



ANASPED

la nostra voce



Federazione Nazionale Spedizionieri Doganali • info@anasped.it - www.anasped.it • Numero 7 - anno VII - Luglio 2020

Corte di giustizia UE

Revisione dell'accertamento due nuove pronunce

Con le sentenze C-496/19 e C-97/19, depositate entrambe il 16 luglio 2020 e adottate da collegi giudicanti in diversa composizione, la Corte di giustizia dell'Unione europea torna sui presupposti della revisione dell'accertamento doganale. Queste pronunce sono molto importanti, perché chiariscono, dettando delle vere e proprie linee guida, quali siano i limiti entro cui l'autorità doganale deve muoversi per valutare l'ammissibilità delle istanze di revisione. Le pronunce sono state emesse avendo come riferimento fatti risalenti, rispettivamente, al 2011 ed al 2012; quindi hanno avuto come oggetto la disciplina contenuta nell'art. 78 dell'abrogato codice doganale comunitario (reg. (CEE) n. 2913/92). Il nuovo codice, in vigore dal primo maggio 2016 (reg. (UE) n. 952/2013), non ha modificato la sostanza della norma, riproducendone il contenuto negli artt. 48 (controllo a posteriori) e 173 (modifica a posteriori della dichiarazione in dogana ad istanza di parte). Questa giurisprudenza, pertanto, si può pacificamente ritenere applicabile anche al quadro normativo attualmente vigente e contenuto nel codice doganale dell'Unione (CDU 2013). Una delle due sentenze, inoltre, è ancor più significativa poiché riguarda la rappresentanza in dogana.

Secondo la Corte, gli strumenti offerti dall'ordinamento doganale dell'Unione per rettificare una dichiarazione presentata «in linea» e, soprattutto, per chiederne ed ottenerne la revisione a posteriori, si ispirano al principio secondo cui oggetto e contenuto della dichiarazione devono essere conformi alla realtà dei fatti. Se una qualsiasi delle circostanze descritte nella dichiarazione risulti, a posteriori, non conforme alla realtà esistente al tempo della dichiarazione, il dichiarante ha sempre la possibilità di chiedere la revisione della dichiarazione entro il termine di legge. In tal caso, la discrezionalità dell'autorità doganale riguarderà soltanto il merito dell'istanza: in sostanza, l'istanza deve essere sempre e comunque esaminata (ed eventualmente anche rigettata con rigorosa motivazione), ma non può mai essere dichiarata inammissibile. La divergenza tra realtà e dichiarazione può essere dovuta ad un errore ostantivo (ad esempio, si indica una valuta o una quantità al posto di un'altra), ad un errore che verte su uno degli elementi dell'accertamento (ad esempio, qualità, origine, valore), oppure può esser dovuta all'errata interpretazione

di una norma di diritto (ad esempio, ritenersi esclusi dalle eccezioni eventualmente previste per l'applicazione di un dazio antidumping a causa di un'errata interpretazione della norma).

Nella sentenza C-496/19 la Corte ribadisce questo concetto laddove, richiamando la sua precedente giurisprudenza, precisa che la logica dell'art. 78 [del codice doganale comunitario, oggi art. 173 CDU 2013, n.d.r.] «consiste nel far coincidere la procedura doganale con la situazione reale, correggendo gli errori o le omissioni materiali nonché gli errori di interpretazione del diritto applicabile». «Di conseguenza – continua la Corte – l'autorità doganale non può [...] respingere una domanda di revisione per il solo motivo che l'importatore non avrebbe contestato un controllo preventivo», cioè avrebbe accettato a suo tempo l'esito di una verifica fisica della merce (punti 21 e 26, sent. cit.).

Questa affermazione, del tutto condivisibile, getta un'ombra importante di illegittimità sulle disposizioni contenute nell'art. 61, ultimo comma, e 66, ultimo comma, TULD, secondo le quali, decorso il termine per le contestazioni su risultato di analisi e su contestazioni «in linea» la pretesa della dogana «si intende accettata».

La Corte, seguendo il principio di corrispondenza necessaria tra realtà e dichiarazione, non esclude in queste pronunce la possibilità per l'autorità doganale di riesaminare anche una decisione adottata al termine di un controllo a posteriori o di una revisione dell'accertamento (punto 21, cit.); tuttavia, in passato la Corte ha escluso che l'autorità doganale possa ritornare sui propri passi una volta adottata una decisione su revisione (cfr. CGUE, sentenza del 5.12.2002, *Overland Footwear Ltd.*, causa C-379/00, EU:C:2002:273, punto 24). Vedremo come evolverà la giurisprudenza su questo punto.

Ancor più significativa è la pronuncia resa nella causa C-97/19. In questo caso la Corte apre a scenari del tutto nuovi, che in un futuro potrebbero anche portare ad ammettere la sostituzione soggettiva, cioè la sostituzione (a posteriori) dell'identità del dichiarante a suo tempo indicata nella dichiarazione.

Nel caso di specie un operatore che aveva agito in rappresentanza indiretta dell'importatore aveva constatato che, al momento dell'importazione, avrebbe invece potuto dichiarare in rappresentanza diretta in quanto, precedentemente al deposito della dichiarazione, il proprio mandante gli aveva conferito una procura in tal senso.

I giudici sono partiti dalle stesse premesse in diritto di cui alla sentenza C-496/19 per affermare che nessuna disposizione del codice «vieta che elementi della dichiarazione in dogana, come le informazioni riguardanti la persona del dichiarante, in particolare l'esistenza di un rapporto di rappresentanza indiretta, possano essere modificati» sulla base della disposizione che oggi possiamo leggere nell'art. 173 CDU 2013 (ex 78 CDC).

Questa disposizione, afferma la Corte, «può trovare applicazione in una situazione in cui il mandatario è in grado, anche dopo lo svincolo delle merci, di presentare la procura con la quale gli era stata data istruzione di presentare la dichiarazione in dogana» (punti 37 e 43, sent. cit.). Anche perché l'art. 78 (ora 173 CDU 2013) «si applica dopo la concessione dello svincolo e, di conseguenza, dopo il pagamento o la garanzia dell'obbligazione doganale»: è evidente, pertanto, «che la modifica delle informazioni relative alla persona del dichiarante non incide sull'esistenza del rischio di mancato pagamento dell'obbligazione doganale» (punto 50, sent. cit.).

In entrambi i casi la conclusione cui sono giunti i giudici del Lussemburgo è tranchant: In circostanze di fatto come quelle evidenziate nelle sentenze in commento, «se una revisione risulta in via di principio possibile, le autorità doganali devono o respingere la domanda del dichiarante con decisione motivata o procedere alla revisione richiesta» (cfr. C-97/19, punto 30).

Queste due pronunce segnano anche un punto a favore del contribuente rispetto alla giurisprudenza della Corte di cassazione che, diversamente dalla Corte di giustizia, interpreta la normativa sulla revisione dell'accertamento in senso ingiustificatamente più rigoroso: secondo la Corte di cassazione, infatti, la revisione sarebbe possibile soltanto nel caso di «errori involontari dell'interessato, siano essi di fatto o di diritto», senza alcun riferimento al principio di necessaria corrispondenza della realtà con la dichiarazione (cfr. Cass. trib., 12.2.2013, dep. 27.3.2013, n. 7716). Ancora una volta la Corte di giustizia dell'Unione europea, adita in sede pregiudiziale interpretativa da parte dei giudici nazionali, si rivela come interprete qualificato ed insostituibile delle disposizioni che compongono il sistema doganale dell'Unione.

Piero Bellante
Avvocato in Verona

REVERSE CHARGE



La disciplina del reverse charge o inversione contabile (nel seguito, reverse), merita una particolare attenzione, nonostante lo strumento sia da tempo parte della fiscalità nazionale, in quanto la prassi insegna come, ancor oggi, vi siano incertezze applicative fra gli operatori, meritevoli di un rinnovato chiarimento.

Da un punto di vista squisitamente tecnico, il reverse si caratterizza, innanzi tutto, come una procedura contabile particolare, con peculiare applicazione dell'iva nell'ambito di

- cessioni di beni e prestazioni di servizi interne, ma solo in casi specifici previsti dalla legge
- cessioni di beni e prestazioni di servizi unitarie
- prestazioni di servizi extra-unitarie

(laddove per operazioni "unitarie" si intendono quelle connesse con operazioni all'interno della Ue).

Poiché il reverse opera sia nei confronti delle operazioni interne (o domestiche) che estere, usualmente si discrimina fra un reverse "interno" e un reverse "esterno".

Allo scopo di analizzare la complessa realtà operativa inerente al reverse, pare utile richiamare alcuni fondamentali concetti iva.

1. La riscossione ordinaria dell'imposta sui consumi

Nella normativa in tema di iva, il legislatore pone obblighi precisi in termini di applicazione e riscossione dell'imposta, nel caso di una cessione di beni o di una prestazione di servizi da parte di un soggetto passivo.

Secondo la disciplina generale del Dpr 633/72 (legge iva), infatti, il soggetto attivo in una cessione di beni (venditore) o in una prestazione di servizi (prestatore), per le operazioni domestiche,

- deve emettere un documento fiscale nei confronti del soggetto acquirente (cessionario per i beni,

committente per i servizi), applicando obbligatoriamente a questi l'iva dell'operazione (principio di rivalsa), secondo le aliquote di legge (salvo eccezioni)

- deve provvedere quindi a versare l'iva all'Erario, nei modi e nei tempi stabiliti dalla legge, e, ancora salvo eccezioni, indipendentemente dal pagamento della fattura.

Per contrapposizione,

- l'acquirente o committente ha diritto di portare in detrazione l'imposta subita in acquisto dall'iva che questi ha applicato alla propria clientela (principio di detrazione).

Per quanto riguarda le operazioni connesse con l'estero, fra operatori economici, a prescindere dalla residenza dell'acquirente o committente nell'Unione o al di fuori da essa, la fatturazione emessa risulta sempre priva di imposta sui consumi, in quanto le operazioni, alternativamente,

- rientrano nei casi di non imponibilità (artt. 8, 8-bis, 9, 71, 72 Dpr 633/72, artt. 41, 58 DL 331/93 nella Ue)
- risultano esclusi dal regime iva per difetto di territorialità (come nel caso delle fatture di servizi emesse ex art. 7-ter della legge iva).

2. L'eccezione operativa collegata con il reverse

Poste le premesse operative di cui sopra, nei casi previsti quali casi di reverse, si assiste a una inversione di taluni obblighi indicati in precedenza, nel senso che, in particolare, non sarà il venditore o prestatore a emettere una fattura munita di iva, ma sarà il cessionario o il committente a provvedere alla determinazione e liquidazione del tributo.

Poiché tale onere ricade sul compratore-committente, il venditore giocoforza emetterà un documento privo di imposta sui consumi (onde evitare una doppia tassazione).

A tale meccanismo inverso di determinazione dell'imposta si affianca, tradizionalmente, un particolare meccanismo di rilevazione contabile del documento in acquisto, storicamente con finalità di contrasto all'evasione fiscale.

Di seguito, si danno ora dei cenni, per completezza espositiva, al reverse "interno", soffermandoci invece maggiormente sul reverse "esterno".

3. Reverse interno

Per quanto attiene al reverse interno, esso è tipicamente regolato dalle norme di cui all'art. 17, commi 5, 6,7 della legge iva e che si riferiscono, senza pretese esaustive, a

- operazioni connesse con le cessioni di oro (comma 5)
- operazioni connesse con l'edilizia (comma 6)
- operazioni connesse con impianti di telefonia mobile e talune tipologie di prodotti informatici (comma 6)
- altre residuali (comma 7)

laddove il residuale comma 7 lascia aperta la porta alla possibilità di aggiungere nuovi casi futuri a quelli già previsti attualmente.

4. Reverse esterno

Per quanto attiene al reverse "esterno", esso si riferisce tipicamente ad acquisti effettuati da un soggetto passivo domestico nei confronti di un soggetto passivo non residente in Italia (fornitore estero). Tuttavia, il reverse in parola non concerne tutte le operazioni di acquisto extra nazionali, in quanto l'inversione non si applica mai alle importazioni di beni, in quanto la liquidazione dell'imposta sui consumi avviene direttamente in sede doganale e con procedure apposite.

5. La gestione contabile del reverse e le sue implicazioni

Come accennato, l'esistenza del reverse prevede un trattamento contabile iva sull'acquisto difforme rispetto alla consolidata tradizione della contabilità generale.

Infatti, mentre nella registrazione usuale di una fattura vendite, la prassi contabile prevede che

- il cedente rilevi a libro iva vendite un debito per iva da versare all'erario (nonché il ricavo e la partita cliente);
- il cessionario rilevi a libro iva acquisti un credito per iva da detrarre (nonché il costo e la partita fornitori).

Nel caso sopravvenga il reverse, si opera come segue.

Il cedente rileva a libro iva vendite un'operazione priva di imposta sui consumi.

Il cessionario registra due operazioni iva di medesimo importo, ma di segno contabile opposto, ovvero

- rileva, come sopra, a libro iva l'acquisto
- rileva, contestualmente, a libro vendite, un debito iva di pari importo.

Tale meccanismo operativo, tipico del reverse, merita un doveroso chiarimento.

Un'operazione iva domestica, salvo eccezioni, produce sempre un iva a debito, in capo al venditore, e un'iva a credito, in capo al cliente.

Preso, quindi, singolarmente, un'operazione iva è comunque "neutra" per lo Stato, in quanto quest'ultimo se, da un lato incassa iva dal venditore, dovrà comunque rimborsare l'iva al compratore (o accettarne la compensazione con l'iva a debito).

Tuttavia, tale operazione non è isolata per il venditore e il compratore e, tenuto conto che anche il venditore deve acquistare beni e servizi e, nel contempo, il compratore deve cedere beni o servizi oggetto della propria attività, il "saldo" iva complessivo dello Stato (somma di tutte le poste per iva incassate al netto delle poste iva rimborsate) risulta comunque positivo per l'Erario (i prezzi di vendita sono normalmente superiori a prezzi di acquisto e, quindi, l'iva vendite in sostanza è superiore all'iva acquisti presso il medesimo soggetto).

Se questa premessa è vera, anche il meccanismo del reverse individua un versamento impositivo a fronte di un credito di imposta, solamente che il credito e il debito nascono e si elidono presso lo stesso soggetto e non presso due soggetti distinti.

In altre parole, il compratore opera contestualmente in vece del venditore (registrazione iva vendite) e come compratore di fatto (registrazione iva acquisti).

Non solo.

La procedura vista permette peraltro di evitare distorsioni nella liquidazione delle imposte sui consumi, come vedremo ora con un breve esempio.

Esempio

Si supponga che un soggetto passivo italiano operi sia all'estero che in Italia.

Per semplificare l'analisi, immaginiamo che il soggetto passivo non operi vendite all'estero, ma solo acquisti.

Si supponga che in un determinato momento dell'esercizio, la situazione iva sia la seguente

Iva	Importo/Saldo
Iva vendite	10.000,00
Iva acquisti	-8.000,00
Saldo	2.000,00

e che il compratore debba registrare un'operazione di acquisto beni dall'estero per 1.000,00 euro (non relativi a un'importazione).

Se il compratore domestico dovesse ragionare come nel caso di un acquisto interno, e, applicasse automaticamente la disciplina dell'art. 7-bis del Dpr 633/72 (principio di tassazione degli acquisti a destino, ovvero nel Paese del compratore), rileverebbe l'iva a credito come da prassi, determinando il seguente risultato in saldi iva

Iva	Importo/Saldo
Iva vendite	10.000,00
Iva acquisti	-8.000,00
Iva acquisti (estera)	-1.000,00
Saldo	1.000,00

Tuttavia, tale esito non sarebbe corretto.

Il compratore nazionale ha, infatti, ricevuto una fattura estera priva di imposta sui consumi (che, peraltro, dovrebbe essere munita di iva del Paese estero, visto il fornitore).

Se, a valle dell'acquisto, il compratore scaricasse l'iva sulla fattura estera, creerebbe difatti un credito iva non controbilanciato da un pari versamento di imposta da parte del venditore.

Introdurre la seconda registrazione (in vendita), pertanto, evita il formarsi di un credito iva artefatto, permettendo al tempo un controllo incrociato fra fornitore e compratore (situazione tipica, nel caso di acquisti unitari).

Per quanto attiene alla "neutralità" finanziaria e fiscale dell'operazione, sicuramente questa non genera movimenti di liquidità aziendale, ma l'aspetto va correttamente compreso.

Effettivamente, l'operazione sarà completamente neutra laddove il compratore non abbia operazioni ulteriori che generano iva.

Nel caso in cui (come nell'esempio) il compratore sia anche interessato da versamenti o crediti iva, il

reverse non muta la sua posizione debitoria, limitandosi a non ridurre il debito iva delle altre operazioni, né a incrementare l'eventuale credito a saldo di iva discendente dalle altre operazioni.

Infine, qualora il soggetto acquirente non fosse un soggetto che può detrarre interamente l'iva (perché, ad esempio, opera in esenzione ed è soggetto quindi al meccanismo del prorata), il saldo iva dell'operazione comporterebbe un versamento di imposta. Confermando in ciò l'assunto che il reverse rappresenta una variante dell'ordinario meccanismo di credito-debito nelle operazioni di vendita-acquisto, con traslazione delle due posizioni iva opposte presso il compratore.

6. Reverse, fatturazione, autofatturazione, integrazione

Per quanto detto sopra, restano infine da chiarire due aspetti connessi con il trattamento del reverse

- la tipologia di integrazione del documento
- la tipologia di documento da integrare

Per quanto attiene al primo aspetto, il documento non va integrato necessariamente con iva, ma con l'applicazione del regime fiscale che l'operazione avrebbe se venisse compiuta internamente all'Italia (e quindi l'integrazione potrebbe essere in non imponibilità, esenzione, ecc.).

Tecnicamente, l'integrazione prevede di riportare sul documento o su un suo allegato l'imponibile, l'imposta e/o il diverso regime iva e il totale della fattura (ivata o meno).

Per quanto attiene al documento da utilizzare, due sono le possibili opzioni

- quale caso generale, la stessa fattura estera ricevuta (ad esempio, negli acquisti unitari)
- in via di eccezione, l'autofattura.

L'autofattura consiste in un documento fiscale (che deve portare la dizione di "autofattura"), emesso dall'acquirente-committente a sé stesso (intestatario e destinatario della fattura sono identici). Diversamente dalla fattura estera, il ricorso all'autofatturazione risulta possibile solo nel caso di acquisizione di servizi da non residenti, rilevanti fiscalmente in Italia (art. 7-ter della legge iva), senza poter effettuare l'integrazione ricorrendo all'utilizzo della fattura estera.

Negli altri casi di reverse "esterno", invece, la regola appare opposta alla precedente, essendo vietata l'autofatturazione e, di conseguenza, risultando obbligatoria l'integrazione direttamente sulla fattura estera.

Daniele Vicario

Formatore professionale

Modificate le sanzioni per i delitti di contrabbando doganale

Con d.lgs. n. 75 del 14 luglio 2020, è stata data attuazione nell'ordinamento italiano alla direttiva PIF (2017/1371/UE), relativa alla lotta contro le frodi che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea. Il decreto, pubblicato sulla Gazzetta ufficiale della Repubblica italiana n. 177 del 15 luglio 2020, è in vigore dal 30 giugno successivo e introduce alcune modifiche alla disciplina delle violazioni doganali contenuta nel d.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, TULD.

In particolare, in attuazione dei criteri indicati nell'art. 7 della direttiva, sono state ridotte le ipotesi di depenalizzazione a suo tempo introdotte per i delitti di contrabbando dall'art. 1, comma 1, d.lgs. 15.1.2016, n. 8. La depenalizzazione è stata limitata alle condotte di contrabbando semplice quando i diritti di confine dovuti siano inferiori o uguali alla soglia di 10.000 EUR. Il d.lgs. n. 75/2020 introduce, inoltre, nell'art. 295 TULD una nuova aggravante speciale per i delitti di contrabbando puniti, oltre che con pena pecuniaria, anche con la pena detentiva da tre a cinque anni di reclusione; aggravante che scatta «quando l'ammontare dei diritti di confine dovuti [sia] superiore a centomila euro». Per diritti di confine compresi tra 50 001 (soglia così modificata) e 100.000 EUR alla multa continua ad aggiungersi, invece, la reclusione fino a tre anni.

Infine, l'art. 5 del decreto di attuazione inserisce i delitti di contrabbando disciplinati dal TULD tra i c.d. reati presupposto per l'irrogazione delle importanti sanzioni amministrative, ai fini della normativa sulla responsabilità delle persone giuridiche di cui al d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231. Nei prossimi numeri della newsletter torneremo per gli approfondimenti.

Piero Bellante

Care lettrici/ lettori,

come di consueto anche quest'anno la Newsletter **“Anasped la nostra voce”** si prende un piccolo periodo di riposo per il mese di Agosto.

Si ripresenterà regolarmente con il mese di Settembre. Ricordiamo sempre che la Newsletter è un veicolo al fine di segnalare casi, eventuali criticità o mal servizi che si dovessero presentare nella nostra quotidianità lavorativa. È per questo che ogni vostro contributo troverà diffusione per essere motivo di confronto e per giungere all'orecchio di chi ... dovrebbe sentire. Non esitate a segnalarci casi di interesse per la categoria.

Al pari, anche la segreteria di Anasped si prenderà un periodo di riposo estivo. Gli uffici sono chiusi da lunedì 10 Agosto e riapriranno lunedì 31 Agosto.

ANASPED vi saluta e augura, a chi le deve ancora fare, le più serene ferie estive.

La redazione