è chiesti se questo ricomprendesse i Paesi e i Territori d'oltremare (PTOM), quali le Antille olandesi. Sul punto, la questione era relativa all'imponibilità IVA dell'operazione di importazione di una nave proveniente dalle Antille olandesi. La Corte di giustizia, confermato che il territorio della Comunità (oggi Unione europea) corrisponde all'ambito di applicazione del Trattato, definito dall'art. 227 del medesimo, ha precisato che i PTOM formano oggetto del regime speciale di associazione definito nella parte Quarta del medesimo Trattato. Secondo tale regime, le norme del Trattato non si applicano nei confronti di tali territori, salvo che vi sia un riferimento espresso. Ne consegue che la mancata indicazione delle Antille olandesi comporta che l'operazione non possa essere qualificata come intracomunitaria ai fini della Sesta Direttiva, bensì come una importazione. Sempre sulla territorialità delle operazioni si richiama la pronuncia della Corte di giustizia dell'11 luglio 2002, causa C-371/99, *Liberexim bv*, ove si afferma che l'operazione di importazione di un bene, in quanto soggetta all'IVA, viene effettuata, trattandosi di un bene entrato nel territorio unionale in base ad uno dei regimi doganali particolari contemplati nella detta disposizione, nello Stato membro nel cui territorio il bene esce da detto regime.

³ Il significato del termine "libera pratica" viene tratto dall'articolo 10 del Trattato di Roma istitutivo della CEE (Legge 14 ottobre 1957, n.1203) nel quale è detto: «Sono considerati in libera pratica in uno Stato membro i prodotti provenienti da paesi terzi per i quali siano state adempiute in tale Stato le formalità di importazione e riscossi i dazi doganali e le tasse di effetto equivalente esigibili e che non abbiano beneficiato di un ristorno totale o parziale di tali dazi e tasse».

⁴ Il depositario, a norma del comma 3 dell'articolo 50-bis, deve istituire, tenere e conservare un

In riferimento alle operazioni di importazione, il problema più significativo che deve essere affrontato riguarda la competenza funzionale all'accertamento e alla riscossione dell'IVA all'importazione.

In particolare, ci si chiede se la competenza sia da attribuirsi all'Agenzia delle dogane ovvero all'Agenzia delle entrate.

Ciò in base alla considerazione che l'art. 50-bis, D.L. n.331/1993, al comma 5, prescrive che è l'Agenzia delle entrate a eseguire i controlli per il rispetto degli adempimenti fiscali connessi alla gestione e all'utilizzo dei depositi IVA e può recuperare anche l'eventuale indebita detrazione dell'IVA operata dal soggetto passivo destinatario finale della merce importata.⁵

Fin da subito occorre affrontare il tema della natura dell'IVA all'importazione e della relativa potestà d'imposizione.

In base all'art. 3, Trattato sul funzionamento UE, la materia doganale è di competenza esclusiva dell'Unione europea e la relativa normativa si applica direttamente agli Stati membri.

Mi limito a precisare che il Codice Doganale Europeo⁶ definisce l'obbligazione doganale come *"l'obbligo di una persona di corrispondere l'importo dei dazi"*, che vengono identificati con *"i dazi doganali e le tasse di effetto equivalente dovuti all'importazione delle merci"*: ne deriva che l'obbligazione doganale non comprende l'IVA all'importazione, la quale resta di conseguenza estranea all'operazione doganale.

La stessa Corte di giustizia, con la sentenza del 29 luglio 2010, causa C-48/09,

apposito registro nel quale deve indicare la movimentazione fisica dei beni (entrata e uscita). Il registro deve contenere: a) il numero e la specie dei colli; b) la natura, qualità e quantità dei beni; c) il corrispettivo o, in mancanza, il valore normale dei beni; d) il luogo di provenienza dei beni di volta in volta introdotti e di destinazione di quelli estratti; e) il soggetto proprietario dei beni per conto del quale l'introduzione o l'estrazione degli stessi è effettuata.

⁵ In particolare, gli organi incaricati del controllo sono: 1) l'ufficio doganale o l'ufficio tecnico di finanza, per i depositi già sotto il regime doganale o delle accise; 2) l'ufficio delle entrate nella cui circoscrizione si trovano i locali, per i depositi autorizzati dalle Direzioni delle entrate; 3) la Guardia di Finanza. Quest'ultima e gli uffici delle entrate possono eseguire controlli anche presso depositi sotto regime doganale o accise, previa intesa con gli uffici ai quali è istituzionalmente demandato il controllo.

⁶ Istituito con il Regolamento n.952/2013 del 9 ottobre 2013, in G.U., L. n.269 del 10 ottobre 2013.

Pakora Pluss SIA, ha affermato che «i dazi all'importazione non includono l'IVA da riscuotere per l'importazione dei beni medesimi».

Sul punto, l'orientamento più recente della Corte di Cassazione è nel senso che l'Autorità doganale non è chiamata ad occuparsi dell'IVA all'importazione (cfr. Cass., sent. n.16463/2016).

Tale affermazione mi sembra essere un po' forzata in quanto l'art. 70, D.P.R. n.633/1972, afferma testualmente che l'IVA all'importazione è "*accertata, liquidata e riscossa per ciascuna operazione*", lasciando intendere che la competenza sia attribuita all'Agenzia delle dogane.⁷

La Cassazione cerca di interpretare la normativa interna alla luce ed in conformità a quella eurounitaria, affermando che qualora l'immissione in libera pratica, cioè lo sdoganamento delle merci con il pagamento dei dazi doganali, e l'immissione in consumo coincidano, l'Autorità doganale accerta anche l'IVA all'importazione, per ragioni di economia procedimentale (cfr. Cass., sent. n.16464/2016).

Qualora, invece, l'immissione in libera pratica preceda temporalmente l'immissione in consumo, l'Autorità che accerta l'IVA all'importazione e quella intracomunitaria non è l'autorità doganale, in quanto l'applicazione e la riscossione dell'IVA avviene al di fuori degli spazi doganali e, quindi, "*non afferisce alla fiscalità degli scambi internazionali*", che delineano la competenza dell'Agenzia delle dogane, ai sensi dell'art. 63, D.Lgs. n.300/1999.⁸

Qui bisogna distinguere due momenti particolarmente rilevanti nel procedimento di nazionalizzazione di merce proveniente da Paesi Terzi.

La circolazione all'interno della Unione europea delle merci implica, anzitutto,

⁷ Ad avvalorare tale argomentazione, gli articoli 324 e 325 del TULD (D.P.R. n.43/73) prevedono esplicitamente la competenza della dogana anche per l'accertamento e l'irrogazione delle sanzioni in caso di violazioni della normativa doganale.

⁸ Tale norma afferma espressamente che "*l'Agenzia delle dogane e dei Monopoli è competente a svolgere i servizi relativi all'amministrazione, alla riscossione e al contenzioso dei diritti doganali e della fiscalità interna negli scambi internazionali, delle accise sulla produzione e sui consumi, escluse quelle sui tabacchi lavorati, operando in stretto collegamento con gli organi dell'Unione europea nel quadro dei processi di armonizzazione e di sviluppo dell'unificazione europea*".

l'immissione in libera pratica, che comporta, come abbiamo visto, *"l'applicazione di dazi legalmente dovuti"*.

Tanto non basta per l'inserimento della merce nel circuito commerciale, in quanto occorre l'immissione in consumo:⁹ l'art. 36, comma 2, D.P.R. n.43/1973, a riguardo prescrive che *"si intendono destinate al consumo entro il territorio doganale le merci estere dichiarate per l'importazione definitiva"*.

Secondo la Cassazione la questione si riduce a questo: ai fini della importazione definitiva, occorre corrispondere non soltanto i dazi, ma anche gli altri diritti di confine,¹⁰ tra i quali si annovera l'IVA all'importazione.¹¹

La Corte di giustizia, richiamata dalla Cassazione, ha rilevato che l'IVA all'importazione è intesa a porre i prodotti importati nella stessa situazione dei prodotti nazionali analoghi per quanto riguarda gli oneri fiscali gravanti sulle due categorie di merci (CGUE, sent. 25 febbraio 1988, causa C-299/86, *Rainer Drexel*): la finalità del Mercato Comune Europeo è quella di garantire la neutralità fiscale rispetto all'origine dei beni, comunitaria o extra comunitaria.

Al fine di assicurare la parità di trattamento dell'IVA relativa ai singoli beni è previsto che ai beni importati si applichi la stessa aliquota applicabile per l'immissione in consumo dei beni nazionali aventi la medesima natura (art. 69, D.P.R. n.633/1972).

Tale circostanza è assunta dalla Cassazione come argomento decisivo per sostenere che l'IVA all'importazione costituisca un tributo interno, non

⁹ L'importazione, infatti, sotto il profilo doganale non costituisce un vero e proprio "regime doganale" in quanto tale qualifica/definizione viene attribuita dal CDU (articolo 5, n.16) alla "immissione in libera pratica". Tale operazione costituisce, in sostanza, la "prima fase" della introduzione dei beni nel territorio dell'Unione europea, contraddistinta dal pagamento dei dazi e di altre tasse di effetto equivalente, cui segue l'"importazione" con la quale, assolvendo l'IVA e le accise, si rispetta anche la "fiscalità interna" che consente l'"immissione in consumo" dei beni.

¹⁰ La nozione del termine "diritti doganali" si rileva dall'articolo 34 del testo unico delle leggi doganali, approvato con D.P.R. n.43 del 23 gennaio 1973. Si considerano diritti doganali tutti quei diritti che la dogana è tenuta a riscuotere in forza di legge. Fra i diritti doganali costituiscono diritti di confine: i dazi di importazione previsti dai regolamenti comunitari e dalle relative norme di applicazione; i diritti di monopolio; le sovrimposte di confine; ogni altra imposta o sovrimposta di consumo a favore dello Stato.

¹¹ In questo senso, Cass., sent. 8 ottobre 2001, n.12333.

ricollegabile ai tributi doganali.¹²

In definitiva, secondo l'orientamento consolidato della Cassazione, l'IVA all'importazione avrebbe natura di tributo interno, caratterizzato da specificità procedurali e sanzionatorie, correlate al meccanismo dell'importazione.

Questo orientamento, che sembra oggi essere consolidato (v. Cass., sent. 5 agosto 2016, n.16509, e le coeve sentenze nn. 16456, 16459, 16460, 16464, ecc.) è di segno completamente opposto a quello precedentemente elaborato dalla stessa Cassazione, che, pacificamente fino al 2014, attribuiva la competenza funzionale in materia di IVA all'importazione all'Agenzia delle dogane.

La svolta la si è avuta con la sentenza *Equoland* (CGUE, sent. 17 luglio 2014, causa C-272/13).

Come è noto la sentenza ha affrontato due aspetti fondamentali che si riflettono sulla corretta attuazione dello specifico meccanismo applicativo dell'imposta, previsto per i beni importati destinati ad essere introdotti nei depositi IVA.

Il primo di tali aspetti riguarda l'effettiva sussistenza dell'obbligo di introdurre fisicamente i beni di provenienza estera nel deposito IVA, giungendo alla conclusione per cui, ai fini dell'applicazione dello specifico regime, non è sufficiente che l'introduzione avvenga solo a livello cartolare, escludendosi la legittimità di qualsiasi ipotesi di deposito virtuale.

Il secondo aspetto, invece, è relativo alla questione se ricorra o meno l'obbligo di procedere comunque al versamento dell'IVA in Dogana, nonostante il fatto che l'imposta sia già stata assolta con il meccanismo del *reverse charge* mediante emissione dell'autofattura da parte del soggetto che procede all'estrazione dei beni dal deposito, con conseguente e contestuale annotazione della stessa nei registri IVA delle vendite e degli acquisti.

Quanto al primo aspetto l'obbligo di introdurre fisicamente la merce importata

¹² Il ragionamento seguito dai Supremi Giudici si articola in tre punti: il sistema dell'IVA alle importazioni è per sua natura incardinato in quello generale dell'IVA; quanto sopra evidenzia la natura di tributo interno; la natura interna del tributo non ne consente l'assimilazione ai dazi.

nel deposito IVA previsto dalla legislazione italiana, la Corte di giustizia ha sottolineato che tale obbligo, «nonostante il suo carattere formale», è idoneo a garantire la riscossione dell'IVA e ad evitare l'evasione del tributo e, in quanto tale, non contrasta con i principi europei. Pertanto, le merci, per essere considerate introdotte nel deposito IVA, devono entrarvi materialmente, essendo il deposito IVA un luogo fisico in cui devono essere svolte le funzioni di stoccaggio e di custodia, che giustifichino economicamente e giuridicamente il contratto di deposito (circ.12/D del 2015 dell'Agenzia delle dogane).¹³

Quanto alla seconda questione, la Corte di giustizia ha osservato che «l'IVA era dovuta al momento dell'importazione e, pertanto, il pagamento mediante il meccanismo dell'inversione contabile costituisce un pagamento tardivo di tale IVA». Tuttavia, richiedere l'IVA sull'operazione di importazione, una volta che è stato adottato il meccanismo dell'inversione contabile, determinerebbe una doppia imposizione dell'IVA: il che non è consentito secondo il principio di neutralità delle imposte che permea il sistema IVA.¹⁴

In sintesi, la sentenza *Equoland* identifica l'IVA all'importazione come un'imposta interna in forza dell'applicazione del meccanismo del *reverse charge*, sicché sussisterebbe la competenza funzionale dell'Agenzia delle entrate.

Tuttavia, in Cassazione giacciono numerose cause in cui l'Agenzia delle dogane ha richiesto il pagamento dell'IVA all'importazione nell'ipotesi di deposito

¹³ Con la Circolare n.16/D del 20 ottobre 2014 l'Agenzia delle dogane conferma che nella sentenza della Corte UE «è stato ...ritenuto legittimo l'obbligo... posto a carico del soggetto passivo di introdurre fisicamente la merce importata nel deposito fiscale al fine di poter beneficiare dell'agevolazione. Ad avviso dell'Organo giudicante, 'nonostante il suo carattere formale', detto obbligo mira a garantire l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare l'evasione, per cui non contrasta con la normativa comunitaria». Anche l'Agenzia delle entrate, nella circolare n.12/E del 24 marzo 2015, ribadisce tali concetti.

¹⁴ Tale principio è stato richiamato nella successiva ordinanza n.15995 emessa il 29 luglio 2015, nella quale la Cassazione ha esposto il seguente principio di diritto: «L'assolvimento dell'IVA intracomunitaria col metodo dell'inversione contabile, in luogo dell'assolvimento dell'IVA all'importazione, non consente al fisco di richiedere nuovamente il pagamento dell'imposta». Principio confermato dalla più recente ordinanza n.21769 del 20 settembre 2017 secondo la quale «l'importatore che assolve il tributo all'atto dell'estrazione della merce, anche se irregolarmente immessa nel medesimo, non è tenuto al versamento ulteriore del tributo» che è stato assolto con un'autofattura ed una registrazione nel registro degli acquisti e delle vendite.

virtuale, nonostante che l'importatore avesse adottato il meccanismo dell'inversione contabile nell'estrazione delle merci.

In questo filone di cause si dà per scontato che l'IVA all'importazione sia di competenza dell'Agenzia delle dogane.

La stessa Cassazione, con ordinanza del 6 maggio 2016, n.9278, ha rimesso alla Corte di giustizia la questione volta ad accertare se contrasti con il principio generale del contraddittorio endoprocedimentale la stessa normativa doganale (prima delle modifiche intervenute nel 2012) laddove non prevede in favore del contribuente che non sia stato ascoltato prima dell'adozione di un atto di revisione dell'accertamento definitivo in materia doganale, la sospensione di tale atto, come conseguenza della proposizione di un ricorso giurisdizionale.

In materia di depositi IVA, sulla base della già citata giurisprudenza *Equoland*, la posizione della Corte di Cassazione è, quindi, ormai chiara (cfr. Cass., sent. 29 luglio 2015, n.15988) nel vietare la doppia imposizione IVA.

In tal senso, la recentissima pronuncia n.21300 del 29 agosto 2018 conferma che in caso di violazione dell'obbligo di introduzione fisica delle merci in un deposito IVA, l'Amministrazione finanziaria non può pretendere il pagamento dell'IVA all'importazione dal soggetto passivo che, non avendo materialmente immesso i beni nel deposito fiscale, si è illegittimamente avvalso del regime di sospensione, qualora questi abbia provveduto tardivamente all'assolvimento dell'imposta mediante il meccanismo del *reverse charge* con un'autofatturazione ed una registrazione nel registro degli acquisti e delle vendite.

I Giudici confermano inoltre che la violazione del sistema di versamento dell'IVA realizzata dall'importatore per effetto dell'immissione solo virtuale della merce nel deposito ha natura formale e non può mettere, pertanto, in discussione il suo diritto alla detrazione.¹⁵

¹⁵ D'altra parte, detta violazione può essere punita con una specifica sanzione per il ritardo, purché sia rispettato il principio di proporzionalità, la cui determinazione compete al giudice di merito, come stabilito dai giudici comunitari nella sentenza *Equoland*. È dunque applicabile la sanzione prevista dall'ex articolo 13 del D.Lgs. n.471 del 1997, ossia pari al 30% dell'importo non versato in relazione allo scarto temporale tra la dichiarazione e l'autofatturazione (cfr. Cass., sent. 19

Una cosa è dunque certa, con riguardo all'applicazione del regime del deposito fiscale, l'assolvimento dell'IVA all'importazione con il metodo dell'inversione contabile non consente al Fisco di richiedere nuovamente il pagamento dell'imposta, rimanendo sullo sfondo la questione relativa alla competenza funzionale all'accertamento dell'IVA all'importazione non ancora definitivamente risolta dalla Cassazione.

2. I depositi IVA: la normativa di riferimento

L'art. 16 della Direttiva 77/388/CEE (oggi trasfuso negli artt. 155-163 della Direttiva 2006/112/CE) ha previsto, a livello europeo, l'introduzione dei depositi IVA:¹⁶ la norma, difatti, dispone che *“gli Stati membri possono (...) prendere misure particolari per non sottoporre all'imposta sul valore aggiunto le operazioni seguenti o alcune di esse, a condizione che non mirino ad una utilizzazione e/o ad un consumo finali e che l'importo dell'imposta sul valore aggiunto percepito al momento dell'immissione in consumo corrisponda all'importo della tassa che avrebbe dovuto essere percepito se ognuna di tali operazioni fosse stata tassata all'importazione o all'interno del paese”*.

In altri termini, la Direttiva era volta ad evitare un trattamento fiscale deteriore in relazione ai beni comunitari rispetto a quello riservato ai beni provenienti da Paesi terzi.

gennaio 2018, n.1327).

¹⁶ I depositi IVA, che sono diversi dai depositi doganali per i quali esiste uno specifico “regime”, sono luoghi – veri e propri *black boxes* – nei quali tutte le operazioni avvengono senza pagamento dell'IVA ma ove la merce deve necessariamente entrare dato che non è assolutamente ammessa alcuna forma di deposito “virtuale”. L'attore principale di questa nuova struttura è garante di tutte le operazioni è il depositario, unico responsabile per tutte le transazioni che avvengono nel deposito.

I depositi IVA sono simili ai depositi doganali, ma si differenziano da questi perché: 1) non ricevono merce extracomunitaria (cioè merce che non abbia assolto il dazio di importazione nell'UE); 2) non sono soggetti a controlli permanenti da parte degli organi doganali; 3) necessitano dell'introduzione fisica delle merci, senza la quale non operano le agevolazioni.

Tali tipi di deposito permettono, in via prioritaria, di risolvere il problema delle transazioni a catena: quelle operazioni, cioè, che non rientrano tra le “triangolari comunitarie” perché, ad esempio, intervengono una pluralità di soggetti passivi identificati in diversi Stati membri o perché vengono effettuate più operazioni “interne” nel territorio nazionale in cui partecipa più di un soggetto identificato nello stesso paese.

Nel nostro ordinamento, tale disposizione è stata recepita nell'art. 50-bis, D.L. n.331/1993, introdotto dalla Legge 18 febbraio 1997, n.28, il quale prevede che *"sono istituiti, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, speciali depositi fiscali, in prosieguo denominati "depositi IVA", per la custodia di beni nazionali e comunitari che non siano destinati alla vendita al minuto nei locali dei depositi medesimi"*.

2.1. Lo scopo e la funzione dei depositi

Lo scopo dei depositi è stato di evitare di assoggettare ad IVA le operazioni, in particolare, di cessioni intracomunitarie e di immissione in libera pratica di beni non comunitari: l'introduzione dei depositi all'uopo istituiti comporta il differimento dell'obbligo di assolvimento dell'imposta fino al momento dell'estrazione delle merci per l'immissione in consumo e lo configura direttamente a carico dell'ultimo acquirente.

Pertanto, l'introduzione dei beni e le successive cessioni sono effettuate senza applicazione di IVA; così pure non sono soggetti ad imposta le lavorazioni dei beni custoditi e anche il compenso dovuto per il deposito e la custodia, mentre all'atto dell'estrazione dei beni dai depositi si realizza l'assoggettamento all'imposta secondo la loro destinazione (cessione interna imponibile, ovvero cessione all'esportazione o intracomunitaria non imponibile). In altri termini, i depositi IVA nascono dall'esigenza di facilitare la movimentazione e la custodia di beni oggetto di traffici internazionali.¹⁷

La Corte di Cassazione, con la sentenza del 3 febbraio 2014, n.2254, ha osservato che il regime fiscale dei beni importati ed immessi in un deposito IVA, sia da ricondurre allo schema della "imponibilità differita dell'operazione" e non della "sospensione d'imposta", prevista dall'art. 67, D.P.R. n.633/1972.

¹⁷ L'istituzione di tali depositi si è resa necessaria anche ai fini perequativi, per consentire, cioè, che anche la circolazione dei beni all'interno degli Stati membri possa usufruire della sospensione di imposta della quale fruisce la circolazione dei beni che provengono da paesi terzi e per i quali, verificandosi i presupposti doganali, può essere chiesta la sospensione dell'imposta all'atto della loro importazione.

Difatti, con l'accettazione da parte delle Dogane della dichiarazione doganale della merce non comunitaria presentata dall'importatore ai fini dell'immissione in libera pratica, si realizza compiutamente la fattispecie tributaria – doganale, con conseguente insorgenza dell'obbligazione doganale avente ad oggetto la liquidazione e la riscossione del dazio, mentre non insorge contestualmente anche l'obbligo del pagamento della corrispondente IVA all'importazione – quale diritto di confine – in quanto la realizzazione del relativo presupposto si perfeziona soltanto al momento della materiale estrazione della merce dal deposito IVA.

In tale contesto, ci si potrebbe interrogare sull'effettiva funzione del deposito IVA: esso è stato previsto per agevolare gli scambi in ambito comunitario, "snellendo" le procedure e consentendo operazioni agevolate (stoccaggio ed eventuale lavorazione delle merci custodite), ma nel corso del tempo la sua funzione è stata svilita, in quanto è stato inteso perlopiù quale strumento atto ad evitare una anticipazione finanziaria.

2.2. Modifiche normative relative ai depositi IVA

Al fine di contrastare efficacemente i fenomeni evasivi, a partire dal 1° aprile scorso, trovano applicazione le modifiche introdotte dall'art. 4, comma 7, D.L. n.193/2016, convertito nella L. n.225/2016.¹⁸

Le modifiche hanno inciso in modo sostanziale sulla fase operativa, prevedendo differenti adempimenti a seconda della destinazione dei beni al momento dell'estrazione dal deposito IVA, nonché della loro origine.

¹⁸ Tale Decreto ha apportato sostanziali modifiche all'articolo 50-bis intervenendo: 1) con modifiche al comma 4, lett. c), al fine di consentire l'utilizzo del deposito IVA anche per "le cessioni di beni eseguite mediante introduzione in un deposito IVA"; 2) con la soppressione della lett. d) del medesimo comma 4, tenuto conto dell'ampliamento dell'ambito oggettivo delle operazioni effettuabili mediante utilizzo di un deposito IVA; 3) con l'integrale sostituzione del comma 6, che dispone ora rilevanti novità per ciò che concerne l'estrazione dei beni da un deposito IVA, demandando, tra l'altro, ad un D.M. l'individuazione dei contenuti, delle modalità e dei casi nei quali è dovuta la prestazione di idonea garanzia da parte del soggetto che procede all'estrazione dei beni in questione. A completamento di tali disposizioni è intervenuto il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 23 febbraio 2017, e i successivi provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate n.57217 del 24 marzo 2017 e n.59277 del 28 marzo 2017.

Il precedente dettato normativo non operava tale distinzione, prevedendo, per tutte le tipologie di beni estratti da deposito la possibilità di assolvere l'imposta mediante l'emissione di un'autofattura (*reverse charge*) o attraverso l'integrazione della fattura con IVA in caso di acquisto di beni comunitari.

Ad oggi, si può continuare ad utilizzare l'autofattura quale documento di estrazione dei beni dal deposito IVA solamente per quei beni che, provenendo da Paesi terzi, sono stati immessi in libera pratica con introduzione nel deposito stesso, mentre si possono continuare ad estrarre mediante integrazione della fattura di acquisto i beni introdotti nel deposito IVA di provenienza comunitaria.

La recente modifica ha riguardato innanzitutto il comma 4, dell'art. 50-*bis*: da un lato, è stata riscritta la lett. c), estendendo l'utilizzo del deposito fiscale a tutti i beni; dall'altro lato, è stata abrogata la lett. d), che limitava l'utilizzo del deposito da parte dei soggetti nazionali ai soli beni presenti nella tabella *a-bis*.¹⁹

Oggi il comma 4, art. 50-*bis*, fornisce un elenco delle operazioni che si possono effettuare senza il pagamento dell'IVA.

In particolare:

- a) gli acquisti intracomunitari di beni introdotti in deposito;
- b) l'immissione in libera pratica di beni da introdurre in deposito;
- c) le cessioni di beni eseguite mediante l'introduzione in deposito;
- d) (lettera soppressa);
- e) le cessioni di beni custoditi in regime di deposito;
- f) le cessioni intracomunitarie di beni estratti dai depositi (in tal caso, però, si tratta di cessioni non imponibili ai sensi dell'articolo 41 del D.L. n.331 del 1993);
- g) le esportazioni di beni estratti dai depositi (anche in questa situazione si

¹⁹ Con la riscrittura della precedente lettera c) e la contemporanea abrogazione della successiva lettera d), dal 1° aprile 2017 viene quindi accresciuta l'adozione del deposito IVA che può essere utilizzato anche da soggetti nazionali ed esteri in previsione di una successiva esportazione fuori del territorio comunitario. Nel deposito IVA, poi, possono essere introdotti beni appartenenti a qualsiasi tipologia merceologica e non soltanto quelli previsti nella tabella *A-bis* allegata al decreto (anche se questo lascia qualche dubbio in ordine al perfetto allineamento della disciplina interna con quella comunitaria che prevede espressamente tale limitazione e che pare voglia limitare solo per tali beni la possibilità di essere introdotti in un deposito IVA, a prescindere dalla posizione dell'acquirente).

tratta di operazioni non imponibili ai sensi dell'articolo 8 del D.P.R. n.633 del 1972);

h) le prestazioni di servizi, compresi il perfezionamento e le manipolazioni usuali, relative a beni in deposito, anche se eseguite in locali "limitrofi"²⁰ e purché di durata inferiore a sessanta giorni;

i) il trasferimento dei beni in altro deposito IVA.

In particolare, secondo il nuovo dettato normativo, la possibilità di introdurre beni all'interno del deposito IVA è stata di fatto estesa a qualsiasi tipologia di transazione.

Questa sostituzione determina un ampliamento delle operazioni che possono essere ammesse al regime di differimento dell'imposta, creando delle nuove opportunità di utilizzo dello specifico regime per tutte le operazioni interne, specialmente quando le merci sono oggetto di più transazioni ovvero sono dirette ad essere esportate o cedute in un altro Stato membro.

Stante questa modifica sostanziale che può essere accolta positivamente, fanno da contraltare le nuove regole che sono state previste per gestire l'estrazione dei beni dal deposito quando i beni sono destinati ad essere commercializzati ovvero utilizzati in Italia.

2.3. Le modalità di estrazione dei beni

Con l'estrazione dei beni dal deposito IVA²¹ si conclude il regime di differimento dell'IVA e, nelle ipotesi di immissione in consumo nel territorio dello Stato del bene estratto dal deposito, sorge l'obbligo di assolvimento dell'imposta.

²⁰ Secondo la R.M. n.149/E del 2 ottobre 2000 per "spazi limitrofi" ai depositi si intendendo quei locali, dichiarati alle autorità competenti, che pur non costituendo parte integrante del deposito sono a questo funzionalmente e logisticamente collegati in un rapporto di contiguità e che, comunque, devono rientrare nel plesso aziendale del depositario, qualunque sia il titolo di detenzione, con esclusione, in ogni caso, di locali gestiti da soggetto diverso dal depositario.

²¹ L'estrazione dei beni dai depositi IVA può essere compiuta solo da un operatore identificato quale soggetto passivo d'imposta in Italia: può essere un operatore residente, una stabile organizzazione di un soggetto estero ovvero il rappresentante fiscale di un soggetto non residente. È esclusa la possibilità di estrarre i beni da parte di privati o di soggetti che non agiscono nell'esercizio di impresa, arte e professione o di operatori esteri non identificati in Italia.

Al contrario, qualora i beni estratti dal deposito siano destinati a mercati esteri, si realizzano rispettivamente cessioni all'esportazione²² nel caso in cui il Paese di destinazione sia extra UE, ovvero cessioni intracomunitarie²³ nel caso in cui sia un Paese dell'Unione europea.

Con riguardo alle cessioni intracomunitarie, ove sovente si riscontra l'utilizzo del deposito IVA quale strumento per la realizzazione di condotte fraudolente, si inseriscono le modifiche introdotte dal D.L. n.193/2016.

Per questo motivo, è stato previsto che colui che estrae i beni dal deposito e li immette in consumo nel territorio nazionale è obbligato ad assolvere l'IVA.

L'art. 50-*bis*, comma 6, prevede modalità differenti di assolvimento dell'imposta a seconda della tipologia di beni oggetto di estrazione.

Le nuove regole di estrazione, quindi, impongono una più puntuale tracciabilità delle merci, dalla loro introduzione sino alla loro estrazione.

In effetti, è necessario tenere distinte le cessioni nazionali con introduzione dei beni in deposito IVA dalle altre.

Infatti, la differente modalità di assolvimento dell'IVA varia a seconda che i beni immessi in deposito e poi estratti provengano:²⁴

- 1) da uno Stato appartenente all'Unione europea;
- 2) da uno Stato extra UE;
- 3) o che si tratti di beni nazionali.

Qualora i beni oggetto di estrazione siano stati introdotti nel deposito IVA a seguito di un acquisto intracomunitario, il soggetto che adempie l'estrazione ha l'obbligo di assolvimento dell'imposta provvedendo alla integrazione della fattura relativa all'acquisto intracomunitario, con l'indicazione dei servizi eventualmente

²² Disciplinate dall'articolo 8 del D.P.R. n.633 del 1972.

²³ Disciplinate dall'articolo 41 del D.L. n.331 del 1993.

²⁴ Come chiarito dalla Risoluzione n.55/E del 3 maggio 2017, infatti, la corretta modalità di estrazione dei beni dai depositi IVA è sempre e soltanto collegata all'origine del bene "*rectius, all'operazione con la quale il bene è stato introdotto nel deposito*". Di conseguenza, le successive cessioni di cui i beni possono essere stati oggetto durante il periodo di permanenza nel deposito IVA non incidono sull'individuazione della modalità di estrazione del bene medesimo, fermo restando che, in virtù di quanto espressamente previsto dal comma 6 la base imponibile sarà comunque costituita dal corrispettivo o valore dell'ultima di tali cessioni.

resi e dell'imposta.

Detta fattura va poi annotata per la variazione in aumento nel registro delle fatture emesse, di cui all'art. 23, D.P.R. n.633/1972, entro quindici giorni dalla data di estrazione, con riferimento a quest'ultima, e nel registro delle fatture ricevute, di cui all'art. 25 del medesimo D.P.R. n.633/1972, entro il mese successivo a quello di estrazione.

Per questa particolare tipologia di beni, quindi, le regole di estrazione restano sostanzialmente immutate rispetto al passato, fermo restando l'onere in capo al depositario di verificare chi sono i soggetti che realizzano le operazioni di introduzione e di estrazione. Infatti, qualora si tratti di soggetti non residenti, questi sono tenuti a nominare un rappresentante fiscale in Italia, la cui veste, su richiesta del cliente, può essere assunta anche dal gestore del deposito che, quale rappresentante fiscale leggero, conserva la fattura di acquisto, la integra e provvede a compilare il modello INTRASTAT.

È evidente come, nel caso di specie, la tracciabilità dei beni assuma una particolare importanza, perché permette di evitare il pagamento dell'imposta consentendo, a chi estrae con destinazione il mercato italiano, di assolvere l'imposta con l'integrazione della fattura di acquisto.

In caso di estrazione di beni precedentemente immessi in libera pratica ed introdotti nel deposito IVA, l'imposta è dovuta dal soggetto che procede all'estrazione mediante autofattura, a condizione che colui che estrae rispetti le modalità e le tempistiche di presentazione di una apposita garanzia, imposta dal DM 23 febbraio 2017, n.37.²⁵

²⁵ In questo caso le regole sono cambiate dal 1° aprile 2017: chi estrae i beni provvede ad assolvere l'imposta mediante la procedura dell'inversione contabile o della c.d. autofatturazione, ai sensi dell'art. 17, secondo comma, del D.P.R. n.633 del 1972, ma in assenza di particolari requisiti di affidabilità deve adempiere l'ulteriore obbligo di prestare idonea garanzia, con i contenuti e le modalità definite dal citato D.M. 23 febbraio 2017 cui hanno fatto seguito i due provvedimenti attuativi del Direttore dell'Agenzia delle entrate n.57215 del 24 marzo 2017 e n.59277 del 28 marzo 2017. Questa nuova e "ulteriore" garanzia va intesa come un obbligo distinto rispetto alla garanzia che va prestata all'atto dell'introduzione in deposito IVA di beni immessi in libera pratica.

2.4. Affidabilità, super affidabilità e non affidabilità

Il citato Decreto dà efficacia all'art. 50-bis, comma 6, D.L. n.331/1993, nella parte in cui regola le modalità di estrazione dei beni immessi in libera pratica, ha previsto diverse discipline a seconda del grado di "affidabilità" dell'operatore.

Si rileva sin da subito che i soggetti "super affidabili" e "affidabili" non sono tenuti a prestare la garanzia.

I soggetti "affidabili" non sono tenuti a prestare la garanzia se hanno una serie di requisiti c.d. di "compliance tributaria", che devono sussistere cumulativamente.

In particolare, l'art. 2 del D.M. citato fonda il concetto di affidabilità su un criterio oggettivo legato alla regolarità e alla correttezza nell'assolvimento degli obblighi tributari e all'assenza di formale conoscenza di procedimenti penali per reati tributari del soggetto passivo in un periodo temporale definitivo.

Pertanto, è affidabile l'operatore che:

1) abbia regolarmente presentato la dichiarazione IVA, se obbligato, nei tre periodi di imposta antecedenti all'operazione di estrazione;

2) abbia eseguito correttamente i versamenti, se dovuti, relativi all'IVA dovuta in base alle ultime tre dichiarazioni annuali presentate alla data dell'operazione di estrazione;

3) non abbia avuto avvisi di rettifica o di accertamento divenuti definitivi, per i quali non sia stato effettuato il pagamento, per violazioni relative all'emissione o all'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, notificati nel periodo di imposta in corso ovvero nei tre antecedenti all'operazione di estrazione;

4) non abbia formale conoscenza dell'inizio di procedimenti penali o di condanne o di applicazione della pena su richiesta delle parti (art. 444 del c.p.p., a carico del legale rappresentante o del titolare della ditta individuale, per uno dei reati tributari di cui al D.Lgs. n.74/2000 o per contrabbando ai sensi dell'art. 216 del R.D. 16 marzo 1942, n.267.

È evidente che l'affidabilità riguarda tanto l'aspetto amministrativo – tributario,

quanto quello penale.²⁶

Per taluni soggetti, le condizioni di affidabilità stabilite dall'art. 2 e sopra indicate, sono presunte in virtù di una particolare relazione giuridica con il bene introdotto nel deposito o sulla base di un particolare status fiscale.

Partendo dalla prima ipotesi, l'art. 4 del Decreto stabilisce, alla lett. a), che si considerano sussistenti le condizioni di affidabilità in capo ai soggetti che procedono all'estrazione qualora tali soggetti siano i medesimi che hanno introdotto il bene nel deposito IVA.

È questo il caso dell'importatore del bene che sia anche il soggetto che lo introduce nel deposito e che, effettuate le operazioni interessate, estrae il bene. In questo caso il rischio frode è limitato o azzerato sulla base della circostanza che non vi è un secondo soggetto cessionario.²⁷

Per quanto riguarda l'altra ipotesi di affidabilità presunta, in relazione ad un particolare status fiscale, sono esonerati dalla garanzia gli operatori economici autorizzati in ambito doganale²⁸ (che abbiano determinati requisiti) e le imprese che a giudizio dell'Amministrazione finanziaria possono essere ritenute "notoriamente solvibili" (art. 90 del Testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale, di cui al D.P.R. 23 gennaio 1973, n.43).²⁹

²⁶ La sussistenza dei requisiti di affidabilità è attestata dal soggetto che procede all'estrazione attraverso una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà (art. 47 del D.P.R. n.445/2000) redatta in conformità al modello approvato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate (Provvedimento n.57215 del 24 marzo 2017).

²⁷ Come si legge in P. CENTORE e F. SPAZIANTE, *La prestazione della garanzia nel deposito IVA*, in *Corr. Trib.* n.9/2018, «in tal caso, poiché il soggetto che estrae i beni coincide con quello che ha effettuato l'introduzione nel deposito, egli ha già prestato garanzia, contestualmente all'introduzione stessa, ai sensi del comma 4, lettera b) dell'articolo 50-bis del D.L. n.331 del 1993. La lettera b) impone infatti all'operatore la previa prestazione di idonea garanzia commisurata all'imposta prima che i beni siano introdotti nel deposito IVA. Tale circostanza porta a ritenere il predetto operatore affidabile ai sensi del decreto in esame e, dunque, a esentarlo dal dover presentare un'ulteriore garanzia in uscita».

²⁸ Ai sensi degli articoli 38 e seguenti del Regolamento UE n.952/2013 del 9 ottobre 2013.

²⁹ L'esclusione "di diritto" dall'obbligo di prestare la garanzia, in questi specifici casi, è motivata dalla circostanza che le operazioni di immissione in libera pratica di beni destinati ad essere introdotti in un deposito IVA sono già assistite dalla autonoma garanzia prestata all'atto del vincolo al regime (nota delle Dogane n.38945/R.U. del 30 marzo 2017). La Risoluzione n.5/E del 16 gennaio 2018 ha confermato che alla luce del combinato disposto degli articoli 2 e 4 del DM 23 febbraio 2017, nel caso di immissione in libera pratica con introduzione del bene nel deposito, il soggetto che estrae i beni può applicare il *reverse charge* senza aver prestato la garanzia "in

I soggetti "non affidabili" sono quelli privi di uno o più dei requisiti di "affidabilità" sopra indicati.

Tali soggetti sono tenuti a versare l'IVA dovuta, in mancanza di ogni tipo di garanzia e, conseguentemente, potrà procedere alla detrazione dell'IVA versata da annotare sul registro degli acquisti.

L'operatore che vorrà accedere comunque al *reverse charge* dovrà stipulare idonea garanzia di cui all'art. 38-bis, comma 5, del D.P.R. n.633/1972, a favore del competente Ufficio dell'Agenzia delle entrate, per l'importo corrispondente all'imposta dovuta e per la durata di sei mesi dalla data di estrazione.³⁰

La *ratio* della disposizione è chiara: limitare l'utilizzo del *reverse charge* a soggetti ritenuti fiscalmente virtuosi.

La virtuosità non è soggetta a valutazioni discrezionali, ma è parametrata a specifici indici tributari afferenti il soggetto passivo, come il regolare pagamento dell'IVA e l'assenza di procedimenti penali.

È noto che l'istituto del deposito IVA si presta per il suo sistema di differimento dell'imposizione IVA, si presta a possibili frodi attraverso il meccanismo del *missing trader*.

A titolo di esempio, colui che estrae il bene dal deposito assolve l'imposta con l'inversione contabile, non versando quindi nulla all'Erario; tuttavia, nel cedere il bene nel territorio dello Stato esercita la rivalsa, incassa l'IVA ma non la versa all'Erario.

Ecco perché il legislatore pone particolare attenzione nei confronti del soggetto estrattore, richiedendo che egli abbia determinati requisiti per non

uscita" di cui all'articolo 50-bis, comma 6, del D.L. n.331 del 1993 nei seguenti casi: 1) il soggetto che estrae possiede i requisiti di affidabilità indicati nell'articolo 2, comma 1, del D.M. citato; 2) il soggetto che estrae rientra tra i soggetti contemplati dall'art. 4, comma 1, lettere a) e b).

³⁰ Con Provvedimento n.59277 del 28 marzo 2017 del Direttore dell'Agenzia delle entrate, sono stati approvati due diversi modelli di garanzia: - il primo è relativo alla costituzione di un deposito vincolato in titoli di Stato o garantiti dallo Stato presso un intermediario o una banca; - il secondo consiste nel rilascio di una polizza fideiussoria o di una fideiussione bancaria. Entrambi i modelli vanno consegnati alla Direzione Provinciale dell'Agenzia delle entrate competente in base al domicilio fiscale del "richiedente", cioè del soggetto che intende estrarre i beni in questione dal deposito IVA.

versare l'IVA al momento dell'estrazione del bene.

2.5. Le procedure

Per quanto riguarda le procedure, l'art. 3 del Decreto prevede un duplice sistema:

- 1) per i soggetti affidabili è data la possibilità di autocertificare i requisiti di affidabilità previsti dall'art. 2;
- 2) per il soggetto non affidabili è prevista la consegna della garanzia, ovvero il versamento dell'imposta.

Il momento rilevante per l'effettuazione dei predetti oneri è l'estrazione del bene dal deposito.

Nel dettaglio, l'art. 3 stabilisce che la sussistenza dei requisiti di affidabilità previsti dall'art. 2, comma 1, è attestata dal soggetto che procede all'estrazione attraverso una dichiarazione sostitutiva di atto notorio ai sensi dell'art. 47 del D.P.R. 28 dicembre 2000, n.445, redatta in conformità al modello approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

La dichiarazione sostitutiva di atto notorio è consegnata dal soggetto estrattore al gestore del deposito all'atto della prima estrazione effettuata ed è valida per l'intero anno solare di presentazione.

Il gestore del deposito trasmette la dichiarazione sostitutiva all'Agenzia delle entrate che procede, anche sulla base di analisi del rischio di evasione o di frode, ad opportuni controlli ivi compresi quelli connessi alla verifica dell'effettiva sussistenza dei requisiti di garanzia dichiarati dal contribuente. In caso di prestazione della garanzia per i soggetti non affidabili, copia della stessa deve essere consegnata dal soggetto estrattore al gestore del deposito all'atto dell'estrazione.

L'Agenzia, dunque, monitora l'estrattore affidabile in relazione a quanto autodichiarato circa la presenza di tutte le condizioni per poter applicare il

reverse charge, senza stipulare una garanzia finanziaria.³¹

Appare evidente che con questo sistema di autocertificazione e l'invio contestuale all'estrazione di tale documento all'Amministrazione finanziaria, il legislatore ha mostrato di voler contemperare due esigenze non poco spesso in antitesi:

- 1) la celerità negli scambi commerciali;
- 2) il controllo sul soggetto estrattore per prevenire le frodi.

Infine, nel caso in cui il soggetto che procede all'estrazione del bene sia un esportatore abituale, quest'ultimo potrà avvalersi del *plafond* IVA attraverso la compilazione della dichiarazione di intento secondo le modalità operative indicate nella risoluzione n.35/E del 20 marzo 2017.³²

2.6. Il ruolo del gestore del deposito IVA

La figura del soggetto gestore del deposito ha sempre assunto un ruolo fondamentale nel corretto funzionamento del regime del deposito IVA.³³

³¹ Qualora fossero riscontrate difformità tra i dati dichiarati e quelli reali, l'Ufficio comunicherà l'esito del controllo al gestore del deposito e il soggetto che estrae decadrà dai benefici previsti dal Decreto.

³² In tale Risoluzione sono state fornite indicazioni in ordine alle modalità operative che devono osservare gli esportatori abituali che intendono utilizzare il beneficio del non pagamento dell'imposta all'atto dell'estrazione:

- la dichiarazione d'intento deve essere sempre trasmessa all'Agenzia delle entrate che rilascia apposita ricevuta telematica;
- l'esportatore abituale che intende avvalersi del beneficio a lui consentito deve compilare una dichiarazione d'intento per ogni singola estrazione indicando come destinatario della stessa il gestore del deposito; pertanto, nella Sezione "Destinatario della dichiarazione" del modello vanno indicati il codice fiscale, la partita IVA e la denominazione del gestore del deposito IVA;
- l'importo dell'estrazione, calcolato come indicato nel primo periodo del comma 6 dell'articolo 50-*bis*, deve essere inserito nel modello nella Sezione "Dichiarazione" - campo 1 "una sola operazione per un importo fino a euro (...)";
- la dichiarazione, unitamente alla ricevuta di presentazione rilasciata dall'Agenzia delle entrate, deve essere consegnata al gestore del deposito, che procede a riscontrare telematicamente l'avvenuta presentazione all'Agenzia delle entrate.

La successiva Risoluzione n.55/E 3 maggio 2017 ha confermato che la dichiarazione d'intento va rilasciata dall'esportatore abituale per ogni singola estrazione indicando come destinatario il gestore del deposito e rispettando le altre regole indicate nella Risoluzione n.35/E del 20 marzo 2017.

³³ L'articolo 50-*bis* individua due categorie di soggetti che possono gestire i depositi IVA:

- 1) le imprese già abilitate a gestire depositi con rilevanza fiscale (imprese esercenti magazzini generali con autorizzazione doganale, imprese esercenti depositi franchi, imprese operanti nei

Il Regolamento (D.M. 20/10/1997, n.419) impone al depositario, quale garante del rispetto delle regole che informano il deposito IVA, di farsi parte diligente per acquisire i documenti da trasmettere all'Agenzia delle entrate che, a sua volta, ha il compito di esperire i relativi controlli.

Nei depositi IVA conto terzi, il gestore del deposito assume un ruolo fondamentale, qualificandosi come colui che garantisce all'Erario il rispetto delle regole imposte dalla norma.

Questo ruolo è stato ulteriormente rafforzato dal D.L. n.193/2016, attribuendo al gestore impegni e responsabilità del tutto innovativi che si sommano a quelli previgenti.

Al momento della introduzione dei beni in deposito, il depositario deve acquisire la documentazione con cui il depositante accompagna l'ingresso dei beni.

In particolare, per i beni introdotti in base ad acquisti intracomunitari da soggetti non residenti, il gestore del deposito deve verificare se chi introduce i beni ha un rappresentante fiscale in Italia ovvero assumere lui tale qualifica (c.d. rappresentante fiscale leggero³⁴).

punti franchi, depositi fiscali per prodotti soggetti ad accisa, depositi doganali compresi i depositi custodia e lavorazione lane), per le quali non necessita alcuna autorizzazione specifica, in quanto già munite di permesso;

2) le imprese che possono essere autorizzate alla gestione di tali depositi. A tale riguardo sono previste due tipologie di depositi: depositi in conto terzi, che possono essere condotti da società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, da società cooperative e da enti, purché abbiano un capitale o un fondo di dotazione non inferiore ad euro 516.456,90; depositi in conto proprio la cui autorizzazione può essere concessa a qualsiasi impresa, di qualunque natura e dimensione, limitatamente però ai beni inviati da un operatore comunitario e destinati ad essere ceduti alla stessa impresa depositaria (cosiddetto *consignment stock* o *call stock*).

Il comma 2-bis, aggiunto all'art. 50-bis dal D.L. n.262 del 2006, ha previsto un nuovo obbligo per i titolari di depositi fiscali per i prodotti soggetti ad accisa e di depositi doganali che, in precedenza, erano automaticamente autorizzati ad operare come depositi IVA. Tali soggetti non hanno bisogno di un'autorizzazione esplicita per utilizzare i loro depositi anche come depositi IVA, ma devono comunque effettuare una preventiva comunicazione all'ufficio doganale che esercita la vigilanza sul relativo impianto, indirizzata anche alla Direzione regionale delle entrate territorialmente competente in relazione al luogo di dislocazione del deposito.

³⁴ In base al comma 7 dell'articolo 50-bis, i gestori del deposito possono assumere la veste di rappresentanti fiscali, ai fini dell'adempimento degli obblighi tributari afferenti le operazioni, se i soggetti non residenti intervengono nelle operazioni di introduzione, cessione o estrazione dei beni dai depositi stessi, e non hanno già nominato un rappresentante fiscale ovvero non hanno

Per i beni di provenienza extra UE deve verificare la prestazione della garanzia ovvero l'eventuale esonero.

Inoltre, il soggetto gestore deve provvedere alla registrazione di detti beni nel registro del deposito, alla loro tracciabilità – fisica e contabile – e monitoraggio, acquisendo anche tutti i documenti commerciali e le fatture che attestano le singole transazioni che avvengono all'interno del deposito.

Al momento della estrazione qualora si tratti di beni nazionali destinati ad essere immessi in consumo in Italia, il depositario (soggetto gestore) è tenuto al pagamento dell'imposta in nome e per conto del soggetto che estrae.

Ebbene, nella sua funzione di garante della corretta applicazione del regime, il depositario assume una responsabilità solidale con il depositante per l'assolvimento dell'imposta e, in caso di mancato pagamento, si rende applicabile la sanzione prevista dall'art. 13, D.Lgs. n.471/1997.

Ovviamente, nel caso in cui chi estrae è un esportatore abituale e quindi assolve l'imposta con utilizzo del *plafond* IVA, senza averne la disponibilità, dell'imposta e della relativa sanzione risponde solo chi estrae e non il depositario.

Si badi, inoltre, che l'inosservanza delle regole previste in capo al gestore del deposito nella fase dell'estrazione viene valutata per la revoca dell'autorizzazione alla gestione del deposito ovvero ai fini della esclusione dall'abilitazione a gestire come deposito IVA i magazzini generali e i depositi doganali (cfr. art. 50-bis, comma 8, D.L. n.331/1993).

In caso di estrazione dal deposito IVA di beni nazionali, l'imposta è parimenti dovuta dal soggetto che procede all'estrazione, ma, come detto, è versata in nome e per conto di tale soggetto dal gestore del deposito.

In questi casi il pagamento dell'imposta deve avvenire entro il 16 del mese successivo a quello di estrazione,³⁵ attraverso un versamento diretto con il Mod.

provveduto a identificarsi direttamente in Italia quali operatori non residenti. Per tali operazioni i gestori possono richiedere l'attribuzione di un numero unico di partita IVA per tutti i soggetti passivi di imposta non residenti da essi rappresentati (cosiddetto "rappresentante del luogo" o "del punto").

³⁵ M. BALZANELLI e R. ZAVATTA, in *Depositi IVA: chi estrae deve conoscere il "pedigree" del*

F24, con divieto di avvalersi della compensazione “orizzontale” di cui all’art. 17, D.Lgs. n.241/1997.³⁶

Il versamento diretto genera in capo a chi estrae la formazione di un credito verso lo Stato che viene autofatturato e annotato sul registro degli acquisti (art. 25, D.P.R. n.633/1972) e permette la detrazione dell’imposta.

Pertanto è chiaro che la nuova regola del versamento tramite F24 senza compensazione potrà concorrere ad aumentare la posizione creditoria dei contribuenti che operano l’estrazione da un deposito.³⁷

A seguito delle predette modifiche sui depositi fiscali, sono mutate anche le responsabilità del gestore del deposito, che, in precedenza, aveva soltanto l’obbligo di acquisire, da parte del soggetto che estrae i beni, le informazioni necessarie per verificare che tale soggetto avesse correttamente adempiuto agli obblighi di autofatturazione o di integrazione delle fatture.

Con le nuove disposizioni, il gestore, oltre ad essere tenuto alla corretta esecuzione degli adempimenti di registrazione e conservazione dei documenti previsti dall’art. 50-*bis*, comma 3, avrà anche l’ulteriore responsabilità di valutare se l’estrazione dei beni deve scontare l’imposta mediante il versamento che esso dovrà eseguire in nome e per conto del soggetto che estrae i beni, ovvero se l’estrazione può essere effettuata senza il pagamento dell’imposta.

bene, in *Corr. Trib.* n.27/2017, fanno notare che, con riferimento al diritto di detrazione IVA, «la disposizione normativa, interpretata rigidamente, sembrerebbe comportare un penalizzante effetto *décalage*, considerato che i dati relativi all’avvenuto pagamento dell’IVA sarebbero disponibili solo nel mese successivo a quello dell’estrazione». Tuttavia i due autori segnalano che il diritto alla detrazione sorge nel momento in cui l’imposta diviene esigibile e che l’estrazione dei beni dal deposito IVA rappresenta «il momento che coincide con l’esigibilità del tributo». La conseguenza è che la detrazione dovrebbe essere esercitabile a partire da tale momento, indipendentemente dal fatto che i dati relativi al versamento dell’imposta siano disponibili solo nel mese successivo a quello dell’estrazione.

³⁶ La Risoluzione n.45/E del 7 aprile 2017 ha istituito i nuovi codici per i versamenti mensili da parte dei gestori dei depositi IVA. Per ogni mese dell’anno va indicato un codice tributo (6301 per gennaio, 6302 per febbraio, e così via fino a 6312 per dicembre) che identifica il periodo in cui i beni vengono estratti. Nella sezione CONTRIBUENTE del mod. F24, nei campi “codice fiscale” e “dati anagrafici”, vanno indicati il codice fiscale e i dati anagrafici del soggetto estrattore dei beni dal deposito IVA, mentre nel campo “Codice fiscale del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare” si riporta il codice fiscale del gestore del deposito IVA, unitamente al codice identificativo “50”. Il “codice ufficio”, “codice atto” ed “elementi identificativi” non vanno riempiti.

³⁷ S. FICOLA e B. SANTACROCE, *La nuova operatività del deposito IVA*, in *Corr. Trib.* n.16/2017.

Di conseguenza, si configura una doppia responsabilità per il gestore del deposito.

La prima riguarda, come evidenziato nella circolare n.12/E/2015, l'obbligo di ottenere la "*prova idonea a dimostrare il regolare assolvimento dell'imposta*" (ad es. copia del documento contabile contenente l'esposizione dell'IVA dovuta).

In particolare deve assicurarsi che la base imponibile indicata nel documento di estrazione comprenda anche i corrispettivi relativi alle prestazioni di servizio (compresa la custodia) eventualmente rese sui beni nel periodo di giacenza nel deposito (cfr. art. 50-*bis*, comma 5), se territorialmente rilevanti.

Il mancato assolvimento di tali obblighi comporta la responsabilità solidale, limitatamente all'imposta dovuta sull'operazione.

La seconda ipotesi di responsabilità riguarda, invece, l'effettivo assolvimento dell'obbligo di versamento dell'imposta nei casi in cui esso è previsto a norma del comma 6.

In questa ipotesi, la solidarietà per il pagamento dell'imposta si estende alla sanzione di cui all'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n.471.

Stante la formulazione della norma che prevede la solidarietà per la sanzione limitatamente all'ipotesi del "*mancato versamento dell'imposta dovuta ai sensi dei precedenti periodi*", è da ritenere che non si estenda alle altre ipotesi di estrazione in regime di non imponibilità previste dal comma 4, dell'art. 50-*bis*.

Una ultima ipotesi riguarda il caso dell'esportatore abituale, il quale deve compilare una dichiarazione d'intento per ogni singola estrazione, indicando come destinatario della stessa il gestore del deposito.

Tale dichiarazione dovrà essere trasmessa all'Agenzia delle entrate e dovrà essere consegnata al gestore del deposito.

Nel caso in cui l'esportatore abituale compia l'estrazione presentando una dichiarazione d'intento falsa al gestore del deposito, troverà applicazione la sanzione di cui dal 100% al 200% dell'imposta, e obbligato al pagamento

dell'imposta, nonché della sanzione, sarà solo l'esportatore abituale.³⁸

2.7. L'estrazione dei carburanti dai depositi fiscali: le novità dal 2018

La Legge n.205 del 2017 ha introdotto, con decorrenza 1° febbraio 2018, specifici obblighi per il versamento dell'IVA da parte dei cd. *trader* di carburanti per motori e per gli altri carburanti combustibili.

Infatti, nel caso di estrazione di benzina e gasolio da un deposito fiscale o dal deposito di un destinatario registrato,³⁹ indipendentemente dalla loro provenienza (acquisto nazionale, intracomunitario o extracomunitario), colui che procede all'estrazione deve versare l'IVA avvalendosi del modello F24, ma senza diritto di compensazione con altre imposte.

Il versamento è effettuato dunque dal soggetto per conto del quale il gestore dei predetti depositi procede ad immettere in consumo o ad estrarre i prodotti.⁴⁰

È previsto inoltre che gli estremi del versamento vengano indicati nel documento di accompagnamento per la circolazione dei prodotti stessi (DAS) e la ricevuta di versamento dovrà essere consegnata al gestore del deposito.⁴¹

Tali novità portano alla conclusione che l'IVA non dovrà più essere applicata scomputando dalla massa delle operazioni attive la massa delle operazioni passive, ovvero per i carburanti oggetto di acquisto intracomunitario con il sistema del *reverse charge*, ma per ciascuna operazione prima dell'estrazione. I titolari del deposito non potranno infatti procedere all'estrazione o all'immissione

³⁸ M. PERIOLO, *Le regole sui depositi IVA per il contrasto dei comportamenti fraudolenti*, in *Corr. Trib.* n.4/2017.

³⁹ Il deposito fiscale è l'impianto in cui vengono fabbricate, trasformate, detenute, ricevute o spedite merci sottoposte ad accisa, in regime di sospensione dei diritti di accisa, mentre il destinatario registrato è la persona, fisica o giuridica, autorizzata dalle autorità competenti dello Stato membro di destinazione, a ricevere, nell'esercizio della sua attività, prodotti sottoposti ad accisa circolanti in regime di sospensione dall'accisa da un altro Stato membro.

⁴⁰ La base imponibile, che include l'ammontare dell'accisa ed è costituita dal corrispettivo o valore relativo all'operazione di introduzione ovvero dal corrispettivo o valore relativo all'ultima cessione effettuata durante la loro custodia nel deposito, è aumentata dell'importo relativo alle eventuali prestazioni di servizi sui prodotti durante la giacenza fino all'estrazione, mentre non tiene conto dell'eventuale importo sul quale è stata versata l'IVA in dogana all'atto dell'importazione.

⁴¹ Nota Agenzia delle dogane n.4716/RU/2018 del 7 febbraio 2018.

in consumo prima della consegna della ricevuta di versamento da parte dell'operatore commerciale, salva, in mancanza, la loro responsabilità solidale per il pagamento dell'IVA.⁴²

Per i carburanti introdotti in un deposito IVA a seguito di un acquisto intracomunitario, le suddette disposizioni non si applicano se l'immissione in consumo è effettuata per conto di un soggetto ritenuto affidabile o che presti idonea garanzia.

La disciplina non si applica inoltre ai carburanti di proprietà del gestore del deposito dal quale sono immessi in consumo o estratti. Sono infine esclusi i prodotti immessi in consumo da un deposito fiscale per conto di un soggetto, titolare di un diverso deposito fiscale avente capacità non inferiore ai valori stabiliti dall'articolo 23, comma 3, del testo unico di cui al D.Lgs. n.504 del 1995 e che integri i criteri di affidabilità stabiliti con il decreto da emanarsi, nonché i prodotti immessi in consumo da un deposito fiscale avente capacità non inferiore ai predetti valori per conto di un soggetto che presti idonea garanzia con le modalità e i termini stabiliti con il medesimo decreto.

Il Decreto MEF 13 febbraio 2018, pubblicato sulla GU. del 17 febbraio 2018, ha completato l'iter normativo, dando attuazione alla disciplina nonché precisando il campo di applicazione, i criteri di affidabilità⁴³ e le forme attraverso le quali prestare idonea garanzia ai fini dell'esonero.

L'eventuale garanzia deve essere prestata a favore dell'ufficio competente dell'Agenzia delle entrate e consegnata in copia al gestore del deposito fiscale. Essa deve avere una durata pari a 12 mesi dall'immissione in consumo dei beni dal deposito fiscale e un ammontare corrispondente all'IVA dovuta. Sono

⁴² F. CERIONI, *Pagamento immediato dell'IVA sui carburanti estratti dai depositi fiscali o dei destinatari registrati*, in *Corr. Trib.* n.21/2018.

⁴³ In particolare, è previsto che i criteri di affidabilità si considerano integrati se ricorre una delle seguenti condizioni: 1) il soggetto è un operatore economico autorizzato c.d. "AEO"; 2) il soggetto è esonerato dall'obbligo di prestare cauzione ai sensi dell'art. 90 del D.P.R. n.43/73 (Amministrazioni dello Stato, enti pubblici e ditte di notoria solvibilità); 3) il soggetto è esonerato dall'obbligo di prestare cauzione ai sensi dell'art. 5 comma 3 lett. a) del D.P.R. n.504/95, relativamente al deposito fiscale di cui risulta titolare.

ammesse le seguenti forme di garanzie: a) cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato, al valore nominale; b) fideiussione rilasciata da una banca o da un'impresa commerciale che offra adeguate garanzie di solvibilità a giudizio dell'Amministrazione finanziaria; c) polizza fideiussoria rilasciata da un'impresa di assicurazione.

3. Le triangolazioni

In materia di triangolazioni⁴⁴ è da rilevare che la più recente giurisprudenza della Corte di Cassazione appare essere "pro contribuente", affermando, in sostanza, che l'operazione non è imponibile ai fini IVA se la merce è comunque destinata all'estero.

Il regime di non imponibilità delle operazioni all'esportazione si pone dunque quale logico corollario del principio di imposizione nel luogo in cui avviene il consumo finale.

Le operazioni triangolari sono così chiamate per la presenza di un cedente e di un cessionario entrambi residenti nel territorio dello Stato e di un terzo cessionario residente in uno Stato estero e di destinazione della merce.⁴⁵

⁴⁴ In ragione del luogo in cui i soggetti che partecipano all'operazione triangolare sono identificati ai fini IVA, le triangolazioni possono essere classificate come segue:

- nazionali, nel caso in cui il primo cedente ed il promotore della triangolazione siano identificati nel medesimo Stato membro, mentre l'acquirente finale sia identificato in un diverso Stato membro ovvero in un Paese extra-UE;
- comunitarie, nel caso in cui i tre soggetti siano identificati in altrettanti Paesi membri;
- comunitarie "improprie", nel caso in cui due soggetti siano identificati in Paesi membri differenti, mentre il terzo soggetto sia identificato in un Paese extra-UE.

⁴⁵ Esemplificando il dettato letterale della norma, nell'esportazione triangolare interviene un primo soggetto (IT1), identificato ai fini IVA nel territorio italiano, il quale vende i beni ad un secondo soggetto (IT2), anch'egli identificato in Italia, il quale rivende i medesimi beni ad un terzo soggetto estero (CH).

Perché l'operazione sia regolare ed entrambe le operazioni (1^a vendita da IT1 a IT2 e 2^a vendita da IT2 a CH) costituiscano cessioni all'esportazione non imponibili è necessario, secondo il dettato letterale della norma, che i beni, su incarico del cessionario, siano trasportati o spediti fuori del territorio comunitario "a cura o a nome del cedente". Verificandosi questa circostanza e provata l'avvenuta esportazione dei beni, sia IT1 che IT2 eseguono entrambi una cessione all'esportazione non imponibile.

In ordine ai soggetti che possono intervenire nella triangolazione e ai contratti stipulati tra le parti va specificato quanto segue: il primo cedente (IT1) e il promotore della triangolazione (IT2) devono essere entrambi soggetti passivi d'imposta identificati in Italia, cioè devono possedere

Ai fini della non imponibilità IVA dell'operazione di triangolazione, è necessario che l'operazione sia stata voluta *ab origine* come cessione nazionale in vista di un trasporto al cessionario residente all'estero, nel senso che tale destinazione sia riferibile alla comune volontà degli originari contraenti, indipendentemente dalla circostanza per cui il trasporto sia avvenuto a cura o a nome del cedente.

Tuttavia, si rileva che nella giurisprudenza della Corte di Cassazione, sono emersi due orientamenti di segno opposto.

Il primo, molto risalente nel tempo e più "rigido" (Cass., sent. 24 maggio 1998, n.5065; Cass., sent. 5 settembre 2008, n.22445), secondo cui nelle operazioni triangolari, l'esportazione dei beni deve avvenire a cura o a nome del cedente anche se su incarico del cessionario, senza possibilità di inserimento, in tale fase, da parte del cessionario, a nulla rilevando che la merce sia stata poi effettivamente esportata.

Tale orientamento è stato superato: oggi, la Corte di Cassazione (Cass., sent. 4 aprile 2000, n.4098, e sent. 25 giugno 2014, n.14405) ritiene legittima l'applicazione del regime di "non imponibilità IVA" nell'ambito delle triangolazioni, laddove il contratto per la spedizione dei beni all'estero sia stato stipulato dal primo cessionario italiano dell'operazione e non dal primo cedente.

La Corte ha affermato che affinché una operazione triangolare possa qualificarsi come cessione intracomunitaria non imponibile, l'espressione "*a cura del cedente*" relativa al trasporto, contenuta nell'art 8, comma 1, lett. a), D.P.R. n.633/1972 (così come quella "*per suo conto*" prevista dall'art. 15, comma 1, Direttiva 77/388/CEE), va interpretata in relazione allo scopo della norma medesima, ossia di evitare e di contrastare operazioni fraudolente, che si

un numero di partita IVA italiana, e, quindi, devono essere soggetti passivi "stabiliti" in Italia (residenti, domiciliati o con "stabile organizzazione" in Italia), ovvero soggetti passivi non residenti (comunitari o extracomunitari) identificati direttamente o dotati di rappresentante fiscale.

Inoltre, il cliente finale, destinatario all'estero dei beni, in genere è un soggetto stabilito fuori della UE, ma può anche essere un soggetto passivo d'imposta nazionale o comunitario che si fa consegnare i beni fuori del territorio comunitario e può rivestire la qualifica di soggetto passivo d'imposta, di ente o di privato consumatore.

verificherebbero se il cessionario nazionale potesse autonomamente decidere di esportare i beni in un altro Stato membro.

Pertanto, ai fini della non imponibilità IVA dell'operazione non è necessario che la spedizione o il trasporto avvengano in esecuzione di un contratto concluso direttamente dal cedente o in rappresentanza di quest'ultimo, ma è essenziale solo che vi sia la prova che l'operazione, fin dalla sua origine e nella sua rappresentazione documentale, sia stata voluta come cessione nazionale in funzione del successivo trasporto a un cessionario residente all'estero (Cass., sent. 23 febbraio 2018, n.4408).⁴⁶

A nulla rileva, inoltre, che la fattura relativa al trasporto sia emessa dallo spedizioniere, ovvero dal trasportatore, nei confronti del primo cedente o di altri soggetti, dunque anche nei confronti del promotore dell'operazione.

Si può affermare che tale orientamento sia oggi consolidato: difatti, con la recente pronuncia del 31 gennaio 2017, n.2460, la Corte di Cassazione, richiamando la Corte di giustizia UE (sent. 6 aprile 2006, causa C-245/04; sent. 12 dicembre 2010, causa C-430/09; sent. 27 settembre 2012, causa C-587/10), ha dato continuità alla precedente statuizione, affermando che la non imponibilità IVA, in caso di più vendite consecutive, è riconosciuta alla cessione interna dei beni oggetto di un unico trasporto, a prescindere dal soggetto, che può quindi essere anche il cessionario intermedio, che abbia la disponibilità della merce durante il trasporto verso il destinatario non residente.

Si segnala, peraltro, che anche l'Amministrazione finanziaria ha mostrato una maggiore sensibilità alle tematiche degli operatori economici, rivedendo le proprie precedenti ed assai formalistiche posizioni.

In particolare, con le risoluzioni nn. 35/E e 43/E del 2010, l'Amministrazione

⁴⁶ In ordine alla volontà originaria degli operatori nazionali IT1 e IT2, essa può essere provata se documentata «per mezzo degli ordini di spedizione merci, bollette doganali, ecc.» (cfr. Cass., sent. n.14405 del 2014, confermata dalla successiva ordinanza n.25527 del 2014), nonché con il richiamo nelle bolle doganali di esportazione sia dei «riferimenti della fattura emessa dal fornitore al cessionario che della fattura emessa dal cessionario al cliente finale estero» (ord. n.5330 del 18 marzo 2015).

finanziaria ha precisato che il regime di non imponibilità previsto per le cessioni all'esportazione (e per le cessioni intracomunitarie) è subordinato alla circostanza che dalla documentazione relativa all'operazione emerga la comune volontà delle parti è quella di trasportare la merce a destinazione dell'acquirente finale in uno Stato terzo (o in un diverso Stato membro dell'Unione, in caso di cessione intracomunitaria).

L'Agenzia delle entrate ha così parzialmente superato la posizione espressa nelle precedenti risoluzioni nn. 115/E/2001 e 51/E/1995.

Tale nuovo orientamento consente di evitare che formalismi superflui impediscano di ricondurre al regime specificatamente previsto per il commercio con l'estero, determinate operazioni che si dalla loro origine e in tutta la rappresentazione documentale risultano effettivamente "volute" dalle parti alla stregua di cessioni all'esportazione.⁴⁷

Con riferimento alle operazioni triangolari, un ulteriore profilo problematico riguarda la detraibilità dell'IVA nel caso di fatturazione per operazioni inesistenti o per frodi "carosello".

La questione è stata oggetto di numerose pronunce, sia della Corte di giustizia UE sia della Corte di Cassazione, e ha riguardato la ripartizione dell'onere probatorio tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

La proporzionalità è un criterio fondamentale nell'ambito della ripartizione dell'onere probatorio in sede di accertamento o finanche in sede processuale.

Il riferimento è, ancora una volta, al diritto alla detrazione, con particolare riguardo alla figura del cessionario nelle ipotesi di frodi IVA commesse da terzi a monte della catena delle operazioni assoggettate al tributo.⁴⁸

⁴⁷ A. ALBANO e C. ARMUZZI, *La rilevanza dei profili esecutivi nelle operazioni triangolari "nazionali" all'esportazione*, in *Corr. Trib.*, n.25/2018.

⁴⁸ Dalla prassi giurisprudenziale emerge che è opportuno negare il diritto alla detrazione ai soggetti che, pur non avendo organizzato la frode, hanno effettuato acquisti all'interno della catena fraudolenta, qualora risulti che essi non potevano non sapere dell'esistenza della stessa; in questi casi, un operatore diligente si sarebbe accorto del carattere anomalo dell'operazione messa in atto, difficilmente spiegabile in un contesto fiscalmente fisiologico. Lo stesso diritto alla detrazione sarà, invece, conservato dal soggetto che attesti la sua non conoscenza e non conoscibilità della frode.

Rispetto a tale questione, la Corte di giustizia (con orientamento ormai recepito dalla Cassazione) evidenzia che il diniego del diritto alla detrazione non è compatibile con l'ordinamento comunitario laddove manchi la prova della consapevolezza della frode da parte del cessionario, che va sempre fornita dall'amministrazione finanziaria e dalla quale non può prescindere la verifica in sede processuale (Corte di giustizia UE, sent. 13 febbraio 2014, causa C-18/13, *Maks Pen EOOD*; Corte di giustizia UE, sent. 6 dicembre 2012, causa C-285/11, *Bonik EOOD*; Corte di giustizia UE, sent. 31 gennaio 2013, causa C-642/11, *Stroy trans EOOD*).

Per la Corte, sarebbe infatti sproporzionato richiedere al cessionario di fornire la prova circa l'assenza di consapevolezza della frode da altri perpetrata.

Il principio del "non sapeva o non poteva sapere" assume dunque un'importanza centrale per distinguere le fattispecie opposte della connivenza o dell'inconsapevolezza della frode.

Alla luce del giusto bilanciamento tra diritto alla detrazione e contrasto alle frodi IVA, il cessionario è quindi tenuto a fornire esclusivamente la prova circa la regolarità "apparente" dell'operazione: la prova della consapevolezza della frode dovrebbe essere data in positivo, dall'Amministrazione finanziaria, perché è tale prova che equivale a dimostrare il coinvolgimento del soggetto passivo nella operazione fraudolenta.⁴⁹

Richiedere una prova negativa, per di più documentale, atta a dimostrare l'assenza di consapevolezza, si risolve in una *probatio diabolica* e quindi contraria al principio di proporzionalità. In pratica, si richiederebbe al contribuente non già una prova in positivo della propria buona fede, ma

Tuttavia, per evitare l'eccessiva responsabilizzazione del contribuente in un'attività di monitoraggio sul proprio fornitore, è stato addossato l'onere della prova all'amministrazione.

⁴⁹ Per garantire il perfetto funzionamento del sistema, la Corte ha individuato e chiarito quali fossero gli "elementi oggettivi" che indurrebbero a ritenere di essere al cospetto di una frode. In questo senso, i giudici comunitari hanno evidenziato che l'anomalia dell'operazione di acquisto potrebbe rinvenirsi nell'applicazione di prezzi significativamente inferiori ai valori di mercato o nella realizzazione di anomale modalità di consegna-fornitura-pamento della merce.

addirittura una prova in negativo relativa all'assenza di mala fede.⁵⁰

La Corte di giustizia, sotto questo profilo, utilizza la proporzionalità come criterio di ripartizione dell'onere probatorio tra amministrazione finanziaria e contribuente, in base al quale non può essere richiesta al soggetto passivo una prova che proporzionalmente e ragionevolmente questi non è in grado di fornire.

Mediante tale approccio, si vuole evitare quel sistema di responsabilità oggettiva che, secondo la Corte di giustizia, non è compatibile con il regime del diritto dell'Unione europea alla detrazione dell'IVA e del principio di proporzionalità.

Difatti, «l'istituzione di un sistema di responsabilità oggettiva va al di là di quanto necessario per garantire i diritti dell'Erario». Il principio di proporzionalità impone che le limitazioni del diritto di detrazione, imposte dagli Stati ai soggetti passivi, non devono eccedere quanto necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare frodi o abusi.

Sulla base di tale principio, pertanto, il contribuente non deve dimostrare la propria buona fede, ma è l'amministrazione finanziaria a dover provare che l'acquirente «sapeva o avrebbe dovuto sapere» che l'operazione si iscriveva in una frode: solo in tale ipotesi risulta proporzionato il diniego del diritto alla detrazione, che altrimenti non può subire limiti.

La proporzionalità opera dunque come criterio di ripartizione e misura dell'onere probatorio, secondo logiche comunitarie che a livello interno la Corte di Cassazione, non senza qualche difficoltà, sta facendo proprie.

4. Le sanzioni amministrative tributarie per le violazioni della normativa sui depositi IVA. Il principio di proporzionalità

Per quanto riguarda l'aspetto sanzionatorio, occorre partire dalla fattispecie affrontata dalla Corte di giustizia UE nella sentenza *Equoland*, ove l'Ufficio ha applicato la sanzione amministrativa del 30% prevista dall'art. 13 del D.Lgs.

⁵⁰ P. CENTORE, *Prova, controprova e responsabilità dell'operatore nelle frodi IVA*, in *Corr. Trib.*, n.32/2014, p. 2471.

n.471/1997.

La Corte di Cassazione ha sostanzialmente confermato la posizione dell'Amministrazione finanziaria stabilendo, da un lato, che, stante la natura di tributo interno dell'IVA all'importazione e non rinvenendosi, all'interno della normativa doganale, una disposizione sanzionatoria speciale, è corretta l'applicazione dell'art. 13 del D.Lgs. n.471/1997⁵¹ e, dall'altro lato, che non è invocabile l'esimente per le violazioni meramente formali e che nemmeno può farsi riferimento all'art. 6, comma 9-bis, del D.Lgs. n.471/1997, concernente l'assolvimento dell'IVA col sistema dell'autofatturazione in assenza dei requisiti previsti per il meccanismo dell'inversione contabile di cui agli artt. 17 e 74 del D.P.R. n.633/1972.

Sul punto, la Corte di giustizia si è limitata a ribadire che l'osservanza del principio di proporzionalità dovrebbe indurre a ritenere non proporzionata una sanzione d'importo corrispondente a quello dell'imposta detraibile, dal momento che ciò significherebbe privare il soggetto passivo del diritto di detrazione.⁵²

Infatti, assoggettare una sola e unica operazione a una doppia imposizione dell'IVA, concedendo al contempo una sola volta la detraibilità di tale imposta, fa permanere la rimanente IVA a carico del soggetto passivo.

La valutazione finale sul carattere proporzionato o meno della sanzione del 30%, tuttavia, compete unicamente al giudice del rinvio.⁵³

⁵¹ Con la Circolare n.16/D del 20 ottobre 2014, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che la sanzione pari al trenta per cento dell'importo dell'IVA non versata all'atto dell'importazione, al ricorrere delle condizioni ivi previste, viene applicata nella misura ridotta pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo, se la regolarizzazione avviene entro il 15° giorno, assumendo come *dies ad quem* quello in cui risulta annotata, nei registri contabili, l'autofattura emessa ai sensi del citato articolo 50-bis, comma 6, relativamente all'"estrazione" dei beni dal deposito IVA.

⁵² In tal senso, la Corte ha ripetutamente dichiarato che, in considerazione del ruolo preponderante che il diritto a detrazione occupa nel sistema comune dell'IVA, diretto a garantire la perfetta neutralità fiscale di tale imposta rispetto a tutte le attività economiche, poiché tale neutralità presuppone la facoltà per il soggetto passivo di detrarre l'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche, una sanzione consistente in un diniego del diritto a detrazione non è conforme alla sesta direttiva nel caso in cui non fossero accertati nessuna frode o danno per il bilancio dello Stato.

⁵³ Al fine di valutare se sanzione sia conforme al principio di proporzionalità, occorre tener conto, in particolare, della natura e della gravità dell'infrazione che detta sanzione mira a penalizzare, nonché delle modalità di determinazione dell'importo della sanzione stessa (CGUE, sent. 17 luglio

Il principio di proporzionalità ha assunto una particolare funzione di bilanciamento proprio con riguardo alle sanzioni tributarie, in particolare non penali.

In attuazione di tale principio è necessario che la sanzione irrogata sia commisurata alla gravità del comportamento e della violazione posti in essere dal contribuente e che non ecceda quanto necessario al fine di garantire l'esatta riscossione dell'imposta, l'adempimento degli obblighi formali e di prevenire l'evasioni e le frodi.

La proporzionalità, come sottolineato dalla dottrina, assume una funzione limitativa del potere sanzionatorio al fine di evitare sproporzioni ed incoerenze del sistema repressivo nel suo complesso.

La giurisprudenza della Corte di giustizia ha affrontato principalmente il tema della proporzionalità del sanzionatorio soprattutto nel settore dell'IVA.

A tal proposito, occorre ricordare che nel settore delle sanzioni IVA manca una armonizzazione della normativa dell'Unione europea, in quanto gli Stati membri sono competenti a individuare le sanzioni che a loro sembrano più appropriate.

Tuttavia, gli ordinamenti interni devono sempre rispettare il diritto dell'Unione e i suoi principi generali e, di conseguenza, il rispetto del principio di proporzionalità (CGUE, sent. 6 febbraio 2014, causa C-424/12 *Fatorie*).

I capisaldi della giurisprudenza europea in ambito sanzionatorio sono essenzialmente due.

Il primo è che la sanzione non può mai consistere nella perdita del diritto alla detrazione, perché una sanzione pari all'importo dell'imposta detraibile «sarebbe sproporzionata, dato che ciò equivarrebbe a privare in sostanza il soggetto passivo del suo diritto alla detrazione» (CGUE, sent. 12 luglio 2012, causa C-284/11, *EMS BULGARIA Transport*).⁵⁴

2014, causa C-272/13, punto 35).

⁵⁴ In linea di principio, infatti, la detrazione dell'IVA a monte dev'essere accordata se i requisiti sostanziali sono soddisfatti, anche se certi requisiti formali sono stati omessi da parte dei soggetti passivi. La soluzione può essere diversa se la violazione di tali requisiti formali abbia l'effetto di impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali.

Il secondo è che qualsiasi sanzione deve essere “proporzionata” ed “adeguata” alla violazione commessa, sulla base dell’assunto secondo cui l’ordinamento europeo impone il principio della “congruità del mezzo al fine”: le sanzioni devono essere necessarie rispetto allo scopo perseguito e tener conto della gravità dell’infrazione (cfr. CGUE, sent. 12 luglio 2001, C-262/99, par. 67).

Sotto tale profilo, è emblematica la sentenza *Equoland* (CGUE, sent. 17 luglio 2014, causa C-272/13), nella quale il Giudice europeo ha ritenuto che la sanzione per tardivo versamento dell’IVA, pari al 30% dell’imposta tardivamente corrisposta, potrebbe essere ritenuta “eccessiva”.

Ma a chi spetta valutare la proporzionalità della sanzione irrogata?

Sul punto soccorre la sentenza del 20 giugno 2013, causa C-259/12, *Rodopi*, nella quale la Corte di giustizia ha demandato al Giudice nazionale il compito di valutare se, in concreto, il quantum della sanzione irrogata appare in contrasto rispetto al principio di proporzionalità.

Orbene, l’orientamento della Corte indicato in tale sentenza e da ultimo nella recentissima pronuncia 26 aprile 2017, causa C-564/15, *Tibor Farkas*, è nel senso di affidare al giudice nazionale un ruolo fondamentale in tema di sanzioni amministrative: valutare le circostanze concrete e ridurre, se del caso, la misura delle sanzioni irrogate, laddove le stesse risultino eccessive.⁵⁵

Nella sentenza da ultimo citata, la Corte di giustizia afferma espressamente che la valutazione circa la proporzionalità della sanzione deve tener conto della natura e della gravità della violazione che detta sanzione mira a punire, nonché delle modalità di determinazione dell’importo della sanzione stessa.

La Corte insiste sulla necessità che le sanzioni siano graduate in relazione alle

⁵⁵ Pertanto, sebbene, al fine di garantire l’esatta riscossione dell’imposta e di evitare l’evasione, gli Stati membri possono legittimamente prevedere, nelle rispettive normative nazionali, sanzioni appropriate, volte a penalizzare il mancato rispetto degli obblighi IVA, siffatte sanzioni non devono tuttavia eccedere quanto è necessario per conseguire tali obiettivi. Spetta al giudice nazionale verificare se l’importo della sanzione non ecceda quanto necessario per conseguire gli obiettivi consistenti nell’assicurare l’esatta riscossione dell’imposta ed evitare l’evasione, considerate le circostanze del caso di specie e, in particolare, la somma concretamente inflitta e l’eventuale sussistenza di un’evasione o di un’elusione della normativa applicabile imputabili al soggetto passivo la cui mancata iscrizione viene sanzionata.

circostanze concrete (natura e gravità dell'illecito), biasimando qualsiasi automatismo nell'applicazione di una sanzione fissa.

Proprio nella pronuncia *Farkas* la Corte ha ritenuto che l'irrogazione di una sanzione pari al 50% dell'importo dell'IVA nel caso in cui il soggetto passivo che ha acquistato un bene non applicando erroneamente il regime dell'inversione contabile, deve ritenersi del tutto sproporzionata.

Ciò tenuto conto degli elementi di fatto che caratterizzano la fattispecie: da un lato, la mancanza di perdita di gettito (e quindi di danno erariale perché l'IVA comunque era stata versata) e, dall'altra, l'assenza di indizi di frode.

Pertanto, la Corte pur giudicando sproporzionata la sanzione in esame, ha rinviato al giudice nazionale la verifica delle circostanze concrete al fine di operare una adeguata riduzione della sanzione.

Nell'ambito dell'ordinamento italiano, come noto, l'art. 7, comma 4, D.Lgs. n.472/1997 prevedeva la possibilità di ridurre alla metà del minimo edittale la sanzione, in presenza di circostanze "eccezionali" che rendessero manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferiva e la sanzione irrogata.

Con la riforma del sistema sanzionatorio di cui al D.Lgs. n.158/2015, proprio in forza al principio di proporzionalità è stato eliminato il riferimento alle circostanze "eccezionali",⁵⁶ anche se permane il limite della riduzione alla metà del minimo edittale.

Ma ciò che rileva, alla fine, è il giudice nazionale che dovrà valutare la sproporzione della sanzione in relazione al caso concreto e disporre, se del caso, una adeguata riduzione.

⁵⁶ Attraverso l'eliminazione della parola "eccezionali", l'attenuante assume carattere generale, con la conseguenza che alla stessa gli uffici potranno fare ricorso in tutte le ipotesi, non predeterminate, in cui, in concreto, il trattamento sanzionatorio produca nei confronti del contribuente conseguenze eccedenti rispetto al disvalore della sua condotta o al danno arrecato alle ragioni dell'Erario.

5. Conclusioni

Come si è visto, il quadro normativo delle disposizioni relative alle importazioni, ai depositi IVA, alle triangolazioni e alle rispettive sanzioni è radicalmente mutato nel corso degli anni. In particolare, sono numerosi gli interventi in chiave eurounitaria che hanno consentito di introdurre una disciplina sempre più armonizzata dell'Imposta sul Valore Aggiunto.

Nel presente lavoro si è cercato di cogliere le novità di tali interventi: soprattutto gli approdi giurisprudenziali, sia quelli resi internamente dalla Suprema Corte di Cassazione che quelli emanati dalla Corte di giustizia dell'Unione europea, hanno consentito una applicazione sempre più uniforme delle disposizioni.

Se con riguardo all'importazione, ai depositi fiscali e alle triangolazioni il principio di fondo che sembra regolare le singole materie è quello della prevalenza della sostanza della forma, l'aspetto sanzionatorio è improntato al fondamentale principio di proporzionalità.

Soffermandosi su quest'ultimo – la cui portata applicativa risulta essere molto rilevante – si precisa che esso postula che la misura prescelta dall'ordinamento o dalla prassi amministrativa sia:

- 1) adeguata al fine;
- 2) necessaria, cioè nel senso che deve essere la meno invasiva possibile della sfera patrimoniale del contribuente rispetto ad altre misure alternative;
- 3) rispettosa dell'equo bilanciamento tra l'interesse fiscale, che rappresenta un vantaggio per tutta la collettività, e i diritti soggettivi del singolo, che non possono essere compromessi rispetto a quanto è oggettivamente necessario per preservare i diritti dell'Erario.

Il principio di proporzionalità, si atteggia quindi come un criterio guida nell'interpretazione e nelle decisioni sia da parte dell'Amministrazione finanziaria dei giudici nazionali, rappresentando un efficace baluardo contro il formalismo che sovente serpeggia sia nella legislazione che nella prassi amministrativa.

In un momento storico in cui vengono estesi a dismisura i poteri

dell'Amministrazione finanziaria, vengono ampliati gli istituti facenti riferimento alla c.d. *cooperative compliance*, ancora, vengono estesi gli istituti deflattivi del contenzioso tributario (da ultimo l'innalzamento della soglia del reclamo), insomma, in un'era fiscale in cui l'Amministrazione finanziaria si presenta come protagonista assoluta nella gestione del rapporto tributario, col malcelato fine di circoscrivere la tutela davanti al giudice tributario, essa assume una funzione alta, ossia quella che Allorio chiamava la "funzione giustiziale" dell'Amministrazione finanziaria,⁵⁷ per cui il processo dovrebbe diventare l'ultima *ratio* della tutela del contribuente.

Appare chiaro che, quindi, sempre più nel diritto tributario il fine di giustizia è rimesso all'Amministrazione finanziaria.

Pertanto, in tale contesto, la funzione giustiziale non può essere svolta dall'Amministrazione finanziaria senza che il suo agire sia improntato ai principi europei, in particolare quello di proporzionalità, che, in estrema sintesi, può essere declinato come l'agire basato sulla logicità e sul buon senso.

Alla luce della sopracitata analisi dell'evoluzione degli istituti in parola, mi pare evidente che sia stato raggiunto un elevato livello di armonizzazione: ciò sulla scorta tanto degli interventi giurisprudenziali interni ed eurounitari, quanto sull'applicazione dei principi di matrice europea, ossia di prevalenza della sostanza sulla forma e di proporzionalità, che hanno influenzato il legislatore nello svolgimento dell'attività di normazione.

⁵⁷ Secondo lo spunto di E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969. Secondo l'Autore le Autorità fiscali, investite di una "funzione giustiziale", non hanno solo il compito di salvaguardare un limitato vantaggio patrimoniale e una definitività dei rapporti. La loro funzione è soprattutto quella di essere corrette con i contribuenti, dalla cui iniziativa giunge ormai la totalità del gettito tributario.

I nuovi strumenti di prevenzione della corruzione: ambito giuridico soggettivo e indicatori di rischio

di Angelo Francini

Cultore di Diritto dell'economia
Università degli Studi di Bologna

ABSTRACT

The article highlights the innovation of the most markedly preventive approach to the fight against corruption introduced in Italy by Law no. 190 in 2012, in accordance with international and supranational initiatives.

Focusing on the national level, the document underlines how the preventive purpose characterizes as much the evolution of the bodies appointed to fight corruption, up to the current ANAC, as the identification of measurement tools not only of the existing corruption but, above all, of the risk of the occurrence of corruptive episodes.

Always with the aim of enhancing the preventive aspect of the provisions, the article refers to the regulations relating to administrative liability as per Legislative Decree no. 231 of 2001 and emphasizes the guiding role played by ANAC through the issue of specific guidelines which classify the obligations to be fulfilled by the institutions according to the institutions type.

SINTESI

L'articolo evidenzia l'innovazione dell'approccio più marcatamente preventivo della lotta alla corruzione introdotto in Italia dalla Legge n. 190 del 2012, in coerenza con iniziative internazionali e sovranazionali.

Concentrandosi sull'ambito nazionale, il contributo sottolinea come la finalità preventiva caratterizzi tanto l'evoluzione degli organismi deputati a contrastare la corruzione, fino ad arrivare all'attuale ANAC, quanto l'individuazione di strumenti di misurazione non solo della corruzione esistente ma, soprattutto, del rischio del verificarsi di episodi corruttivi.

Sempre con l'obiettivo di valorizzare il carattere preventivo delle disposizioni, l'elaborato richiama la normativa relativa alla responsabilità amministrativa di cui al D.Lgs. n. 231 del 2001 e sottolinea il ruolo di indirizzo svolto da ANAC attraverso l'emanazione di specifiche linee guida che graduano gli obblighi e gli adempimenti a carico degli enti a seconda della loro tipologia.

SOMMARIO: 1. I Caratteri del fenomeno corruttivo – 2. Gli organismi pubblici per il contrasto al fenomeno corruttivo – 3. Il nuovo ambito giuridico soggettivo di applicazione delle disposizioni normative in tema di trasparenza e anticorruzione, D.Lgs. n.97/2016: ruoli e responsabilità – 3.1. Società a controllo pubblico – 3.2. Società indirettamente controllate – 3.3. Società a partecipazione pubblica non di controllo – 3.4. Società quotate – 3.5. Altri enti di diritto privato in controllo pubblico – 3.6. Altri enti di diritto privato a partecipazione pubblica non di controlli – 3.7. Enti pubblici economici – 3.8.