

Il rappresentante indiretto non è responsabile per la maggiore IVA non versata in dogana per fatto imputabile esclusivamente all'importatore

Federico Anderloni

Attraverso la recente [ordinanza n. 29195 del 12 novembre 2019](#), il giudice di legittimità - richiamando a tale fine il consolidato insegnamento della Corte di Giustizia e confermando l'orientamento già espresso da plurime pronunce della giurisprudenza interna di merito - ha escluso la responsabilità del rappresentante indiretto per il mancato versamento della maggiore IVA che si sarebbe resa dovuta in dogana qualora fosse stata applicata la corretta (e più elevata) aliquota d'imposta. Una tale conclusione, con la conseguente configurabilità della correlativa responsabilità in capo al solo importatore, risulta comunque subordinata al mancato coinvolgimento del rappresentante nella condotta - imputabile esclusivamente all'importatore stesso - da cui è derivato l'inesatto adempimento dell'obbligazione IVA.

Di seguito i fatti di causa.

L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli emetteva plurimi avvisi di accertamento ai fini IVA a carico di una società a responsabilità limitata che aveva svolto la funzione di rappresentante indiretto in dogana per conto di un'altra società domestica all'atto dell'importazione di taluni pannelli solari. Il recupero impositivo originava dall'applicazione - postulata in sede di accertamento dall'ADM - dell'aliquota IVA ordinaria, in luogo di quella agevolata sulla base della quale il rappresentante indiretto aveva invece provveduto a corrispondere l'imposta al momento dell'importazione dei beni in esame. Nello specifico, l'ente accertatore contestava difatti l'insussistenza, nel caso *de quo*, dei requisiti richiesti dalla legge ai fini dell'applicazione della predetta aliquota agevolata, prevista per i soli atti di cessione (in questo caso, importazione) intervenuti nell'ultima fase di commercializzazione dei beni: fattispecie, questa, che alla luce della documentazione acquisita dall'ADM non risultava nella specie essersi verificata.

Il rappresentante indiretto impugnava gli avvisi di accertamento in oggetto, ottenendone l'annullamento in prime cure. In sede di ricorso, il contribuente sosteneva di non avere alcuna responsabilità per l'avvenuta indebita applicazione della predetta aliquota agevolata, atteso che le cause di detta errata liquidazione si erano concretizzate solamente in un momento successivo al passaggio in dogana dei pannelli solari e, soprattutto, risultavano riconducibili a fatti imputabili esclusivamente alla volontà dell'importatore. L'ADM ricorreva in appello, vedendosi tuttavia respingere ulteriormente le proprie doglianze. Ne seguiva la proposizione, da parte dell'ADM, di apposito ricorso per cassazione.

Ora, la contestazione promossa dall'ADM muoveva dalla distinzione fondamentale intercorrente fra la figura del rappresentante in dogana cd. diretto - da una parte - e cd. indiretto, dall'altra: e difatti, come è noto, mentre il primo - che agisce in nome e per conto terzi - non è pacificamente responsabile dei maggiori diritti dovuti all'importazione, il secondo, ben diversamente, agendo in nome proprio (seppur per conto altrui) risulta gravato da una forma di responsabilità solidale con il soggetto per conto del quale viene effettuata l'operazione doganale (così all'art. 77 del Regolamento UE n. 952/2013, cd. Codice Doganale dell'Unione Europea - in precedenza, art. 201 del Regolamento CE n. 2913/1992).

Ebbene, proprio con riferimento al perimetro di detta responsabilità solidale sono sorte plurime controversie fra l'ADM e i soggetti che agiscono in veste di rappresentanti indiretti in dogana. In particolare, alla posizione comunemente assunta dagli enti accertatori - *ex se* volta a postulare una responsabilità estesa fino a ricomprendere anche l'IVA dovuta in dogana - si è storicamente contrapposta la tesi delle parti contribuenti, ad avviso delle quali l'operatività di tale istituto - non a caso previsto dal Codice Doganale dell'Unione Europea - deve ritenersi limitato alle sole obbligazioni strettamente afferenti la materia dei dazi doganali. Tesi, quest'ultima, peraltro avallata dalla giurisprudenza di merito (cfr. sul punto, le sentenze della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia nn. 4676 del 15 settembre 2016 e 1035 del 6 marzo 2019).

La Suprema Corte, attraverso l'ordinanza in commento, ha confermato l'orientamento di merito favorevole alle ragioni dei rappresentanti doganali.

A tale proposito, i giudici di legittimità hanno innanzitutto ribadito la piena assimilabilità fra IVA all'importazione - da un lato - e IVA domestica, dall'altro, con conseguente irriducibilità della prima entro il perimetro dell'obbligazione doganale all'importazione, nonostante l'identità del relativo presupposto impositivo (così nella sentenza della Corte di Giustizia dell'11 luglio 2013, causa C-273/12; tale condivisibile assimilazione, peraltro, era già stata affermata dalla Suprema Corte anche nell'ambito della recente ordinanza n. 4397 del 14 febbraio 2019). Da qui, pertanto, l'inapplicabilità alle eventuali violazioni commesse in materia di IVA del disposto di cui al citato art. 77 del Codice Doganale dell'Unione Europea - e della connessa responsabilità solidale - limitato, per l'appunto, ai soli dazi doganali.

Peraltro, ad ulteriore conforto circa l'infondatezza del predicato accertativo ivi *sub judice*, la Suprema Corte ha altresì precisato come la stessa responsabilità solidale del rappresentante ex art. 77 CDUE - pur sempre doverosamente circoscritta, come si è visto, ai soli dazi - incontra anch'essa, invero, un preciso limite: e difatti, la possibilità di procedere nei confronti

del rappresentante indiretto per il recupero dei dazi oggetto di evasione in dogana deve essere comunque esclusa laddove la stessa evasione sia dipesa da fatti - venuti a maturazione solamente in un momento successivo all'introduzione del bene importato sul territorio della Comunità - ascrivibili unicamente alla condotta del soggetto importatore. In queste ipotesi, d'altronde, non sarebbe legittimo imputare al rappresentante indiretto alcuna violazione del proprio obbligo di vigilare - con la diligenza qualificata di cui all'art. 1176 cod. civ. - sull'esattezza delle informazioni contenute nella dichiarazione doganale.

Ciò posto, i giudici di legittimità concludevano quindi per l'infondatezza del recupero impositivo postulato dall'ADM nei confronti del rappresentante indiretto, in considerazione del fatto che

"[...]la mancata destinazione dei beni importati a quelle attività in relazione alle quali era riconosciuta l'agevolazione fiscale è dipesa esclusivamente dalla condotta successivamente posta in essere dell'importatore, della cui intenzione [n.d.r., il rappresentante] era ignaro".

Ora, ad avviso di chi scrive, un tale *decisum* appare pienamente condivisibile, in quanto conforme al consolidato orientamento dello stesso giudice comunitario. Ci si intende riferire, a tale proposito, all'insegnamento reso dalla Corte di Giustizia in ordine alla responsabilità - proprio in ambito IVA - ascrivibile ai soggetti passivi cessionari/committenti per l'imposta evasa dai propri cedenti/prestatori.

Secondo il giudice comunitario (cfr. la sentenza del 27 settembre 2007, Teleos e a., in causa C-409/04), difatti,

"[...]qualsiasi ripartizione del rischio tra il fornitore e l'amministrazione finanziaria, in seguito ad una frode commessa da un terzo, dev'essere compatibile con il principio di proporzionalità".

Inoltre, è stato ulteriormente riconosciuto nella sentenza del 21 giugno 2012, Mahagében, in causa C-80/11 e C-142/11 (punto 61, 62 e 65) che

“[...]l'amministrazione fiscale non può esigere in maniera generale che il soggetto passivo il quale intende esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA, da un lato - al fine di assicurarsi che non sussistano irregolarità o evasione a livello degli operatori a monte - verifichi che l'emittente della fattura correlata ai beni e ai servizi a titolo dei quali viene richiesto l'esercizio di tale diritto abbia la qualità di soggetto passivo, che disponga dei beni di cui trattasi e sia in grado di fornirli e che abbia soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'IVA o, dall'altro, che il suddetto soggetto passivo disponga di documenti a tale riguardo”,

atteso che - si badi molto bene -

“[...]spetta infatti, in linea di principio, alle autorità fiscali effettuare i controlli necessari presso i soggetti passivi al fine di rilevare irregolarità e evasioni in materia di IVA nonché infliggere sanzioni al soggetto passivo che ha commesso dette irregolarità o evasioni”.

Del resto, laddove si volesse sostenere il contrario,

“[...]l'amministrazione trasferirebbe sui soggetti passivi i propri compiti di controllo, contravvenendo alle summenzionate disposizioni”.

Ebbene, chi scrive ritiene tali conclusioni particolarmente conferenti e pienamente applicabili anche al caso qui in esame, dal momento che - aderendo alla tesi promossa in sede accertativa dall'ADM - si andrebbe a porre in capo al rappresentante indiretto un onere di controllo tipicamente proprio dell'Amministrazione finanziaria, per definizione non delegabile alla parte privata. Onere, peraltro, neppure in ipotesi assolvibile all'atto dell'introduzione del bene sul territorio comunitario.

Alla luce di quanto qui brevemente esposto, si ritiene quindi di poter accogliere con particolare favore l'ordinanza in commento, auspicando *pro futuro* un deciso ripensamento - da parte dell'Amministrazione finanziaria - di un'impostazione accertativa che non sembra poter oggi trovare più alcun valido fondamento.

