



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

DI BARI

SEZIONE 10

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	DE BARI	GAETANO	Presidente
<input type="checkbox"/>	DIMA	LUCIO	Relatore
<input type="checkbox"/>	CAZZOLLA	FERNANDO ANTONIO	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 1539/13  
depositato il 07/05/2013

- avverso la sentenza n. 165/10/12  
emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di BARI  
proposto dall'ufficio: AG.ENTRATE DIR.PROV.UFF.CONTR. BARLETTA-ANDRIA-TRANI

controparte:

difeso da:  
LATTANZIO AVV. ANTONIO  
VIA MARTIRI DI VIA FANI 4 76125 TRANI BT

Atti impugnati:  
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TVS010101181/2011 IVA-ALTRO 2005

COPIA RILASCIATA  
ESCLUSIVAMENTE PER USO STUDIO

SEZIONE

N° 10

REG.GENERALE

N° 1539/13

UDIENZA DEL

22/10/2013

ore 09:00

SENTENZA

N°

157/10/13

PRONUNCIATA IL:

22 OTT. 2013

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

05 NOV. 2013

Il Segretario

IL SEGRETARIO DI SEZIONE

Umberto SARDELLA

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'Agenzia delle Entrate notificava al Signor [redacted] due avvisi di accertamento con i quali, sulla scorta del PVC redatto dalla G.d.F in data 8.4.2011 gli contestava l'indebito utilizzo del regime agevolativo connesso al deposito fiscale IVA gestito dalla Srl Work System asseritamente priva di autorizzazione e di conseguenza procedeva al recupero dell'IVA non versata relativamente agli anni d'imposta 2005 e 2006.

Con il proposto ricorso innanzi alla CTP di Bari il contribuente eccepiva il difetto di competenza funzionale dell'Agenzia delle Entrate in favore dell'Agenzia delle Dogane e nel merito l'infondatezza delle contestazioni, nonché l'assenza di condotta fraudolenta da parte della Work system, siccome regolarmente autorizzata.

L'adita CTP con sentenza n° 165/10/20/12 del 28.9.2012 accoglieva i ricorsi riuniti condannando l'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese processuali.

Avverso la detta sentenza ha presentato appello l'Agenzia delle Entrate deducendone la illegittimità sul doppio rilievo che la propria competenza funzionale deriva dal fatto che si tratta di Iva interna e che alcuna decadenza dall'azione si sarebbe verificata considerato il raddoppio dei termini conseguente alla informativa di reato riguardante la Work System.

Conclude per la riforma della impugnata sentenza con condanna del contribuente al pagamento delle spese del doppio grado di giudizio.

Resiste il contribuente con atto di controdeduzioni depositato in Segreteria in data 21.6.2013 con il quale contesta puntualmente le avverse ragioni e argomentazioni ribadendo sia il difetto di competenza funzionale dell'Agenzia delle Entrate, sia la correttezza del proprio comportamento fiscale. Conclude per la conferma dell'appellata sentenza con vittoria di spese del presente grado di giudizio.

Alla odierna udienza pubblica sono comparsi per il contribuente l'Avv. Antonio Lattanzio e per l'A.F il Dott. Roberto Del Vecchio i quali si riportano ai rispettivi scritti difensivi dei quali ne chiedono l'accoglimento.

La Commissione decide come da separato dispositivo in atti.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate è infondato e, pertanto, va rigettato.

Preliminarmente, atteso il carattere assorbente, va esaminato il dedotto difetto di competenza funzionale, già accolto dai primi giudici e ora riproposto al vaglio di questa Commissione regionale attraverso le argomentazioni contrarie svolte dall'Agenzia delle Entrate a corredo del primo motivo di gravame.

Acclarato che la fattispecie in esame configura una ipotesi di deposito fiscale IVA legittimamente gestito da Società (Work System srl) regolarmente autorizzata (come dimostra il decreto penale di archiviazione in atti) ed esclusa, perciò, qualsivoglia condotta fraudolenta o intenti evasivi, **non è condivisibile la tesi dell'Amministrazione che rivendica la propria competenza funzionale sul rilievo che l'IVA asseritamente non versata avrebbe natura di IVA interna, quasi che l'IVA interna e l'IVA all'importazione fossero due distinti e autonomi tributi.**

Tale (erroneo) convincimento si pone in aperto contrasto con la migliore dottrina in materia la quale non ha mancato di sottolineare come l'IVA all'importazione non rappresenti un tributo distinto e autonomo rispetto all'IVA interna. Il sistema dell'IVA relativo alle importazioni - precisa la richiamata dottrina - è per sua natura incardinato in quello generale dell'IVA e non si tratta di un tributo a sé stante, pur essendo diverso il meccanismo di funzionamento ed essendo applicabili numerosi precetti previsti dal diritto doganale.

Da ciò consegue **che il soggetto legittimato ad accertare le infrazioni e applicare le relative sanzioni sulle operazioni esterne (importazioni) è unicamente l'Agenzia delle Dogane.** In questo senso depono l'espressa formulazione dell'art. 70 del DPR n° 633/72 secondo cui "l'imposta relativa alle importazioni è accertata, liquidata e riscossa per ciascuna operazione. Si applicano per quanto concerne le controversie e le sanzioni, le disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine". In senso conforme è la (costante) Giurisprudenza della Corte di Cassazione per la quale "L'Agenzia delle Dogane è competente all'accertamento dell'IVA all'importazione sia ai sensi dell'art. 70 comma 1, DPR 26 Ottobre n° 633, che prevede che per il tributo in questione si applichino le disposizioni doganali relative ai diritti di confine, sia ai sensi degli artt. 13,14 e 78 del Regolamento CEE 12 Ottobre 1992 n° 2913/92 che riconoscono all'autorità doganale il potere di adottare tutte le misure di controllo necessarie per la corretta applicazione della normativa doganale, sia infine, ai sensi dell'art.63 d.lg 30 luglio 1999 n° 300 che indica l'Agenzia delle Dogane quale competente nello

AMMINISTRAZIONE REGIONALE  
PER USO STUDIO

svolgimento dei servizi relativi all'amministrazione, alla riscossione ed al contenzioso dei diritti doganali, concetto quest'ultimo nel quale va ricompresa l'Iva all'importazione, che è un diritto di confine e va accertato e riscosso nel momento in cui si verifica il presupposto impositivo, cioè l'importazione". (Cfr Cass 20.7.2011 n° 15921; Cass 19.5.2010 n° 12272).

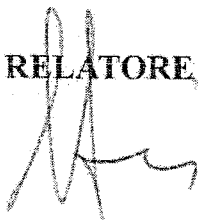
Il testè riconosciuto difetto di competenza funzionale da parte dell'Agenzia delle Entrate implica l'annullamento degli opposti avvisi di accertamento, in ciò confermandosi la impugnata sentenza e rende ultroneo l'esame delle questioni attinenti al merito che, per l'effetto, rimangono assorbite.

Ricorrono giusti motivi per compensare integralmente fra le parti le spese del presente grado di giudizio tenuto conto della obiettiva incertezza e complessità della normativa nazionale e comunitaria in subiecta materia.

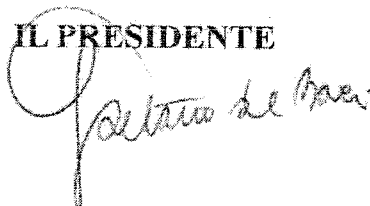
**P.Q.M.**

La CTR rigetta l'appello come proposto. Spese compensate  
Bari 22.10.2013

IL RELATORE



IL PRESIDENTE



COPIA RILASCIATA  
ESCLUSIVAMENTE PER USO STUDIO

## ACCERTAMENTO – Iva all'importazione – Competenza funzionale esclusiva – Agenzia delle Dogane.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. 10, (Presidente: De Bari – Relatore: Dima), Sent. n. 157 del 5 novembre 2013.

*L'Iva interna e l'iva all'importazione non sono due distinti e autonomi tributi, pur essendo diverso il meccanismo di funzionamento ed essendo applicabili numerosi precetti previsti dal diritto doganale. L'unico soggetto legittimato ad accertare l'iva all'importazione e applicare le relative sanzioni è l'Agenzia delle Dogane.*

### Nota dell'Avv. Antonio Lattanzio

#### *L'incompetenza funzionale dell'Agenzia delle Entrate all'accertamento dell'Iva all'importazione*

La presente, importante e ben motivata, sentenza dei giudici regionali pugliesi, relativa al caso, assai noto, di accertamento dell'Iva all'importazione da parte di una Direzione Provinciale dell'Agenzie delle Entrate, nel rigettare l'appello dell'Ufficio e confermare la sentenza dei giudici di prime cure enuncia alcuni principi generali che meritano qualche parola di commento, non essendo ovviamente possibile in questa sede una trattazione esauriente della tematica<sup>1</sup>.

La sentenza in commento è di estrema attualità se si considera che sono pendenti ancora numerose controversie originate da avvisi di accertamento emessi da una Direzione Provinciale dell'Agenzia delle Entrate in materia di Iva all'importazione sulla base del presunto utilizzo "virtuale" del deposito Iva.

Il punto di partenza della decisione in esame, come chiarito dai giudici d'appello, è quello per cui non vi è una distinzione tra Iva interna e Iva all'importazione, "*quasi fossero due distinti e autonomi tributi*"<sup>2</sup>.

A tal proposito occorre evidenziare che il recupero dell'Iva basato sull'inapplicabilità dell'istituto del deposito Iva comporterebbe una illegittima doppia imposizione.

Invero, l'Iva relativa alle immissioni in libera pratica di beni destinati ad essere introdotti in deposito Iva, è assolta con il meccanismo dell'autofattura (*reverse charge*). L'Iva, destinata a tassare il consumo privato all'interno dello Stato, secondo un meccanismo che lascia inciso il solo consumatore finale del bene, garantisce, per l'operare del meccanismo della detrazione "imposta da imposta", la perfetta neutralità del tributo in capo ai soggetti passivi.

Nel caso che ci occupa, detta neutralità verrebbe evidentemente meno qualora fosse disconosciuta la validità del pagamento effettuato mediante autofatturazione, con conseguente obbligo della materiale nuova corresponsione del tributo, che causerebbe una inammissibile duplicazione della tassazione sul medesimo fenomeno economico, in aperto contrasto con la richiamata imprescindibile caratteristica di neutralità propria dell'Iva<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> I principi enunciati nella sentenza in commento sono stati ribaditi dallo stesso Collegio giudicante con la sentenza n. 148 del 5 novembre 2013.

<sup>2</sup> Cfr. A. DE CICCO, *Legislazione e tecnica Doganale*, Torino, 2003, II, pag. 730 e segg., e in *Foro it.*, 1988, IV, pag. 377 e segg.; G. BISCOTTINI, *Profili internazionalistici dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Studi in onore di Udina M.*, tomo II, Milano, 1975, pag. 963.

<sup>3</sup> Specificamente su quest'ultimo aspetto, cfr. Corte di Giustizia delle Comunità europee, sentenza del 21 febbraio 2006, resa nella causa C-255/02 (Halifax plc, Racc. 2006, p. I-1609).

Alla luce di quanto precede, giustamente i giudici d'appello affermano che *"il soggetto legittimato ad accertare le infrazioni e applicare le relative sanzioni sulle operazioni esterne (importazioni) è unicamente l'Agenzia delle Dogane"*.

I giudici regionali richiamano l'espressa formulazione dell'art. 70 del D.P.R. n. 633/1972, secondo cui *"l'imposta relativa alle importazioni è accertata, liquidata e riscossa per ciascuna operazione. Si applicano per quanto concerne le controversie e le sanzioni, le disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine"*, e l'orientamento costante della Corte di Cassazione per la quale l'Agenzia delle Dogane è competente all'accertamento dell'Iva all'importazione, sia ai sensi dell'art. 70, comma 1, D.P.R. n. 633/1972, sia ai sensi degli artt. 13, 14 e 78 del Regolamento CEE 12 ottobre 1992 n. 2913/92 che riconoscono all'autorità doganale il potere di adottare tutte le misure di controllo necessarie per la corretta applicazione della normativa doganale, sia infine, ai sensi dell'art. 63 del D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300 che indica l'Agenzia delle Dogane quale competente nello svolgimento dei servizi all'amministrazione, alla riscossione ed al contenzioso dei diritti doganali, concetto quest'ultimo nel quale va ricompresa l'Iva all'importazione, che, ai sensi dell'art. 34 del D.P.R. n. 374/1990 (*"Diritti doganali e diritti di confine"* – T.U.E.L.), è un diritto di confine e va accertato e riscosso nel momento in cui si verifica il presupposto impositivo, cioè l'importazione<sup>4</sup>.

Pertanto, l'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate è viziato da carenza assoluta di potere<sup>5</sup>.

Tale principio è stato ribadito anche in sede penale dalla Sez. III della Cassazione (7 ottobre 2010, n. 42161), che dopo aver riportato il testo dell'art. 34 del D.P.R. n. 374/1973, ha affermato che *"l'Iva dovuta all'importazione è, quindi, uno dei diritti di confine, avendo natura d'imposta di consumo a favore dello Stato, la cui imposizione e riscossione spetta alla dogana in occasione della relativa importazione"*.

Senonchè, per i giudici regionali pugliesi, il riconosciuto difetto di competenza funzionale dell'Agenzia delle Entrate implica l'annullamento degli avvisi di accertamento e rende ultroneo l'esame delle questioni attinenti al merito.

Per completezza di trattazione giova rammentare che l'istituto del deposito Iva è stato introdotto nell'art. 50-bis del D.L. 30 agosto 1993, n. 331 (convertito in L. 29 ottobre 1993, n. 427) dall'art. 1 della L. 18 febbraio 1997, n. 28.

Tale legge ha recepito la Direttiva n. 95/7/CE del 10 aprile 1995 (*"Semplificazione in materia d'imposta sul valore aggiunto"*) che, con l'art. 1, par. 9, ha sostituito l'art. 16 della Direttiva di base 77/388/CE.

L'istituto del deposito Iva è nato per agevolare lo scambio di merci comunitarie ed estere attraverso il differimento dell'Iva al momento dell'immissione in consumo dei beni depositati.

L'utilizzazione dell'istituto del deposito fiscale Iva ha una notevole rilevanza finanziaria in quanto comporta la sospensione del pagamento dell'imposta in relazione a specifiche operazioni espressamente previste dal citato art. 50-bis.

Le merci restano in sospensione dell'imposta sul valore aggiunto, che si renderà, poi, dovuta all'estrazione soltanto qualora vengano immesse in consumo nel territorio nazionale ovvero, non

---

<sup>4</sup> Cass., 20 luglio 2011, n. 15921; Id., 19 maggio 2010, n. 12272. In tal senso anche Cass., n. 3986/2000, n. 10047/2000, n. 12333/2001, n. 12262/2010 e n. 12263/2010.

<sup>5</sup> In questi termini è univoco l'orientamento della Commissione Tributaria Provinciale di Bari: Sez. 11, sent. n. 156/11/12 del 10 ottobre 2012; Sez. 10, sent. n. 165/10/12 del 24 ottobre 2012; Sez. n. 20, sent. n. 166/20/2012 del 25 ottobre 2012; Sez. n. 22, sent. n. 165/22/12 del 22 novembre 2012; Sez. n. 7, sent. n. 13/7/2013 del 22 gennaio 2013; Sez. n. 7, sent. n. 25/7/2013 del 28 gennaio 2013; Sez. n. 15, sent. n. 38/15/13 dell'8 marzo 2013; Sez. 1, sent. n. 129/1/13 del 22 aprile 2013; Sez. 8, sent. n. 104/8/13 del 3 giugno 2013; Sez. 8, sent. n. 112/8/13 del 12 giugno 2013; Sez. n. 15, sent. n. 120/15/13 del 28 giugno 2013.

dovuta, (perché non imponibili o non soggette), qualora siano destinate all'esportazione (art. 8 del D.P.R. n. 633/1972) ovvero cedute ad un soggetto comunitario (art. 41 del D.L. 331/1993).

Per effetto delle modifiche apportate in sede di conversione del D.L. 2 marzo 2012 n. 16 – recante disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento – con la L. 26 aprile 2012 n. 44 (in SO n. 85, relativo alla Gazzetta Ufficiale 28 aprile 2012, n. 99) che ha introdotto all'art. 8 il comma 21-*bis*, che integra l'art. 16, comma 5-*bis*, del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, introdotto in sede di conversione dalla L. 28 gennaio 2009, n. 2, alla norma di interpretazione autentica, sono aggiunte dopo le parole: "*nel deposito Iva*" le seguenti: "*senza tempi minimi di giacenza né obbligo di scarico del mezzo di trasporto*".

La *ratio* di tale significativa integrazione legislativa emerge con chiarezza dalla Relazione Illustrativa redatta dalla Commissione Finanze della Camera dei deputati, la quale ha proposto l'emendamento.

Sennonché, sia il tenore letterale della disposizione integrativa di cui all'art. 8, comma 21 *bis*, decreto legge 2 marzo 2012, n. 16 - la quale espressamente esclude l'obbligo di scarico delle merci dal mezzo di trasporto - sia la citata relazione illustrativa della Commissione Finanze chiariscono che, per l'applicazione del regime di sospensione, non è necessario né l'ingresso effettivo nella struttura, né lo scarico dei beni dal mezzo di trasporto, né un tempo minimo di custodia<sup>6</sup>.

E' palese l'intento del legislatore, il quale ha evidentemente voluto ripristinare un utilizzo del deposito Iva coerente con le sue originarie finalità di semplificazione dei traffici commerciali all'interno del mercato unico europeo e scevro dai formalismi.

Infine, la L. 19 dicembre 2012 n. 222 è nuovamente intervenuta in sede di conversione del D.L. 179 del 2012 (c.d. "*Decreto crescita bis*"), il quale con l'art. 34 ha apportato un ulteriore emendamento alla norma di interpretazione autentica, di cui all'art. 16, comma 5-*bis*, l. 2 del 2009, aggiungendo il seguente periodo: "*l'introduzione s'intende realizzata anche negli spazi limitrofi al deposito Iva, senza che sia necessaria la preventiva introduzione della merce nel deposito, si devono ritenere assolte le funzioni di stoccaggio e di custodia, e la condizione apposta agli articoli 1766 e seguenti del codice civile che disciplinano il contratto di deposito*".

Questo ulteriore intervento legislativo ha definitivamente chiarito che, ai fini dell'applicazione del regime di sospensione, è sufficiente il solo passaggio delle merci negli spazi limitrofi al magazzino, non risultando necessario l'effettivo ingresso della merce nella struttura e lo scarico della stessa dal mezzo di trasporto, né tanto meno un tempo minimo di custodia.

**Antonio Lattanzio**

Avvocato tributarista in Trani

Presidente della Commissione di studio "Fiscalità,  
contenzioso e rapporti con l'A.F. dell'ODCEC" di Trani

---

<sup>6</sup> Con la Nota 31 maggio 2012, n. R.U. 62488, l'Agenzia delle Dogane ha recepito tale significativo intervento legislativo.