

**CIRCOLARE N. 16/D**

Roma, 20 Ottobre 2014

*Protocollo: 117543/RU*

*Rif.: segue prot. n. 92513/RU del 14 agosto 2014*

*Allegati:*

Alle Direzioni Regionali, Interregionali  
ed Interprovinciale di Trento di  
Bolzano  
**SEDI**

Agli Uffici delle dogane  
**SEDI**  
e, p.c.:

All'Avvocatura Generale dello Stato  
**ROMA**

Al Comando Generale della Guardia di  
Finanza  
**ROMA**

All'Agenzia delle Entrate  
**ROMA**

Alla Direzione Centrale Antifrode e  
Controlli  
**SEDE**

Alla Direzione Centrale Legislazione e  
procedure accise ed altre imposizioni  
indirette  
**SEDE**

**OGGETTO:** Sentenza della Corte di Giustizia del 17 luglio 2014 - Causa C-272/13 - IVA - Esenzione delle importazioni di beni destinati ad essere immessi in un regime di deposito diverso da quello doganale - Conseguenze applicative.

## **Premessa**

La Corte di Giustizia UE si è recentemente pronunciata in materia di depositi IVA con la sentenza del 17 luglio 2014, resa nella causa C-272/14 avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte medesima dalla Commissione tributaria regionale per la Toscana nel procedimento Equoland Soc.coop.arl c/Agenzia delle Dogane.

Con la nota prot. n. 92513/RU del 14 agosto 2014, indirizzata a codeste Strutture territoriali, questa Direzione Centrale ha fornito una prima informativa in merito alla sentenza suddetta, riservandosi di impartire successive istruzioni.

A seguito dell'incontro periodico tenutosi nell'ambito del Protocollo d'intesa tra l'Avvocatura Generale dello Stato e questa Agenzia, nel corso del quale è stata esaminata la questione dei riflessi applicativi della citata sentenza C-272 in ragione della rilevanza dei principi ivi affermati dalla Corte di Giustizia UE, a scioglimento della suddetta riserva, si forniscono i seguenti chiarimenti alla stregua delle linee guida interpretative condivise in tale sede.

### **1. Analisi della sentenza C-272/13 della Corte di Giustizia dell'UE**

I fatti del procedimento principale possono essere riassunti come segue: nel giugno 2006, la suddetta società Equoland ha immesso in libera pratica in Italia una partita di merci provenienti da un Paese terzo, dichiarando che la stessa era destinata ad essere introdotta in un deposito fiscale ai fini IVA e ciò, pertanto, senza pagamento in dogana dell'IVA relativa ai sensi dell'art. 50-bis, comma 4, lett. b), del D.L. n.331/93 convertito dalla Legge n.427/93. La merce è stata annotata nel registro di magazzino da parte del gestore del deposito IVA senza, tuttavia, esservi mai stata introdotta fisicamente; la società Equoland ha immediatamente "estratto" contabilmente le merci dal regime del deposito fiscale, assolvendo l'IVA nei modi previsti dal comma 6 del predetto art 50-bis (cd *reverse charge*). Poiché la merce non era stata introdotta fisicamente nel deposito IVA - condizione necessaria per beneficiare del differimento del pagamento dell'IVA - e non ritenendo pertanto assolta l'imposta dovuta all'importazione con l'inversione contabile, l'Ufficio delle Dogane ha richiesto alla società Equoland il pagamento

dell'imposta, applicando la sanzione prevista dall'art. 13 del D.Lgs n. 471/97 (30% del suo importo).

E' opportuno rammentare che sulla legittimità del recupero dell'IVA all'importazione e connessa applicazione di sanzioni amministrative nel caso di mancata introduzione nel deposito fiscale ai fini IVA di merce vincolata con dichiarazione doganale a tale destinazione è andata consolidandosi fin dal 2010, a livello nazionale, la giurisprudenza di legittimità (vedi Sentenze Cassazione Civ. n.12262, 12263 e n. 12578 del 15/4/2010; n. 10734 dep. 8/5/2013 e n.11642 dep. 15/5/2013 e, da ultimo, n. 2254 del 3/2/2014) .

Nel corso del processo tributario instaurato, nel caso oggetto della Sentenza in commento, dalla società Equoland avverso i provvedimenti dell'Ufficio delle dogane, la Commissione tributaria regionale adita ha sottoposto alla Corte di Giustizia UE le questioni pregiudiziali così riassunte:

- a) se l'articolo 16, paragrafo 1, della Sesta Direttiva IVA n.77/388 del Consiglio del 17 maggio 1977 osta ad una normativa nazionale che subordini la concessione della sospensione dal pagamento dell'IVA all'importazione alla condizione che le merci importate e destinate ad un deposito fiscale ai fini IVA siano introdotte fisicamente in quest'ultimo;
- b) se la suddetta Sesta Direttiva debba essere interpretata nel senso che, conformemente al principio di neutralità dell'IVA, essa osta ad una normativa nazionale in base alla quale uno Stato membro richieda il pagamento dell'IVA all'importazione sebbene sia stata già regolarizzata nell'ambito del meccanismo dell'inversione contabile.

Relativamente alla prima questione, nell'osservare preliminarmente che l'articolo 16, paragrafo 1, della Sesta Direttiva IVA n.77/388 del Consiglio del 17 maggio 1977 deve essere interpretato restrittivamente in quanto disposizione derogatoria rispetto al principio (art.10, paragrafo 3, della medesima Direttiva) secondo cui il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'IVA all'importazione diventa esigibile al momento dell'importazione dei beni, i giudici della Corte UE hanno precisato che, in mancanza di altre indicazioni contenute nell'articolo 16 della citata Sesta Direttiva, spetta agli Stati membri determinare le formalità che il soggetto passivo deve assolvere al fine di poter beneficiare dell'esenzione dal

pagamento dell'IVA. **E' stato pertanto ritenuto legittimo l'obbligo previsto dalla normativa nazionale e 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.

Conseguentemente, la Corte ha concluso che l'articolo 16 della Direttiva suddetta *“... deve essere interpretato nel senso che esso non osta a una normativa nazionale che subordini la concessione dell'esenzione dal pagamento dell'imposta sul valore aggiunto all'importazione, prevista da tale normativa, a condizione che le merci importate e destinate a un deposito fiscale ai fini di tale imposta siano fisicamente introdotte nel medesimo”*.

Con riguardo alla seconda questione, dopo aver evidenziato che è legittima la previsione di una sanzione per il mancato rispetto dell'obbligo di introduzione fisica delle merci nel deposito IVA, la Corte di Giustizia ha ribadito che, in mancanza di una disciplina armonizzata, spetta agli Stati membri sanzionare le violazioni nel modo ritenuto più appropriato. Il medesimo Organo giudicante ha, tuttavia, osservato come detta sanzione debba rispettare il principio di proporzionalità, il quale impone di tenere conto della natura e della gravità dell'infrazione. I giudici della Corte hanno evidenziato che, nel caso di specie, dalla violazione dell'obbligo formale di introduzione fisica della merce nel deposito non ne è conseguita evasione dell'IVA, posto che l'imposta non pagata all'importazione è stata assolta dall'importatore tramite il meccanismo dell'inversione contabile, con una regolarizzazione che ha comportato soltanto un ritardato pagamento, non equiparabile a un tentativo di evasione o di frode. Conseguentemente, se uno Stato membro richiede al soggetto passivo, oltre ad una maggiorazione del 30 %, di versare nuovamente l'IVA dovuta all'importazione senza riconoscere, nel contempo, il diritto alla detrazione della stessa, viola il principio di neutralità dell'IVA riconosciuto dal diritto dell'Unione europea. Quanto alla sanzione pari al 30% dell'imposta, i giudici dell'Unione Europea hanno rilevato come la sua determinazione in misura fissa, senza possibilità di graduazione in relazione alle circostanze specifiche, potrebbe rivelarsi sproporzionata, così come potrebbero esserlo gli interessi moratori se il loro ammontare globale fosse eccessivo. Sul

punto la Corte medesima **ha, tuttavia, rimesso ogni valutazione al giudice nazionale.**

Alla luce delle suesposte conclusioni, relativamente a tali ultime questioni pregiudiziali, la Corte di Giustizia ha infine dichiarato che la Sesta direttiva “ ... *deve essere interpretata nel senso che, conformemente al principio di neutralità dell’IVA, essa osta ad una normativa nazionale in forza della quale uno Stato membro richiede il pagamento dell’imposta sul valore aggiunto all’importazione sebbene la medesima sia già stata regolarizzata nell’ambito del meccanismo dell’inversione contabile, mediante un’autofatturazione e una registrazione nel registro degli acquisti e delle vendite del soggetto passivo*”.

## **2. Impatto della sentenza C-272/13 della Corte di Giustizia dell’UE sulla normativa nazionale**

**2.1** Dal principio affermato nella sentenza in commento, secondo il quale, al fine di garantire l'esatta riscossione dell'imposta e ad evitarne l'evasione, è ammesso che uno Stato membro possa subordinare la concessione della sospensione dal pagamento dell’IVA dovuta all’importazione alla condizione che le merci vengano introdotte fisicamente nel deposito fiscale ai fini IVA, deriva la **legittimità delle disposizioni nazionali recate in materia.**

Pertanto, l’art. 50-bis del D.L. n.331/93, convertito dalla L. n.427/93, è coerente con le disposizioni previste dal diritto dell’Unione europea. Considerato che la pronuncia della Corte di Giustizia è stata emanata con riferimento a fatti intervenuti nel 2006, occorre tenere altresì conto delle modifiche normative successivamente intervenute, con particolare riferimento a quelle introdotte dall’art. 16, comma 5-bis, del D.L. n.185/2008, convertito dalla legge 28.1.2009, n.2, come modificato dall’art 34, comma 43, D.L. n.179/2012, convertito dalla legge n.221/2012, relativamente alla nozione di “introduzione fisica” connessa alle prestazioni di servizi rese sui beni consegnati al depositario anche in spazi limitrofi al deposito IVA<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Art. 50-bis, comma 4, lett. h), D.L. n.331/93, convertito in L. n.427/93.

**Conseguentemente, sono ancora valide le istruzioni sinora fornite con i documenti di prassi<sup>2</sup>.**

**2.2** I giudici dell'Unione hanno affermato che sono contrarie al diritto dell'UE le disposizioni nazionali che prevedono il pagamento dell'IVA all'importazione quando quest'ultima sia stata già regolarizzata dall'importatore mediante il meccanismo dell'inversione contabile, senza che allo stesso venga riconosciuto, nel contempo, il diritto alla detrazione della imposta medesima.

In proposito, occorre rilevare che al tempo dei fatti oggetto di causa (2006) la normativa nazionale era realmente in contrasto con quella comunitaria in quanto la disposizione contenuta nel settimo comma dell'articolo 60 del D.P.R. n.633/1972 all'epoca non consentiva ai soggetti passivi cedenti/prestatori di rivalersi nei confronti dei loro cessionari/committenti della maggiore imposta emersa in sede di accertamento.

Il legislatore nazionale ha posto rimedio a tale pregiudizio adottando le necessarie modifiche alla disposizione suddetta<sup>3</sup> al fine di garantire l'effettivo rispetto del principio di neutralità anche nel caso di IVA pagata a seguito di accertamento, consentendo al cedente/prestatore l'esercizio della rivalsa nei confronti del proprio cessionario/committente, il quale potrà esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione del secondo anno successivo a quello del pagamento dell'imposta accertata.

**Con specifico riferimento all'IVA dovuta all'importazione**, è stato parimenti chiarito che il principio della neutralità dell'imposta è garantito anche nel caso in cui la maggiore IVA sia liquidata in sede di revisione dell'accertamento da parte dell'Ufficio delle dogane. Come precisato nella circ. n. 35/E del 17.12.2013, par. 3.2., "Nelle importazioni, infatti, l'imposta relativa agli acquisti non è addebitata all'importatore in via di rivalsa ma è versata direttamente da quest'ultimo, pertanto, il diritto alla detrazione deve essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui

---

<sup>2</sup> Circolare n. 16/D del 2006 e nota del 28/12/2006, n. 7521; nota del 7 settembre 2011, n. 84920/RU; nota del 5 ottobre 2011, n.13881/RU; nota del 4 novembre 2011, n. 127293/RU; nota del 1 febbraio 2012, n. 148047/RU, tutte pubblicate sul sito internet di questa Agenzia

<sup>3</sup> Modifiche introdotte dall'art. 93, comma 1, del D.L. n.1/2012, convertito, con modificazioni, nella L. n.27/2012.

l'importatore, debitore d'imposta, ha provveduto al pagamento dell'imposta, della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi".

Ne deriva che, essendo stato ripristinato sotto ogni profilo il principio di neutralità dell'IVA, **le vigenti disposizioni nazionali in materia di diritto alla detrazione dell'IVA non sono in contrasto con quelle comunitarie.**

### **3. Conseguenze applicative della sentenza C-272/13 della Corte di Giustizia dell'UE**

Considerato che le sentenze della Corte di Giustizia UE hanno efficacia *erga omnes* poiché, pur originando da una determinata controversia, esse hanno carattere astratto e sono volte a chiarire la portata delle disposizioni interpretate, vengono di seguito distinti gli ambiti in cui si esplicano gli effetti extraprocessuali della sentenza in commento.

#### **3.1 Conseguenze sul contenzioso**

##### ***a) Cause concluse con sentenza passata in giudicato***

Relativamente ai giudizi definiti con passaggio in giudicato della relativa sentenza, ancorché essi possano oggi risultare in contrasto con il diritto dell'Unione europea alla luce dei principi contenuti nella sentenza in esame, non si ravvisa la possibilità di alcuna iniziativa in virtù del principio della intangibilità del giudicato nazionale affermato anche di recente dalla Corte di Giustizia UE nella sentenza C-213/13 del 10 luglio 2014.

##### ***b) Cause pendenti e procedimenti in corso***

Per i giudizi pendenti, **in presenza di fattispecie comparabili in fatto ed in diritto alla vicenda oggetto della pronuncia della Corte di Giustizia - dovendosi escludere un'applicazione generalizzata delle statuizioni dei Giudici europei a situazioni diverse dall'istituto del deposito fiscale ai fini IVA -** vengono impartite le seguenti istruzioni.

Nella sentenza in esame viene detto che *“da una giurisprudenza costante della Corte risulta che un versamento tardivo dell'IVA costituisce, in mancanza di*

*un tentativo di frode o di danno al bilancio dello Stato, solo una violazione formale” e che una frode “presuppone, da un lato, che l’operazione controversa, nonostante il rispetto delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e della legislazione nazionale che la recepisce, abbia il risultato di procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sia contraria all’obiettivo perseguito da queste disposizioni e, dall’altro, che da un insieme di elementi oggettivi risulti che lo scopo essenziale dell’operazione controversa è il conseguimento di un vantaggio fiscale”<sup>4</sup>.*

Pertanto **al ricorrere dei suddetti elementi, laddove non siano emersi profili di frode a danno dello Stato come sopra qualificati, gli Uffici delle Dogane provvederanno ad annullare in autotutela gli atti di revisione dell’accertamento relativamente alla pretesa dell’IVA all’importazione gravante sui beni non introdotti fisicamente nel deposito IVA, ma ivi contabilmente registrati a cura del depositario, per i quali l’imposta sia stata assolta nei modi previsti dall’art. 50-bis, comma 6, D.L. n.331/93,** adottando le iniziative necessarie per l’abbandono del giudizio e per la promozione della compensazione tra le parti delle spese processuali<sup>5</sup>, tenuto anche conto che l’adeguamento ai principi sanciti con la Sentenza della Corte di Giustizia comporta la modifica di posizioni finora avallate dalla giurisprudenza nazionale di legittimità.

**Analoga iniziativa di autotutela verrà adottata per tutti gli atti ancora suscettibili di ricorso.**

Gli Uffici delle Dogane **provvederanno, invece, a coltivare il contenzioso limitatamente alla pretesa azionata a titolo di sanzione, rideterminando tuttavia, in via di autotutela e laddove ne ricorrano le condizioni, l’importo della sanzione irrogata secondo il meccanismo indicato al punto 3.2. della presente circolare.**

---

<sup>4</sup> Cfr Sentenza C-272/13, punto 39)

<sup>5</sup> In tale ottica, assume particolare rilevanza sia l’ambito temporale in cui viene esercitato il potere di autotutela che quello della motivazione del provvedimento stesso; aspetti che il giudice adito potrà valutare nel formare il suo convincimento sulla ricorrenza dei giusti motivi in considerazione dei quali può disporre la compensazione delle spese di lite ai sensi dell’articolo 92 c.p.c.

La sentenza C-272/13 afferma, in linea di principio, la liceità dell'applicazione da parte dello Stato di una sanzione per il ritardo nel versamento dell'IVA<sup>6</sup>, rimettendo al giudice *a quo* la valutazione della congruità o meno della medesima.

In linea generale, si ritiene quindi di potere insistere sulla difesa della sanzione applicata dagli Uffici delle Dogane, ovvero quella indicata dall'art. 13 del D.Lgs n.471/97, considerato che nell'ordinamento giuridico italiano essa si applica nella generalità dei casi in cui si verifica il "mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto" e che la medesima ritorsa unicamente questo aspetto.

Conseguentemente, alla luce di quanto sopra, è avviso della scrivente che, nell'ambito di ciascuno degli instaurati giudizi, sulla base della documentazione addotta dal ricorrente e da acquisire agli atti del procedimento (fattura emessa ai sensi dell'art. 50-bis, comma 6, DL n.331/93; registri contabili dai quali risulti l'avvenuta annotazione della medesima con relativa data), si debba procedere alla rideterminazione dell'importo come su indicato. Nel caso in cui non sia possibile applicare le riduzioni previste dall'art. 13 del D.lgs n.471/97, la definizione del contesto sarà rimessa alla valutazione del giudice *a quo*.

E' appena il caso sottolineare, infine, che l'autotutela tributaria non ha conseguenze sul provvedimento sanzionatorio laddove il contribuente si sia avvalso dell'istituto della definizione agevolata della sanzione tributaria di cui all'articolo 17 del D.Lgs 18 dicembre 1997, n. 472.

Infatti tale facoltà preclude al contribuente di ottenere il rimborso di quanto versato a titolo di sanzione, anche nell'ipotesi di esito favorevole del giudizio sull'imposta accertata<sup>7</sup>.

---

<sup>6</sup> *Ibidem*, punti da 33) a 39): si tratta dell'imposta sul valore aggiunto che non è stata versata all'atto della importazione perché la merce era destinata ad un deposito IVA, ove però essa non è stata introdotta fisicamente. L'operazione è stata "regolarizzata" successivamente mediante successiva emissione di autofattura: la Corte di Giustizia ammette che il ritardo verificatosi può essere sanzionato, in modo appropriato e proporzionale.

<sup>7</sup> *Cfr* da ultimo, Corte di Cassazione, sentenza n. 25493 del 13 novembre 2013; Circolare n. 12/E del 12 marzo 2010, par. 9.1

### 3.2 Conseguenze sull'attività procedimentale

E' stato già chiarito al precedente punto 3.1. b) che **la portata dei principi contenuti nella sentenza C-273/13 è da circoscrivere alla fattispecie trattata** e, cioè, alla disciplina del deposito fiscale ai fini IVA.

In tal senso, gli stessi dovranno improntare anche le attività procedurali di accertamento e di revisione dell'accertamento degli Uffici delle dogane nello specifico settore.

In via generale, se da un lato, come illustrato in precedenza, la suddetta sentenza riconosce che è legittimo che uno Stato membro imponga l'introduzione fisica delle merci nel deposito IVA ai fini del differimento del suo pagamento, dall'altro, le disposizioni comunitarie ammettono che ciascuno Stato membro può stabilire le modalità di pagamento dell'imposta dovuta a titolo di importazioni di beni<sup>8</sup>: conseguentemente, è possibile sostenere che il mancato rispetto dell'effettiva introduzione delle merci nel deposito IVA, nell'accezione precisata al punto 2.1, comporti l'assolvimento dell'IVA all'importazione nei modi ordinari previsti dalla normativa nazionale (ovvero, il pagamento in dogana relativamente a ciascuna importazione).

Tuttavia, tenuto conto della rilevanza formale attribuita dalla Corte di Giustizia UE alla violazione connessa alla mancata introduzione fisica dei beni nel deposito qualora l'imposta dovuta all'importazione "...sia stata già regolarizzata nell'ambito del meccanismo dell'inversione contabile..." (punto 2 del dispositivo della Sentenza), appare necessario, per poter procedere alla richiesta del pagamento del tributo all'importazione, **accertare l'effettiva esistenza di "tentativi di frode o di danno al bilancio dello Stato" (punto 39 della Sentenza), valutando nel complesso le modalità di svolgimento dell'operazione ed il comportamento tenuto dai diversi attori del processo** (importatore, depositario, soggetto che procede all'estrazione) dovendosi, in caso contrario, acquisire evidenza dell'avvenuta regolarizzazione mediante il meccanismo previsto dal comma 6 del più richiamato art. 50-bis, D.L. n.331/93. A tale ultimo fine si potrà anche tenere conto delle disposizioni emanate con nota prot. n. 113881/RU del 5/10/2011,

---

<sup>8</sup> Direttiva UE 112/2006, art. 221

laddove veniva precisato che, ai fini dello svincolo della garanzia prestata dall'importatore, il depositario era tenuto a trasmettere all'Ufficio della Dogana copia dell'autofattura emessa dal soggetto che aveva estratto la merce dal deposito IVA, integrata con gli estremi della sua registrazione nei libri contabili, unitamente alla dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, dal medesimo rilasciata in conformità al D.P.R. n. 445/2000<sup>9</sup>.

Relativamente al **profilo sanzionatorio**, come sopra evidenziato, la Corte di Giustizia UE ha ritenuto legittimo che uno Stato membro preveda sanzioni appropriate, volte a penalizzare il mancato rispetto dell'obbligo di introdurre fisicamente una merce importata nel deposito fiscale, proprio al fine di garantire l'esatta riscossione dell'IVA all'importazione e di evitare l'evasione.

A parere della suddetta Corte, la sanzione deve essere conforme al principio di proporzionalità e deve tenere conto della natura della gravità dell'infrazione<sup>10</sup>, laddove quest'ultima consiste di fatto nel tardivo pagamento dell'IVA che sarebbe stata dovuta all'atto dell'importazione.

Nell'ordinamento nazionale, come è noto, la disciplina delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi è recata dal D.Lgs 18 dicembre 1997, n.471, il cui articolo 13, al comma 1, stabilisce che *“Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti (diretti)..... è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile. Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al primo periodo, oltre a quanto previsto dal comma 1 dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, è ulteriormente ridotta ad un importo pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo .....”*. Il medesimo , al comma 2, prevede che la suddetta sanzione *“si applica altresì in ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto”*.

---

<sup>9</sup> Cfr nota prot. n. 113881/RU del 5/10/2011, punto 2)

<sup>10</sup> Cfr Sentenza C-272/2013, punto 33) e seguenti

Alla luce del recente orientamento giurisprudenziale e allo stato della normativa vigente<sup>11</sup>, la scrivente ritiene pertanto di poter confermare<sup>12</sup> che **la sanzione amministrativa applicabile è quella prevista dal citato articolo 13 del D.Lgs n.471/1997, con le riduzioni ivi contemplate in caso di tempestiva regolarizzazione.**

Va ricordato sul punto che, sebbene la norma nazionale soddisfi il principio di proporzionalità richiamato dal giudice europeo, la sua concreta applicazione non aveva, finora, contemplato il meccanismo di graduazione della sanzione poiché, sulla base della consolidata giurisprudenza nazionale di legittimità, l'autofattura emessa a fronte della mancata introduzione fisica dei beni nel deposito IVA non costituiva elemento "sanante" della violazione del mancato pagamento dell'imposta dovuta all'importazione, con conseguente impossibilità di stabilire il termine finale per il relativo computo.

Pertanto, nell'applicare la suddetta sanzione, è necessario che gli Uffici delle Dogane tengano ora conto del complessivo disposto della norma sanzionatoria sopra indicata, al fine di aderire all'indirizzo contenuto nella sentenza in commento.

Ciò premesso, **nei casi di specie la sanzione pari al trenta per cento dell'importo dell'IVA non versata all'atto dell'importazione, al ricorrere delle condizioni ivi previste, sarà applicata nella misura ridotta pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo, se la regolarizzazione avviene entro il 15° giorno**, così come stabilito dal citato articolo 13 del D. Lgs n.471/1997, 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, mutuando sul punto le indicazioni fornite da questa Agenzia con nota prot. n. 113881/RU del 5/10/2011.

Si precisa tuttavia che, proprio nel rispetto dei principi di efficacia, proporzionalità e dissuasività delle sanzioni, la misura applicata sarà pari ad un quindicesimo del trenta per cento dell'importo dell'IVA non versata all'atto dell'importazione anche nell'ipotesi in cui l' "estrazione" dei beni avvenga nel

---

<sup>11</sup> Con Legge 11 marzo 2014, n. 23, art. 8, è stata data delega al Governo per la revisione del sistema sanzionatorio amministrativo

<sup>12</sup> Cfr Circolare n. 23/D del 27 luglio 2007

giorno medesimo di presentazione in dogana della dichiarazione di immissione in libera pratica di merci destinate ad essere introdotte in un deposito fiscale ai fini IVA.

Nel senso suddetto si intendono modificate le istruzioni fornite in materia con circolare n. 23/D del 27 luglio 2007 dell'Agenzia delle Dogane.

\* \* \*

Codeste Direzioni vorranno assicurare la massima diffusione della presente circolare presso le Strutture territoriali e le Associazioni interessate in ambito locale, non mancando di vigilare sulla sua conforme ed uniforme applicazione e di segnalare eventuali criticità o difficoltà operative.

*Il Direttore Centrale*  
*f.to dott.ssa Cinzia Bricca*  
*Firma autografa sostituita a mezzo stampa*  
*ai sensi dell'art.3, comma 2, del D.Lgs*  
*n.39/93.*