

Immissione in libera pratica di beni non comunitari destinati ad essere introdotti in un deposito IVA virtuale o simulato

di Tommaso De Angelis ¹

Con le sentenze gemelle nn. 12262 - 12263, 12264, 12265, 12266 - 12267, 12272, 12274, 12275, 12278, 12579, 12580 e 12581 del 15 aprile 2010 / 19 maggio 2010 la Corte di cassazione, Sezione Tributaria, è intervenuta in materia di deposito IVA respingendo i ricorsi del contribuente avverso provvedimenti della Agenzia delle Dogane che, in applicazione dell'istituto della revisione di accertamento, ai sensi dell'art. 11 decreto legislativo 8 novembre 1990 n. 374, aveva elevato avvisi di rettifica dell'accertamento per operazioni di importazione di merci destinate ad essere introdotte in un deposito IVA.

La motivazione di tali avvisi di accertamento era sostanzialmente basata sulla contestazione, nei confronti del depositario, della insufficiente capienza dei locali destinati alle operazioni di immagazzinamento, in rapporto alla massa delle merci da introdurre nel deposito medesimo.

I contribuenti avevano eccepito, in via preliminare, la incompetenza della Agenzia delle Dogane ad attivare l'istituto della revisione di accertamento, ritenendo che la competenza in materia di deposito IVA fosse riconducibile unicamente alla Agenzia delle Entrate, titolare della azione di controllo e verifica dell'IVA interna.

Avevano poi invocato, per *ius superveniens*, l'interpretazione autentica della lett. h) c.4, dell'art. 50 bis del D.L. 30 agosto 1993, n. 331 fornita dall'art. 16 del D.L. 29 dicembre 2008 n. 185, convertito con modificazioni dalla Legge 28 gennaio 2009 n. 2, secondo cui le prestazioni di servizi ivi indicate, relative ai beni consegnati al depositario, costituiscono ad ogni effetto introduzione nel deposito IVA, anche se effettuate in locali limitrofi al deposito medesimo, equivalendo alla effettiva introduzione delle merci. In sintesi le parti private affermavano che il contratto di deposito non si perfeziona con la materiale introduzione delle merci nei magazzini, ma con la presa in carico delle merci sui registri prevista dall'art. 50 bis del D.L. 331/93, quale presupposto per beneficiare delle procedure previste dall'art. 17, c.2, del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 e ss.mm.

La Suprema Corte, respingendo i ricorsi, ha ribadito il principio per il quale il deposito fiscale IVA può essere considerato idoneo alla custodia dei beni già immessi in libera pratica solo se il deposito medesimo ha capienza sufficiente a contenere la merce dichiarata per l'introduzione, valore quest'ultimo desumibile dalla documentazione esibita, rapportata al provvedimento di autorizzazione.

A nulla, pertanto, può valere la finzione giuridica di spazi di parcheggio adiacenti il deposito, idonei soltanto al carico ed allo scarico delle merci, se pur compresi negli spazi autorizzati dall'Organo preposto, atteso che la causa del deposito (quale negozio tipico, contratto mediante il quale una parte, detta depositario, riceve dall'altra, detta deponente (o depositante) una cosa mobile con l'obbligo di custodirla e restituirla in natura) si realizza mediante lo stoccaggio delle merci, al fine di assicurare la custodia della cosa, detenuta dal depositario nell'interesse del depositante.

La Suprema Corte ha anche respinto la possibilità di giustificare, a posteriori, la carenza di capienza degli spazi destinati al deposito con l'introduzione progressivamente frazionata di una partita di merce contestualmente estratta dal deposito e ricaricata sull'automezzo. Infatti il giudice *a quo* avrebbe ragionevolmente fondato il proprio convincimento sulla "assoluta inidoneità del magazzino a contenere i quantitativi di merce che la documentazione portava in deposito IVA" a fronte del quale "costituisce mera asserzione di merito, non idonea a configurare il vizio denunciato, il persistente richiamo ad operazioni frazionate".

¹ Funzionario della Agenzia delle Dogane di Varese

Il principio si basa sulla considerazione che la gestione dei depositi doganali (per la parte in cui i depositi IVA operano *ex lege* art. 50 bis D.L. 331/93) è regolata dagli artt. 98 - 113 del Codice doganale comunitario (Regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio del 12 ottobre 1992) e non può prescindere dalla materiale introduzione delle merci nei locali del deposito, che è definito (art. 99, c.3) come qualsiasi luogo, autorizzato dall'autorità doganale e sottoposto al suo controllo, in cui le merci possono essere immagazzinate.

L'art. 50 bis non prevede esplicitamente la materialità del deposito (peraltro insita nella nozione civilistica del termine) ma non può porsi in contrasto con la norma comunitaria di cui rappresenta, piuttosto, la conferma.

Stabilito che il deposito IVA ai fini doganali richiede necessariamente l'immagazzinamento delle merci, la Suprema Corte ha confermato che l'IVA all'importazione è diritto di confine che deve essere accertato e riscosso dall'ufficio doganale.

E' stata esclusa la possibilità di considerare duplicata la maggiore imposta accertata, rispetto agli adempimenti previsti dall'art. 17 del D.P.R. 633/1972, in quanto l'IVA all'importazione deve essere corrisposta in dogana e non può essere sostituita da altre forme di liquidazione o di pagamento, nel caso specifico mediante emissione di autofattura.

Come è noto, l'art. 70, c.1, del D.P.R. 633/1972, stabilisce che "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."

Ne consegue che il sistema di accertamento dell'IVA all'importazione si differenzia nettamente da quello previsto per l'IVA dovuta sulle altre operazioni imponibili, individuate dall'art.1 del citato D.P.R. n. 633/1972, per le quali il contribuente provvede alla autoliquidazione ed al versamento dell'imposta, per massa di operazioni attive e passive e, successivamente, presenta la dichiarazione relativa al periodo di imposta coincidente con l'anno solare concluso.

Dalla Suprema Corte è stata confermata la competenza della Agenzia delle Dogane a provvedere alla rettifica della dichiarazione doganale, ai sensi dell'art. 11 del D.Lvo 374/90, escludendo, pertanto, nei casi accertati di deposito simulato o virtuale, il ricorso alla disciplina interna dell'autofattura, con la responsabilità solidale del gestore del deposito IVA per la mancata o irregolare applicazione dell'imposta relativa all'estrazione, giusto quanto previsto dall'art. 50 bis, c.8, del D.L. 331/93.

Sull'invocato *ius superveniens* la Suprema Corte afferma che i principi della nuova norma non risultano incidenti sul regime del deposito IVA e sulla prescritta introduzione della merce in deposito, perché in caso avverso "ciò equivarrebbe ad eliminare una seria e coerente nozione di deposito IVA".

La controversa disposizione, infatti, stabilisce che la lettera h) del comma 4 dell'art. 50-bis, del D.L. 331/93 si interpreta nel senso che: "le prestazioni di servizi ivi indicate, relative a beni consegnati al depositario, costituiscono ad ogni effetto introduzione nel deposito IVA", comprendendo, in tal caso, il perfezionamento e le manipolazioni usuali, di durata non superiore a sessanta giorni, anche se effettuate negli spazi limitrofi o adiacenti il deposito. Secondo tale accezione verrebbero inclusi nel deposito anche i locali che, pur non costituendo parte integrante del deposito, sono a questi funzionalmente e logisticamente collegati, in un rapporto di contiguità e comunque rientranti nel plesso aziendale del depositario, qualunque sia il titolo di detenzione, con esclusione, in ogni caso, di locali gestiti da soggetto diverso dal depositario.

Si può ipotizzare che tale orientamento sia riconducibile alla netta posizione che la Suprema Corte ha espresso in materia di abuso di diritto. Attraverso diverse sentenze (25374 / 2008 – 30055 (6-7)

/ 2008) ha formulato il principio in base al quale il contribuente non deve mai trarre vantaggi fiscali indebiti dall'utilizzo distorto di strumenti giuridici, idonei ad ottenere un risparmio fiscale, anche se questi strumenti non contrastano con alcuna specifica disposizione².

In sostanza viene ribadito il principio del divieto assoluto dell'abuso di diritto, evidenziato in sede comunitaria, a meno che il contribuente non dimostri che sussistano valide ragioni economiche, alternative o concorrenti, di carattere non meramente marginale o teorico. Il comportamento abusivo consiste proprio nel fatto che, a differenza delle ipotesi di frode e di evasione vera e propria, il soggetto ha posto in essere operazioni reali, assolutamente conformi a modelli legali, senza stravolgimenti del vero o rappresentazioni infedeli ed incomplete della realtà.

La Suprema Corte si è allineata con la Corte di Giustizia (caso Halifax sentenza c-225/02 del 21/2/2006) che, nel settore IVA, ha condizionato la definizione di comportamento abusivo (nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della VI direttiva e della legislazione nazionale che la traspone), al solo caso in cui le operazioni oggetto di contestazione possano procurare un vantaggio fiscale, la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito dalla norma. L'abuso deve altresì risultare da un insieme di elementi oggettivi perché si possa dimostrare che lo scopo delle operazioni controverse è essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale.

Nel caso Emsland-Starke (sentenza c-110/99 del 14/12/2000) – la Corte di Giustizia afferma che la pratica abusiva richiede da una parte un insieme di circostanze oggettive dalle quali risulti che, nonostante il rispetto formale delle condizioni previste dalla normativa comunitaria, l'obiettivo perseguito dalla medesima normativa non è stato raggiunto. Essa richiede d'altra parte un elemento soggettivo che consiste nella volontà di ottenere un vantaggio derivante dalla normativa comunitaria mediante la creazione artificiosa delle condizioni necessarie per il suo ottenimento

Si potrà opporre che non può risultare elusivo il ricorso al deposito IVA virtuale o simulato, in quanto l'obbligazione tributaria viene comunque assolta mediante le annotazioni di cui al citato art. 50 bis, anche senza materiale versamento dell'imposta in dogana.

Occorre premettere che il deposito IVA virtuale è vietato dalla norma, giusto quanto ribadito dalla Agenzia delle Dogane con circolari 16/D del 28 aprile 2006 e 23/D del 27 luglio 2007, che riconducono tale fattispecie all'ipotesi di reato di contrabbando aggravato, prevista dall'art. 295, 2° comma, lett. c), del D.P.R. 23 gennaio 1973 n. 43 (T.U.L.D.), in linea con il parere C.S. 11396/05 del 14 maggio 2005 dell'Avvocatura Generale dello Stato riportato nella Circolare n. 39/D del 30 settembre 2005.

² In tema di imposte dirette, le Sezioni Unite della Suprema Corte con la sentenza n. 30057 del 23/12/2008, risolvendo una questione di massima di particolare importanza, hanno confermato l'orientamento inaugurato dalla sentenza n. 20398 del 21/10/2005, ammettendo, anche in riferimento alla disciplina vigente in epoca anteriore all'entrata in vigore dell'art. 14, comma 6-bis, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, la possibilità di dichiarare inopponibili all'Amministrazione finanziaria i benefici fiscali derivanti dalle operazioni comunemente denominate "dividend washing" (acquisto di azioni da un fondo comune d'investimento o da una SICAV e successiva rivendita delle medesime azioni alla stessa società venditrice, dopo la percezione dei dividendi, ad un prezzo inferiore a quello di acquisto) e "dividend stripping" (costituzione, in favore di una società residente nel territorio dello Stato, di un diritto di usufrutto su azioni o quote di una società italiana possedute da un soggetto non residente), qualora le stesse risultino poste in essere al solo scopo di eludere la disciplina fiscale dei redditi di partecipazione, non apparendo giustificate da ragioni economicamente apprezzabili. Tale inopponibilità, ad avviso delle Sezioni Unite, dev'essere dichiarata in applicazione di un principio generale antielusivo, riconducibile al divieto dell'abuso del diritto, che per i tributi non armonizzati - è stato precisato - trova fondamento nell'art. 53 Cost., ed è rilevabile anche d'ufficio, salvo che ciò non sia precluso, nella fase di impugnazione, dal giudicato interno eventualmente già formatosi sul punto o (nel giudizio di legittimità) dalla necessità di indagini di fatto.

Per capire cosa si intende per deposito IVA virtuale e simulato occorre rivedere i principi essenziali del deposito doganale e del deposito IVA.

L'esigenza, per gli operatori economici, di disporre di strutture dove custodire le merci senza che le stesse siano sottoposte alla relativa imposizione tributaria, in attesa di procedere all'attribuzione della destinazione finale, è assicurata dalle vigenti disposizioni nazionali e comunitarie attraverso gli istituti del:

- a) deposito doganale, per le merci non comunitarie in sospensione di diritti doganali e per le merci comunitarie previste dall'articolo 98, lettera b), del Codice doganale comunitario;
- b) deposito fiscale, per i prodotti nazionali e comunitari in sospensione da accisa;
- c) deposito I.V.A., per i beni nazionali e comunitari in sospensione dall'imposta sul valore aggiunto.

Gli speciali depositi fiscali gestiti anche come depositi IVA sono stati istituiti dall'art. 50 bis, inserito nel D.L. 331/93 per la custodia di beni nazionali e comunitari che non siano destinati alla vendita al minuto nei locali dei depositi medesimi.

L'istituzione dei depositi IVA recepisce i principi comunitari contenuti nell'art. 16 della Direttiva CEE del 17/5/1977 n. 388, come modificata dalla Direttiva 95/7/CE del 10 aprile 1995, ed è finalizzata ad evitare che ai beni comunitari venga riservato un trattamento fiscale meno favorevole rispetto a quello previsto per i beni provenienti da Paesi terzi.

Il ricorso all'istituto del deposito IVA costituisce una agevolazione soprattutto per gli scambi commerciali in ambito comunitario. L'introduzione delle merci nel deposito IVA consente, infatti, che l'assolvimento dell'imposta sia differito al momento della loro estrazione dal deposito per l'immissione in consumo nello Stato.

L'art. 50 bis, primo comma, stabilisce che sono abilitate a gestire un deposito IVA le imprese esercenti magazzini generali munite di autorizzazione doganale, quelle esercenti depositi franchi e quelle operanti nei punti franchi.

La medesima disposizione aggiunge che sono altresì considerati depositi IVA i depositi fiscali per i prodotti soggetti ad accisa ed i depositi doganali, relativamente ai beni nazionali o comunitari che in base alle disposizioni doganali possono esservi introdotti.

Il comma successivo prevede che anche altri soggetti possono essere abilitati a custodire beni nazionali e comunitari in regime di deposito IVA, previa autorizzazione del Direttore regionale delle Entrate.

Relativamente alla custodia delle merci nei depositi doganali, laddove siano ivi contemporaneamente presenti merci vincolate al regime di deposito doganale ed a quello IVA, è necessario il ricorso ad opportuni accorgimenti che consentano la corretta individuazione delle merci di cui agli artt. 98 e 106 del CDC, di cui è ammesso lo stoccaggio.

Qualora un deposito doganale o fiscale ai fini delle accise venga, di fatto, utilizzato esclusivamente come deposito IVA, venendo meno la condizione economica essenziale per la sussistenza dello stesso, saranno adottati gli adempimenti per la revoca dell'autorizzazione alla gestione del medesimo deposito come deposito doganale o fiscale ai fini accise. Una eventuale revoca dell'autorizzazione all'utilizzo dei locali come deposito doganale o fiscale ai fini delle accise comporta l'automatica cessazione anche della funzione di deposito IVA.

In base al primo comma dell'art. 50 bis citato, possono essere introdotti e custoditi nei depositi IVA beni nazionali e comunitari – purché non destinati alla vendita al minuto durante la loro giacenza in

detti locali - nonché, come indicato al successivo comma quarto, lett. b), beni non comunitari preventivamente immessi in libera pratica.

Ai sensi dell'art. 4 del citato D.M. n. 419/1997, l'introduzione dei beni comunitari nei depositi IVA avviene sulla scorta di un documento amministrativo, commerciale o di trasporto, contenente i dati identificativi dei beni e del soggetto proprietario degli stessi, per conto del quale è effettuata l'operazione; l'introduzione nel deposito IVA di beni non comunitari precedentemente immessi in libera pratica in Italia avviene, invece, sulla base del relativo documento doganale (DAU).

Il comma quarto dell'art. 50 bis elenca una serie di operazioni che sono effettuate senza pagamento dell'imposta sul valore aggiunto in ragione dell'introduzione dei beni in un deposito IVA. Tra queste si evidenzia quella indicata alla lettera b), vale a dire l'operazione di immissione in libera pratica di beni destinati ad essere introdotti in un deposito IVA, la quale non è più in sospensione d'imposta bensì non soggetta all'IVA.

Secondo le disposizioni all'epoca impartite dal Dipartimento delle Dogane con nota prot. 1241/VII/SD del 3 aprile 1997 e le istruzioni fornite dall'ex Dipartimento delle Entrate con circolare n. 145/E del 10 giugno 1998, le operazioni della specie sono effettuate senza applicazione dell'IVA sulla base di una dichiarazione dell'importatore circa la destinazione dei beni, circostanza che, tuttavia, deve essere comprovata dalla restituzione di una copia del documento doganale (DAU) munita dell'attestazione, sottoscritta dal depositario, dell'avvenuta presa in carico delle merci nel registro di cui al comma terzo dell'art.50 bis citato.

Conformemente alle istruzioni suddette, per il mantenimento dell'impegno assunto dall'importatore in ordine alla destinazione dei beni al deposito IVA, debitamente individuato, l'ufficio doganale provvede a far garantire, con le modalità in uso, l'IVA non riscossa (ma esposta nella dichiarazione). L'operazione doganale si conclude, dunque, con la dimostrazione dell'avvenuta introduzione fisica dei beni in questione nel deposito IVA a cui deve fare esplicito riferimento l'attestazione che il depositario deve sottoscrivere sul relativo documento doganale.

Conseguentemente, la successiva estrazione dei beni dal deposito IVA si configura, sotto il profilo fiscale, relativamente alla destinazione dei medesimi, come una cessione all'esportazione, una cessione intracomunitaria ovvero una cessione interna.

In quest'ultimo caso, il soggetto passivo ai fini dell'IVA che procede all'estrazione dei beni precedentemente introdotti nel deposito stesso emette una autofattura, ai sensi dell'art. 17, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, come consentito dal comma sesto dell'art. 50 bis citato.

Sotto il profilo più specificatamente doganale la fattispecie sopra descritta può essere riferita anche alle operazioni di immissione in libera pratica di beni non comunitari mediante il ricorso alla procedura di domiciliazione di cui all'art. 76, par. 1, lettera c) del Regolamento (CEE) n.2913/92. In detta ipotesi, tuttavia, all'atto dell'introduzione nel deposito IVA dei beni immessi in libera pratica, l'operatore non è ancora in possesso del documento doganale d'importazione. In tale caso l'introduzione dei beni nel deposito IVA può avvenire sulla base di una copia del registro aziendale del soggetto interessato - sostitutiva a tutti gli effetti del documento doganale - munita della prescritta attestazione del depositario. L'operazione doganale verrà successivamente perfezionata con la presentazione della dichiarazione complementare entro il predetto termine dei trenta giorni (giusta nota della Agenzia delle Dogane prot. 692/IV/AGT del 1° agosto 2001).

In sostanza, il deposito I.V.A. consente:

- di non corrispondere l'imposta, quale diritto di confine, all'atto dell'immissione in libera pratica;
- di "sterilizzare" l'imposta dovuta a seguito di emissione dell'autofattura utilizzata per l'estrazione della merce dal deposito;
- di posticipare l'effettivo pagamento dell'imposta all'atto della prima cessione nazionale della merce così estratta, posto che la relativa fattura deve essere annotata sul registro fatture attive e,

conseguentemente, l'imposta relativa viene materialmente corrisposta, seppure con il sistema "delle masse", al momento della prima liquidazione I.V.A. relativa al periodo (mensile o trimestrale) in cui è stata annotata tale fattura previa redazione del modello F24 (salvo compensazione interna).

Affinché l'IVA da corrispondere all'atto della importazione perda la natura di diritto di confine da corrispondere in Dogana e si trasformi in un normale tributo interno, corrisposto all'erario in sede di autoliquidazione, il legislatore prevede alcuni obblighi formali e sostanziali nei confronti del depositario:

- istituire una contabilità di magazzino mediante tenuta di un apposito registro che evidenzi la movimentazione di beni, in entrata e in uscita;
- conservare, per ciascuna partita di merce, i documenti presi a base dell'introduzione e dell'estrazione dal deposito nonché quelli relativi agli scambi eventualmente intervenuti durante la giacenza nel deposito stesso.

All'atto dell'estrazione dal deposito, a seguito del ricevimento della autofattura, il depositario annota lo scarico sul registro di magazzino ed appone il timbro di scarico sulla autofattura prodottagli, che riconsegna all'importatore (o al suo rappresentante) trattenendone per sé una copia fotostatica da conservare agli atti della contabilità.

Per quanto riguarda, invece, la posizione del depositante, gli obblighi a suo carico sono i seguenti:

- deve provvedere all'effettiva introduzione della merce all'interno dei locali del deposito I.V.A. prescelto;
- deve consegnare al gestore del deposito la copia "figlia" della dichiarazione di importazione e curare che su di essa il gestore del deposito apponga l'apposito timbro di presa in carico;
- deve successivamente emettere autofattura di estrazione dal deposito I.V.A. e consegnarne una copia al gestore del deposito il quale, dopo averla presa in carico e corredata di apposito timbro, gliene riconsegna una copia da conservare in contabilità.

Alla luce di quanto sinora detto possiamo definire come deposito IVA virtuale quel deposito dove le merci non transitano e non vengono introdotte, ma viene operata la mera registrazione contabile del carico e dello scarico (quasi sempre contestuale) e come deposito IVA simulato quel deposito dove la merce viene presentata effettivamente al depositario, ma senza effettivo immagazzinamento, senza scarico effettivo degli automezzi, che attendono qualche minuto negli spazi di sosta autorizzati come luogo di deposito e ripartono per l'effettivo luogo di destinazione.

Nel merito è intervenuta l'Agenzia delle Entrate, con nota prot. 2006/127886 del 30 agosto 2006, (riportata anche dalla Agenzia delle Dogane con nota prot. 7521 del 28 dicembre 2006) affermando che il deposito fiscale ai fini IVA consta in un vero e proprio luogo fisico in cui le merci entrano, stazionano e da cui escono. L'Agenzia ha ribadito che le merci devono essere materialmente introdotte nel deposito, in quanto soggette alle funzioni di stoccaggio e custodia, sia pure senza un tempo minimo di giacenza e senza che tali merci siano necessariamente scaricate dai mezzi di trasporto.

Tale introduzione deve soddisfare le condizioni di custodia previste dalla norma e deve trovare giustificazione economicamente e giuridicamente valida nei confronti del contratto di deposito che è sottostante all'introduzione della merce, con la conseguenza che l'inesistenza giuridica o la simulazione del contratto di deposito non consentono l'applicazione delle disposizioni dell'articolo 50-bis, più volte citato.

Con riferimento agli spazi nei quali avviene detta introduzione, si può ribadire che essi devono coincidere con i locali od altri spazi ben delimitati, autorizzati dall'autorità competente (riconosciuti come depositi doganali dall'autorità doganale, secondo le previsioni dell'articolo 526 del Reg. CEE 2454/93).

Se l'introduzione nel deposito IVA riguarda merce immessa in libera pratica a seguito di estrazione dal deposito doganale, sarà possibile per la parte dimostrare una valida motivazione economica per l'immediata introduzione ed estrazione da deposito IVA ?

E' difficile individuare delle prestazioni di servizio che non potessero essere già effettuate durante la giacenza delle merci del deposito doganale, identificato nei medesimi spazi. In sostanza, per le merci estere, l'utilizzo del deposito IVA dovrebbe essere alternativo a quello del deposito doganale.

Basti considerare che, come sopra esposto, i depositi IVA sono stati istituiti proprio per evitare che ai beni comunitari venisse riservato un trattamento fiscale meno favorevole rispetto a quello previsto per i beni provenienti da Paesi terzi, i quali possono avvalersi dei benefici connessi ai depositi doganali.

In caso di deposito simulato viene a mancare al contratto, peraltro tipico, una sottostante motivazione economica. La merce non viene introdotta nel deposito in attesa di una destinazione, perché la destinazione è già nota, come si evince anche dai documenti di trasporto (CMR). Il contratto di deposito, di fatto, non esiste e viene "simulato", con un temporaneo parcheggio al solo scopo di evitare il pagamento dell'IVA in dogana.

In tali casi si potrà accertare la sussistenza dell'eventuale simulazione di un contratto in grado di pregiudicare il diritto dell'Amministrazione Finanziaria alla percezione del giusto tributo, senza peraltro la necessità di un preventivo giudizio di simulazione di fronte al giudice ordinario.

L'assenza di valide ragioni economiche, tipica dei negozi simulati, comporta l'antieconomicità dell'istituto, principio questo che nelle ipotesi di deposito doganale e deposito IVA è comunque contrario ai principi comunitari.

Nel contesto di transazioni antieconomiche, è illuminante quanto affermato dalla Suprema Corte (n. 6337/2002), secondo la quale, "anche in presenza di scritture contabili formalmente corrette, è possibile il ricorso ad un accertamento analitico-induttivo, qualora la contabilità stessa sia complessivamente inattendibile in quanto in conflitto con i criteri di ragionevolezza".

Nella sentenza 5266/2000 si ribadisce che "l'imprenditore è libero di concludere buoni o cattivi affari ... Quello che si pone come limite e criterio direttivo rimane tuttavia quello della ragionevolezza economica".

Occorre infine sottolineare che l'abuso indiscriminato del ricorso al deposito IVA ha consentito nell'ultimo quinquennio un fenomeno elusivo e devastante conosciuto con il nome di "transfer pricing".

I dazi pari a zero (valga come esempio il settore dell'elettronica avanzata e delle schede USB di connessione multimediale) e l'utilizzo esasperato del deposito IVA, con conseguente sospensione del pagamento IVA, hanno consentito di gonfiare i costi di acquisto, grazie alla triangolazione con compiacenti "trader" (spesso direttamente collegati all'importatore) domiciliati in paesi a bassa incidenza fiscale (solo ultimamente il problema è stato posto all'attenzione degli organi di controllo, con l'obbligo di comunicazione "*black list*"), importando detti beni a prezzi ben superiori a quelli reali di transazione (cd. fenomeno della sovrapproduzione), e consentendo, di fatto, l'abbattimento degli oneri fiscali con costituzione illecita di capitali all'estero, sottratti, peraltro, ad ogni tipo di controllo e monitoraggio.

Occorre considerare, inoltre, gli effetti negativi di siffatta condotta illecita, che può determinare anomale deviazioni di flusso commerciale nei luoghi dove tali comportamenti sono tollerati, a discapito delle imprese "virtuose", che subiscono i danni derivanti dalla concorrenza sleale determinata dai comportamenti fraudolenti descritti.

E' necessario, pertanto, ricondurre l'istituto del deposito IVA ai principi comunitari che l'hanno ispirato, attraverso una rigida e capillare rivisitazione dei requisiti oggettivi dei luoghi autorizzati, troppo spesso riconducibili a semplici parcheggi o spazi delimitati da mera segnaletica orizzontale.

Solo attraverso una capillare azione di controllo, anche fisico, che possa accertare l'effettivo immagazzinamento della merce si potrà ricondurre l'uso del deposito IVA ai fini che avrebbe dovuto mantenere a livello comunitario, nei soli casi in cui le motivazioni economiche sospensive possano giustificare l'utilizzo.