



Roma, 21 agosto 2007

*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Oggetto: Istanza di interpello - Trattamento fiscale dei diritti doganali prestesi in sede di revisione dell'accertamento – articolo 19, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; articolo 99 del Tuir – ALFA S.r.l.

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

Quesito

Con istanza presentata, in data 19 febbraio 2007, ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, la ALFA S.r.l. (di seguito "la Società"), in persona del proprio legale rappresentante, ha chiesto chiarimenti relativamente al corretto trattamento tributario, ai fini Iva, Ires ed Irap, applicabile alle somme dalla stessa sostenute a fronte della rettifica dei dazi doganali all'importazione effettuata, in sede di revisione dell'accertamento, dalla competente Agenzia delle Dogane.

Con provvedimento del 17 maggio 2001, la competente direzione del Ministero per il Commercio con l'estero, ha respinto la richiesta presentata dalla Società di essere ammessa al contingente tariffario A/B fissato con regolamento CE n. 896/2001, che consentiva, a determinate condizioni, l'importazione di banane con pagamento di dazio in misura ridotta anziché piena.

Successivamente, la Società (a seguito di ricorso contro il suddetto provvedimento amministrativo di diniego) è stata ammessa - con ordinanza del 31 ottobre 2002, n. 107, disposta dal TAR per il - al contingente tariffario A/B, con riserva sino all'esito del giudizio di merito rimesso, per competenza, alla Corte di giustizia (cause riunite c-37/02 e c-38/02). L'ordinanza di ammissione, più precisamente, nel disporre la sospensione del predetto

provvedimento amministrativo di rigetto riconosceva che l'utilizzo della agevolazione *“comporterà quindi il pagamento del dazio pieno in caso di soccombenza del ricorrente a conclusione del citato provvedimento”*.

Successivamente, con sentenza n. 1121/05 del 20 gennaio 2005, il medesimo TAR ha definitivamente rigettato il ricorso in questione, riconoscendo legittimo il menzionato provvedimento ministeriale di diniego e, conseguentemente, l'esclusione dal contingente doganale ivi contemplata.

A seguito di tale ultima pronuncia giurisdizionale, gli uffici della Agenzia delle Dogane di e di hanno proceduto (mediante avvisi di rettifica notificati alla Società nel corso del 2005) al recupero della differenza tra il dazio dovuto (in misura piena) e quello già versato (in misura ridotta) in occasione di operazioni di importazione avvenute nel corso del 2003.

Gli uffici doganali, in particolare, hanno chiesto alla Società il pagamento di somme per:

- 1) maggiori diritti doganali dovuti (in misura pari alla differenza tra il dazio pieno e quello ridotto);
- 2) maggiore Iva dovuta relativa alle importazioni;
- 3) indennità e interessi di mora.

La Società, al momento della notifica degli avvisi (periodo di imposta 2005), ritenendo infondate le ragioni dell'amministrazione:

- 1) ha presentato ricorso dinnanzi alla commissione tributaria di provinciale (giudizio conclusosi con esito negativo per la ricorrente nel corso del 2006) e di (giudizio tuttora pendente);
- 2) non ha effettuato nessuna rilevazione contabile, né di maggiori costi tra le sopravvenienze passive, né di accantonamento a fondi rischi;
- 3) non ha portato i maggiori importi alla stessa contestati in deduzione dal reddito relativo al periodo di imposta chiuso al 31 dicembre 2005;
- 4) non ha operato la detrazione della maggiore Iva richiesta.

Ciò posto, la Società chiede precisazioni in merito al corretto comportamento da seguire ai fini Ires, Irap ed Iva, relativamente alle maggiori imposte e relativi oneri pretesi dall'amministrazione doganale.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

La Società, da una lettura coordinata delle disposizioni tributarie di riferimento, chiede di confermare:

- che il diritto alla detrazione della maggiore Iva pretesa in sede di rettifica dei dazi doganali sorga all'atto della notifica al contribuente dell'avviso di accertamento da parte dell'ufficio; salvo poi, procedere ad una rettifica ai sensi dell'articolo 26, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972, qualora intervenga una sentenza definitiva ad essa favorevole che annulli l'avviso di accertamento;
- che i maggiori dazi doganali richiesti, siano deducibili nell'esercizio in cui avviene il relativo pagamento, ai sensi dell'articolo 99, comma 1, del Tuir ovvero, in alternativa, nell'esercizio in cui si avrà la certezza dell'esistenza degli stessi ai sensi dell'articolo 109, comma 1, del Tuir;
- che gli interessi di mora siano deducibili nell'esercizio in cui avviene il relativo pagamento, ai sensi dell'articolo 109, comma 7, del Tuir.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

Con riferimento al quesito posto si esprimono le seguenti considerazioni.

TRATTAMENTO FISCALE AI FINI DELL'IVA

L'articolo 69 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633, stabilisce che l'imposta sul valore aggiunto è commisurata al "*valore dei beni importati (...) aumentato dell'ammontare dei diritti doganali dovuti*".

In base al successivo articolo 70, comma 1, "*l'imposta relativa alle importazioni è accertata, liquidata e riscossa per ciascuna operazione*" e per "*quanto concerne le controversie e le sanzioni*" si applicano le disposizioni

previste in materia doganale relative ai diritti di confine di cui all'articolo 34 del decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, recante l'approvazione del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale.

Tale ultima disposizione precisa che *“si considerano "diritti doganali" tutti quei diritti che la dogana è tenuta a riscuotere in forza di una legge, in relazione alle operazioni doganali”* e che *“fra i diritti doganali costituiscono "diritti di confine": i dazi di importazione e quelli di esportazione, (...)”*.

L'articolo 36 del predetto D.P.R. n. 43 del 1973 stabilisce che *“per le merci soggette a diritti di confine il presupposto dell'obbligazione tributaria è costituito, relativamente alle merci estere, dalla loro destinazione al consumo entro il territorio doganale”* e che *“l'obbligazione sorge alla data apposta sulla dichiarazione, in presenza dell'operatore, dal funzionario incaricato dell'accettazione”*.

Per i beni importati, la nuova direttiva Iva 06/212/CEE del 28 novembre 2006, prevede che *“il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diviene esigibile nel momento in cui è effettuata l'importazione del bene”* (cfr. articolo 70) e che *“quando i beni sono assoggettati a dazi doganali, (...) il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui scattano il fatto generatore e l'esigibilità dei predetti dazi”* (cfr. articolo 71).

In base all'articolo 201 del Regolamento CEE 12 ottobre 1992, n. 2913 (cd. “Codice Doganale Comunitario”), l'obbligazione doganale all'importazione sorge, tra l'altro, in seguito alla *“immissione in libera pratica di una merce soggetta a dazi”* e, più precisamente, *“al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana”*.

In materia di tributi doganali, la Suprema Corte (cfr. sentenza 17 ottobre 1997, n. 10184) ha evidenziato che l'espressione *“in cui il credito è divenuto esigibile”* contenuta all'articolo 86 del D.P.R. n. 43 del 1973, assume valore *“equipollente”* a quella *“l'obbligazione sorge”* contenuta al predetto articolo 36.

In base alle citate disposizioni, in sostanza, l'Iva si applica in relazione ad ogni singola importazione ed è posta a carico di chiunque (cfr. articolo 53,

comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972) la effettui allorquando dalla dichiarazione doganale risulti la destinazione delle merci provenienti da Paesi terzi al consumo entro il territorio doganale.

L'articolo 19 del D.P.R. n. 633 del 1972, inoltre, statuisce che *“il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto”*.

Relativamente alle importazioni soggette ad Iva ai sensi dell'articolo 67 del D.P.R. n. 633 del 1972, quindi, l'imposta assolta o dovuta in base al documento doganale attestante l'importazione (soggetto agli obblighi di registrazione di cui all'articolo 25 del D.P.R. n. 633 del 1972) è detraibile secondo le regole generali di cui all'articolo 19 e seguenti del D.P.R. n. 633 del 1972.

L'esercizio di tale diritto, in particolare, è condizionato alla esigibilità dell'imposta e, quindi, al momento di effettuazione della operazione ai sensi dell'articolo 6 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Ne consegue che per i beni importati soggetti a dazio, l'Iva dovuta diventa esigibile e, quindi, detraibile, con l'accettazione della predetta dichiarazione da parte della autorità doganale che provvede alla relativa iscrizione nel registro corrispondente alla destinazione doganale richiesta munendola del numero e della data di registrazione, in accordo a quanto stabilito all'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374.

Tale ultima disposizione, inoltre, impone che la registrazione assegna alla dichiarazione doganale il valore di “bolletta doganale” e che sulla base degli elementi in essa contenuti l'ufficio provvede alla riscossione dei diritti dovuti ovvero all'assunzione delle relative cauzioni.

Per i beni importati, in pratica, l'importatore ha da un lato, l'obbligo di assolvere l'Iva in dogana e, dall'altro, il diritto di esercitare la detrazione dell'Iva

medesima ai sensi dell'articolo 19 del D.P.R. n. 633 del 1972, previa annotazione della bolletta doganale nel registro di cui all'articolo 25 del medesimo decreto.

L'articolo 78 del Codice Doganale Comunitario, inoltre, consente alla autorità doganale di procedere alla revisione a posteriori della dichiarazione - d'ufficio o su richiesta del dichiarante - e, allorquando le disposizioni che disciplinano il regime doganale sono state applicate in base a elementi inesatti o incompleti, di adottare i provvedimenti necessari per regolarizzare la situazione.

Al tal fine, l'articolo 11 del D.Lgs n. 374 del 1990, prevede che l'ufficio doganale può procedere alla revisione della dichiarazione doganale già accettata (*rectius* dell'“*accertamento divenuto definitivo*”) e che allorquando “*dalla revisione, eseguita sia d'ufficio che su istanza di parte, emergono inesattezze, omissioni o errore relativi agli elementi presi a base dell'accertamento, l'ufficio procede alla relativa rettifica e ne dà comunicazione all'operatore interessato, notificando apposito avviso*”.

Nella ipotesi della revisione dell'accertamento di cui al citato articolo 11, come precisato nella risoluzione ministeriale 9 dicembre 1987, prot. n. 505272, la determinazione definitiva del valore imponibile dei prodotti importati costituisce un completamento della procedura amministrativa di accertamento, per cui gli effetti giuridici dell'eventuale rettifica retroagiscono al momento dell'accettazione in dogana della originaria dichiarazione di importazione.

In proposito, la Corte di Cassazione (cfr. sentenza n. 10184 del 17 ottobre 1997) ha affermato che “*l'effetto dell'accertamento è quello di determinare in forma certa e vincolante la predetta obbligazione, cioè a "dichiararla" con decorrenza dal suo sorgere*” e che “*il debito tributario doganale, che nasce col venire in essere del fatto imponibile è esigibile nello stesso momento anche se su di esso possa insorgere contestazione (la cui risoluzione ha effetto retroattivo come in tutti i casi di accertamento dichiarativo), salvo lo spostamento di fatto al completamento del procedimento di accertamento dei diritti dovuti*”.

Quanto sin qui affermato trova conferma nella previsione relativa al computo degli interessi di cui al citato articolo 86 effettuato dagli uffici doganali in sede di revisione dell'accertamento, la cui decorrenza (come nel caso di specie) individua il giorno in cui l'imposta "è divenuta esigibile".

Alla luce delle considerazioni appena esposte, si ritiene che nella ipotesi di rettifica della bolletta doganale a seguito di una revisione dell'accertamento (come detto, avente in tale particolare comparto impositivo natura dichiarativa) ai sensi del citato articolo 11, l'obbligo di assolvimento dell'Iva, e, quindi, il diritto alla detrazione, sorge al momento di effettuazione della originaria operazione di importazione che, coincide con l'accettazione della dichiarazione da parte dell'ufficio doganale.

Con riferimento alla fattispecie oggetto di interpello, tenuto conto dei comportamenti concretamente posti in essere dal contribuente, si ritiene che il diritto alla detrazione della maggiore Iva addebitata alla Società in sede di revisione dell'accertamento definitivo (avviso notificato nel corso del 2005) relativo alle operazioni di importazione effettuate nell'anno 2003, potrà essere esercitato, secondo le modalità ordinariamente previste dall'articolo 19 del D.P.R. n. 633 del 1972 e, dunque, al più tardi "con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo".

Resta ferma, invece, la possibilità di riconoscere una remissione in termini nei casi in cui la revisione della dichiarazione doganale dipenda esclusivamente da fatti e circostanze non imputabili, neanche in parte, al comportamento del contribuente, ipotesi quest'ultima che non sembra essersi verificata nella fattispecie in esame.

TRATTAMENTO FISCALE AI FINI IRES ED IRAP

L'articolo 99, comma 1, del Tuir stabilisce che "le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione. Le altre imposte sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento".

Tale ultima disposizione fiscale prevede la deducibilità dal reddito delle imposte, incluse le tasse e i contributi, diverse da quelle sui redditi e da quelle per le quali è previsto l'addebito, anche in via facoltativa, a carico del terzo (cfr. circolare 15 maggio 1997, n. 137).

Il diritto alla deduzione spetta, secondo il principio di "cassa", in relazione al momento in cui l'imposta è versata a favore dell'amministrazione finanziaria indipendentemente della competenza civilistica della stessa.

In proposito, con riferimento al criterio di deducibilità dell'imposta di bollo, della tassa sui contratti di borsa e dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti, versate dalle banche, è stato affermato che detti tributi costituiscono un vero e proprio onere di competenza dell'esercizio nel quale divengono esigibili in quanto parte integrante del valore e del prezzo della prestazione cui si riferiscono (cfr. circolare 5 luglio 2000, n. 136).

Tali imposte, più precisamente, per effetto della specifica traslazione economica sui corrispettivi degli atti singolarmente riconoscibili come di competenza dell'esercizio, perdono la loro connotazione tipica di oneri tributari privi di connessione diretta con l'attività d'impresa, e devono, come oneri direttamente collegati ai ricavi, essere dedotti per competenza secondo gli ordinari criteri (configurando, in buona sostanza costi di esercizio).

Sono, diversamente, deducibili in base al principio di cassa tutti i tributi per i quali si pone un problema di autonoma riferibilità al periodo di imposta, giacché trattasi di oneri non specificatamente imputabili a particolari beni e servizi o non autonomamente associabili a ricavi specifici e riconoscibili.

Al riguardo, la Suprema Corte (cfr. sentenza 28 settembre 2001, n. 12119) ha affermato che l'articolo 64, comma 1 del Tuir (oggi articolo 99, comma 1) "*deve essere letto ed interpretato nel contesto dell'intero tessuto normativo*" in cui è inserito e, che, in particolare, "*occorre tener presente che, in forza dell'articolo 76, comma 1, lettera b), Tuir, - oggi 110, comma 1, lettera b - nel costo dei beni sono compresi gli "oneri accessori di diretta imputazione"*

(esclusi gli interessi passivi e le spese generali), quali sono appunto le imposte di consumo ed i tributi doganali”.

In accordo a tali considerazioni, si ritiene che il principio di cassa sancito nell'ultimo periodo del comma 1 dell'articolo 99 del Tuir trova applicazione limitatamente agli oneri tributari, diversi da quelli indeducibili, che non abbiano alcuna riferibilità diretta ai beni e servizi relativi all'esercizio dell'impresa, diversamente, detti oneri dovrebbero essere considerati quali costi accessori ai beni o ai servizi cui si riferiscono.

Venendo alla considerazione della specifica fattispecie in oggetto, si osserva che i dazi sono “diritti di confine” (cfr. articolo 34 del D.P.R. n. 43 del 1973) dovuti al sorgere della “obbligazione doganale” (cfr. articolo 20, comma 1, del Codice Doganale Comunitario) - momento che coincide con l'obbligo di corrispondere l'importo dei dazi all'importazione (“obbligazione doganale all'importazione”) o l'importo dei dazi all'esportazione (“obbligazione doganale all'esportazione”) – e applicabili, in base alla tariffa doganale, ad una determinata merce (cfr. articolo 4, n. 9, Codice Doganale Comunitario).

Per l'applicazione della tariffa doganale, in particolare, *“il valore in dogana delle merci importate è il valore di transazione, cioè il prezzo effettivamente pagato (...)”* salvo le eventuali rettifiche (cfr. articoli 29 e seguenti del Codice Doganale Comunitario).

L'obbligazione doganale all'importazione, dunque, sorge in relazione all'effettuazione di operazioni, quali l'acquisto di beni, che rientrano nell'attività d'impresa: essa è commisurata al valore delle merci presentate in dogana (cioè al relativo costo di acquisto) e diviene esigibile all'atto di effettuazione delle medesime operazioni.

Conformemente a quanto precisato nella citata circolare n. 136 del 2000, i diritti doganali in parola costituiscono “oneri accessori di diretta imputazione” relativi ai beni importati cui si riferiscono da includere, pertanto, nel costo rilevante ai fini fiscali ai sensi dell'articolo 110, comma 1, lettera b) del Tuir e

deducibili per competenza secondo gli ordinari criteri previsti dall'articolo 109 del Tuir.

Nella fattispecie oggetto di interpello, in particolare, i maggiori dazi doganali richiesti in sede di revisione dell'accertamento avrebbero dovuto, in via ordinaria, incrementare il costo fiscale delle merci a cui afferivano.

Detti oneri, venuti ad esistenza in un periodo di imposta successivo a quello in cui i costi sostenuti per l'acquisto delle merci importate hanno concorso a formare il reddito, costituiscono un onere diverso di gestione inerente l'attività dell'impresa e deducibile - secondo le ordinarie regole della competenza dettate dall'articolo 109 del Tuir - al momento in cui viene notificato all'operatore l'avviso di accertamento contenente la rettifica della bolletta doganale di importazione, ai sensi dell'articolo 11 sopra citato.

Il medesimo trattamento fiscale si applica anche agli interessi moratori applicati ai sensi del citato articolo 86, che accedendo all'obbligazione doganale sanzionandone l'adempimento tardivo, ne seguono le vicende tributarie per ciò che concerne la deducibilità.

Gli interessi moratori, in particolare, saranno deducibili nel rispetto delle limitazioni ordinariamente disciplinanti il regime di deducibilità degli interessi passivi, di cui agli articoli 98, 97 e 96 del Tuir.

Si osserva, inoltre, che qualora la pretesa dell'amministrazione doganale dovesse venire meno a seguito di accoglimento del ricorso pendente presso il giudice tributario, si realizzerà una sopravvenienza attiva rilevante fiscalmente ai sensi dell'articolo 88 del Tuir.

Ai fini delle determinazione della base imponibile Irap restano valide le considerazioni sopra esposte con le seguenti precisazioni.

Gli interessi di mora non sono deducibili, in quanto componenti esclusi ai sensi dell'articolo 5, del D.Lgs 15 dicembre 1997, n. 446.

Con riferimento al dazio doganale, come detto, il relativo trattamento contabile, in generale, segue quello del bene al quale si riferisce. In particolare, ai fini della corretta classificazione contabile, tale onere va contabilizzato nella

voce B6 del conto economico tra i costi per materie prime, sussidiarie e di consumo e merci in quanto onere accessorio di diretta imputazione.

Allorquando, tuttavia, detto onere non sia stato contabilizzato come costo accessorio di acquisto del bene, lo stesso va iscritto nella voce B14 del conto economico tra gli oneri diversi di gestione.

Tale voce, di tipo residuale, comprende tutti i costi della gestione caratteristica non iscrivibili nelle altre voci dell'aggregato B) dello schema di conto economico di cui all'articolo 2425 del codice civile, nonché i costi delle gestioni accessorie (diverse da quella finanziaria) che non abbiano natura di costi straordinari (cfr. circolare 4 giugno 1998, n. 141, capitolo 3).

Ne consegue che il maggior dazio richiesto in sede di revisione dell'accertamento, non portato ad incremento del costo dei beni importati (in quanto non configurabile quale onere accessorio), è classificabile nella voce B14 del conto economico e, quindi, concorre alla determinazione della base imponibile ai fini Irap.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale del, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo, del decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209.