

editoriale 2

Formazione continua
obbligatoria per gli iscritti

primo piano 3/8

Sanzioni amministrative
intermediari in dogana

di **Danilo Desiderio**

Commento all'ultimo intervento dell'Agenda delle dogane in materia di sanzioni amministrative

di **Cristina Zunino**

Valentina Picco

Reati doganali cambia la disciplina

di **Alessandro Fruscione**

Benedetto Santacroce

speciale europa 13/15

Unione economica e monetaria

osservatorio 16/17

Giurisprudenza comunitaria e nazionale

di **Alessandro Fruscione**

filo diretto 18

Consignment Stock

di **Andrea Toscano**

Studio Toscano Srl

giurisprudenza 19/26

OLAF

Ufficio europeo per la lotta antifrode

di **Sara Armella**

Lucia Mannarino

dogane 27/39

Dogane: la riscossione continua?

di **Massimo Camilli**

Commento alla circolare dell'Agenda delle dogane n. 21/D del 23/12/2015

di **M. C.**

Accertamento definitivo e revisione

di **Paolo Massari**

Lucia Iannuzzi

Indice 40

Riepilogo anno 2015 n. 1/6

D.Lgs 156/2015

Con il D.Lgs. 156/2015 il Legislatore ha voluto razionalizzare il processo tributario allo scopo, tra l'altro, di dare priorità agli istituti deflattivi del contenzioso.

La riforma è spinta dalla necessità di limitare il ricorso alla giustizia tributaria, in linea con quanto affermato recentemente dalla giurisprudenza di legittimità nazionale e da quella Comunitaria, secondo cui la previsione di efficaci strumenti deflattivi è logicamente ed ontologicamente preordinata a garantire il diritto "universalmente" riconosciuto della ragionevole durata dei processi.

di **Vincenzo Guastella**

Francesco Ruggiero

Studio Gargano



pagine 9/12

Il Doganalista

Rivista giuridico-economica di commercio internazionale

Autorizzazione Tribunale Roma n. 199 del 05/04/1985 - ANNO XXIX - n. 1 - Gennaio-Febrero 2016

Direttore Responsabile: Walter Orlando

Comitato di Redazione: Italo Antelli, Nevio Bole, Antonio D'Angelo, Giovanni De Mari, Luciano Gallo, Mauro Lopizzo, Marino Manlio, Franco Mestieri, Walter Orlando, Paolo Pasqui, Enrico Perticone, Eugenio Pizzichelli, Emanuele Tamà.

Coordinatore editoriale: Liana Zagarese

Editore: Consiglio Nazionale degli Spedizionieri Doganali

Redazione: Consiglio Nazionale degli Spedizionieri Doganali

00187 ROMA - Via XX Settembre, 3 - Tel. 06.42.01.37.20 - 06.42.01.37.52 - Fax 06.42.00.46.28

Sito Internet: www.cnsd.it - **E-mail:** info@cnsd.it - **Pec:** cnsd@pec.cnsd.it

Stampa: Stab. Tipolitografico Ugo Quintily spa - Viale Enrico Ortolani, 149/151 - 00125 Roma - Tel. 06/52.16.92.99

Foto di copertina: Olaf - Ufficio europeo per la Lotta Antifrode

Poste Italiane spa - Sped. Abb. postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) - art. 1, comma 1 - DCB Roma

Associato all'Unione Stampa Periodica Italiana 

Formazione continua obbligatoria per gli iscritti

Il quadro degli scambi internazionali è condizionato dall'evoluzione normativa continua che con l'entrata in vigore del nuovo CDU metterà sempre più in discussione i comportamenti precedentemente acquisiti, sviluppando ulteriormente le potenzialità della figura dello spedizioniere doganale come soggetto qualificato capace di proporsi quale interlocutore privilegiato dell'impresa per tutte le sfide che la globalizzazione degli scambi commerciali impone.



La formazione, in questo contesto, svolge un ruolo fondamentale mirando al raggiungimento di obiettivi connessi allo sviluppo delle capacità professionali, in riferimento sia ai contenuti delle attività che alle competenze del "saper fare".

In ossequio al D.P.R. 7 agosto 2012, n. 137, il Consiglio Nazionale, con il parere vincolante del Ministero dell'Economia e delle Finanze, ha emanato il nuovo Regolamento sulla formazione che ha riaffermato il ruolo centrale e la competenza esclusiva del Consiglio Nazionale e dei Consigli territoriali.

Nel corso dell'ultima riunione di Consiglio Nazionale è stata evidenziata la valenza della formazione continua obbligatoria ai fini dell'aggiornamento continuo degli spedizionieri doganali, ma anche la volontà di rafforzare ulteriormente l'offerta di una formazione qualificata alle esigenze degli iscritti all'Albo professionale e degli operatori.

In questo contesto viene rinnovata per il 2016 l'offerta di servizi formativi tramite la FAD a disposizione degli iscritti all'albo, in regola con il pagamento della quota annuale.

Ulteriori informazioni sui servizi a disposizione degli iscritti all'albo sono disponibili sul sito www.cnsd.it alla sezione "servizi agli iscritti".



L' Agenzia delle Dogane e dei Monopoli è recentemente intervenuta con la circolare 22/D del 28 dicembre 2015 per fornire alcuni chiarimenti in ordine ai profili relativi alla legittimazione passiva per le sanzioni amministrative a carico dei soggetti che, a vario titolo, prendono parte al processo di sdoganamento delle merci. Scopo della circolare è quello di uniformare l'azione degli uffici doganali evitando comportamenti difformi in merito all'attribuzione delle responsabilità connesse alle violazioni di tipo dichiarativo. Occorre innanzitutto premettere che sia il Codice Doganale Comunitario (Reg. 2913/1992) che le relative Disposizioni di Applicazione (Reg. 2454/1993) nulla dispongono riguardo gli aspetti sanzionatori connessi alla violazione delle regole doganali racchiuse in tali testi normativi. Con la conseguenza che la normativa in questione, per quanto comune a tutti i Paesi dell'Unione europea, segue ancora modalità applicative differenti all'interno dei singoli Stati membri. Insomma, alla oramai raggiunta armonizzazione di quel corpus di base di regole costituenti il nocciolo della normativa doganale applicabile nell'UE, voluta dalle istituzioni di Bruxelles negli anni '90 con l'adozione del Codice Doganale Comunitario, non corrisponde ancora una visione comune degli Stati membri per quanto riguarda le forme di reazione alla loro violazione. Con la conseguenza, a dir poco paradossale, che una stessa infrazione doganale viene sanzionata in taluni Paesi dell'Unione più lievemente che in altri, elemento questo che ovviamente può fungere da fattore di catalizzazione dei traffici, soprattutto di quelli

Sanzioni amministrative intermediari in dogana

La circolare 22/D del 28 Dicembre 2015 fornisce indicazioni circa le sanzioni amministrative relative allo sdoganamento delle merci

illeciti (a svantaggio di quegli Stati membri che, al contrario, adottano un approccio più severo nel trattamento delle violazioni in questione). Tale è soprattutto il caso delle violazioni cd. "dichiarative" ossia delle violazioni inerenti la presentazione della dichiarazione doganale da parte dei diversi soggetti che si occupano dello sdoganamento delle merci, dove si registrano forti disparità di trattamento all'interno dei singoli Stati membri. Nel vuoto della normativa comunitaria, la disciplina di tali profili resta ancora incardinata allo stato attuale nelle competenze nazionali degli Stati membri. Va tuttavia ricordato che a dicembre 2013, la Commissione europea ha presentato una proposta di Direttiva sul quadro giuridico dell'Unione relativo alle infrazioni doganali (COM 2013/884), che se approvata introdurrà alcuni principi e regole comuni relativi alle violazioni doganali ed al relativo trattamento sanzionatorio (non penale) applicabile. Il Reg. UE n. 952/2013 (Codice doganale dell'Unione), di prossima applicazione (maggio 2016), anticipa in parte i contenuti di tale Direttiva, mediante la definizione di una serie di criteri volti ad improntare a principi comuni l'applicazione delle sanzioni connesse alle violazioni in oggetto. Con la circolare 22/D/2015 l'Agenzia fa dunque il punto sul quadro sanzionatorio amministrativo italiano, in

particolare per quanto riguarda il trattamento delle violazioni dichiarative. Dopo un primo riferimento alle fonti normative astrattamente applicabili, costituite, in primis, dal d.Lgs. 472/1997, dal D.P.R. 43/1973 (TULD), dal d.l. 269/2003 (convertito dalla l. 326/2003) e dalla l. 212/2000, (Statuto del contribuente), l'amministrazione si sofferma sul ruolo e la responsabilità degli intermediari doganali, e degli spedizionieri doganali in particolar modo, tenendo conto delle modalità possibili con cui può essere esercitata la rappresentanza in dogana (diretta/indiretta).

Per quanto riguarda le operazioni in rappresentanza indiretta, il parere dell'Agenzia è che, relativamente all'obbligazione doganale (ossia all'obbligo di corrispondere i dazi all'importazione o, eventualmente, all'esportazione), lo spedizioniere doganale o, in genere, l'intermediario doganale, in virtù della sua nomina a rappresentante in dogana dell'operatore, acquisisce egli stesso la qualifica di "dichiarante" (art. 4, punto 9 CDC) e di conseguenza diviene direttamente responsabile dei maggiori diritti eventualmente dovuti, in solido con l'importatore (art. 201, paragrafo 3, C.D.C.). Le dogane potranno quindi pretendere indifferentemente il soddisfacimento del debito doganale, anche per l'intero, dall'operatore o dall'intermediario doganale, ov-

viamente fatto salvo il diritto di rivalsa da parte del soggetto escusato nei confronti dell'altro co-obbligato (da esercitare mediante la cd. "azione di regresso"). Nel caso della rappresentanza diretta viceversa, l'Agenzia precisa che lo spedizioniere doganale che agisce in tale veste, non è mai "dichiarante", restando questa qualifica unicamente in capo all'importatore od al proprietario delle merci, che in quanto tali si configureranno anche come gli unici responsabili dell'obbligazione doganale. La responsabilità in relazione ai dazi dello spedizioniere doganale agente in rappresentanza diretta può tuttavia subentrare qualora ricorrano le condizioni di cui all'art. 201, paragrafo 3, C.D.C., ossia quando egli ha presentato una dichiarazione sulla base di dati errati, della cui erroneità avrebbe dovuto essere "ragionevolmente" a conoscenza. La circolare successivamente interviene precisando in quali casi si può ritenere che il rappresentante diretto poteva considerarsi "ragionevolmente" a conoscenza della erroneità dei suddetti dati. Altra ipotesi di responsabilità del doganalista agente in rappresentanza diretta è poi costituita dalle ipotesi di cui ai commi 6 e 7 dell'articolo 2, della Legge 25 luglio 2000, n. 213, con riferimento all'asseverazione dei dati delle dichiarazioni da presentare agli uffici doganali. Per quanto riguarda invece la responsabilità amministrativa di tipo sanzionatorio degli intermediari in dogana, l'Agenzia delle Dogane precisa che ai fini della valutazione della stessa, occorre tenere conto della condotta materiale di colui che ha commesso l'infrazione. Trovano a tal proposito applicazione gli articoli 5, 6 e 7 del D.Lgs 472/1997. Sebbene la disciplina in questione contenga una presunzione di responsabilità in capo all'autore materia-

le del fatto costituente violazione punibile (rappresentato dall'intermediario doganale, in quanto soggetto che di fatto pone in essere l'attività dichiarativa), non si può non tenere conto del fatto delle seguenti due circostanze, ossia che: 1) il soggetto che in ultima istanza beneficerà della condotta violativa posta in essere dall'autore materiale è un altro (l'operatore), 2) la dichiarazione doganale viene presentata dall'intermediario sulla base di informazioni ed elementi che questo non acquisisce direttamente, ma che riceve dall'operatore rappresentato (e che emergono dalla documentazione fornita). Di conseguenza, l'intermediario doganale avrà la possibilità di avvalersi del meccanismo dell'"autore mediato" di cui all'articolo 10 del D. Lgs n. 472/1997, per far ricadere la responsabilità amministrativa dell'infrazione sull'operatore, sottraendosi così all'applicazione di eventuali sanzioni. La condizione per poterlo fare è che nessuna colpa sia addebitabile allo stesso nella violazione in oggetto, circostanza invece che ricorrerà quando questo si è limitato a riportare pedissequamente nella dichiarazione doganale i suddetti elementi ed informazioni, senza sottoporli preventivamente ad alcun vaglio critico. In altre parole l'intermediario potrà evitare di vedersi addebitata ogni colpa solo se è in grado di dimostrare di aver esercitato un ruolo di filtro attento sull'operazione in questione, valutandone a priori regolarità e correttezza, e nonostante ciò l'errore o l'inesattezza dichiarativi si sono prodotti lo stesso. Tale circostanza inoltre potrebbe comportare la nascita del legame di solidarietà con il rappresentato in riferimento all'obbligazione doganale, in quanto l'assenza di una diligenza dell'intermediario proporzionata al suo ruolo potrebbe essere ritenu-

ta dall'ufficio doganale come una fattispecie integrante la presunzione di "ragionevole" conoscenza dell'erroneità dei dati alla base della dichiarazione doganale di cui all'art. 201, paragrafo 3, C.D.C.. L'Agenzia osserva che in effetti, molti operatori si rivolgono ad intermediari in dogana proprio perché non conoscono le complesse regole doganali dell'operazione che stanno ponendo in essere. Il ricorso all'intermediario viene dunque ritenuto sintomatico del fatto che tali operatori necessitavano dell'ausilio di un esperto onde evitare di presentare dichiarazioni errate o imbattersi in violazioni della normativa doganale. Da qui appunto l'esigenza di valutare se e in che misura tale soggetto è responsabile dell'infrazione commessa.

Il punto cruciale che viene ribadito dalla circolare, è che nella valutazione della responsabilità degli intermediari doganali in relazione agli errori od alle inesattezze riportati nelle dichiarazioni doganali, occorre applicare il criterio di diligenza di cui all'art. 1176, comma 2 c.c.. L'intermediario in dogana potrà in sostanza fare appello al meccanismo dell'autore mediato ed evitare l'applicazione della sanzione amministrativa (dimostrando di essere stato indotto in errore dal proprio cliente), solo se proverà di aver esercitato un certo controllo sulla regolarità complessiva dell'operazione doganale da egli curata, che sarà proporzionale al grado di perizia ed esperienza posseduta. Il controllo quindi dovrà essere particolarmente meticoloso ed attento nel caso in cui l'intermediario è un doganalista, in quanto si presume che tale figura sia dotata di un livello di competenza e perizia maggiore rispetto ad altre categorie di intermediari, attestata dal superamento di un esame di Stato e dall'appartenenza ad un albo pro-

fessionale. Dal doganalista insomma, si pretende un livello di attenzione e di scrupolo superiore ad altre categorie di intermediari doganali-non professionisti.

Viene richiamata, sul punto, la Circolare n. 292 del 23.12.1998, dell'ex Dipartimento delle Dogane ed Imposte Indirette del Ministero delle Finanze, con la quale, l'amministrazione aveva già chiarito in passato come sia possibile "...escludere lo spedizioniere doganale dalla responsabilità per infrazioni commesse nell'esercizio delle sue funzioni (rappresentanza diretta), ogni qualvolta il suo intervento risulti ispirato ad una piena e corretta diligenza professionale". La circolare 292 concludeva affermando che l'indagine sulla mancanza di responsabilità dello spedizioniere doganale va svolta "...anche con l'acquisizione, ove necessario, di ulteriore documentazione tendente a dimostrare l'avvenuto pieno e corretto esercizio della diligenza professionale".

Di conseguenza, per dimostrare il corretto esperimento dell'obbligo di diligenza, lo spedizioniere doganale o l'intermediario devono dimostrare entrambi di avere adottato ogni utile accorgimento, soprattutto in quelle ipotesi nelle quali nutrano dubbi circa l'esattezza di date informazioni, e dovranno farlo chiedendo tutti i chiarimenti possibili al soggetto che rappresentano e dimostrando di collaborare attivamente con l'amministrazione doganale nell'individuazione di eventuali illeciti o inesattezze dichiarative. A tal fine è utile conservare tutte le richieste di chiarimento inviate ai propri clienti unitamente alle risposte pervenute (es. email, fax, lettere, ecc.), in modo da poter dimostrare all'ufficio doganale, in caso di contestazioni, di avere esercitato al meglio lo sforzo

di diligenza richiesto dal loro ruolo, così da escludere ogni colpa nella commissione della violazione in oggetto. L'ufficio delle dogane dovrà quindi condurre un'attenta valutazione in ordine alle circostanze del caso concreto, così da stabilire se l'intermediario abbia esercitato uno sforzo di diligenza "sufficiente" ad escludere ogni sua responsabilità di tipo amministrativo. A titolo di esempio vengono indicate due situazioni, già previste dalla soprari-chiamata Circolare n. 292/1998, la cui ricorrenza fa scattare automaticamente tale responsabilità:

1) le informazioni e le prove documentali fornite dal cliente sono in evidente contraddizione tra loro, ovvero con la natura delle merci (ciò proverebbe infatti che l'intermediario, nonostante la facile identificabilità dell'errore e la sua conoscenza del settore, non si è avveduto dello stesso);

2) è stato richiesto un trattamento tributario o daziario agevolato quando non ricorrevano le condizioni per farlo, cosa che l'intermediario avrebbe dovuto sapere in base alle sue conoscenze ed esperienze professionali.

Viene infine precisato che, ai fini probatori dell'assenza di responsabilità per l'inesattezza o l'irregolarità della documentazione e dei dati contenuti nella dichiarazione, non è sufficiente la produzione di un mandato dettagliato nel quale si addossa qualsiasi responsabilità all'operatore rappresentato. Il mandato infatti definisce gli obblighi contrattuali del mandatario nei confronti del mandante, ma non può, di principio, costituire prova di esclusione della colpevolezza nei riguardi dell'Amministrazione. L'Agenzia sottolinea ciò nonostante tutta l'utilità di tale atto, evidenziando che l'esibizione di un ampio e dettagliato mandato nel quale

vengono chiaramente precisati i contenuti dell'incarico di rappresentanza in dogana e le istruzioni alle quali deve attenersi l'intermediario doganale nello svolgimento della propria attività, consente all'ufficio di verificare al meglio, nel caso concreto e senza automatismi di sorta, tutti gli eventuali profili di responsabilità ed in capo a quali soggetti vadano ascritti.

In ultimo, la circolare 22/D precisa la portata dell'articolo 10, comma 3, della l. 212/2000, costituita dal caso delle cd. violazioni "formali", ossia violazioni delle norme doganali che non comportano alcun debito di imposta. A tal proposito l'Agenzia chiarisce che una violazione che non incide sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul versamento del tributo, e che per di più non arreca pregiudizio all'attività di controllo dell'amministrazione finanziaria, esclude la punibilità.

È tuttavia necessario che siano presenti entrambe le circostanze (assenza di danno erariale e mancato pregiudizio all'attività di controllo dell'amministrazione finanziaria,). Pertanto, la sussistenza di una sola di tali condizioni comporterà l'inapplicabilità dell'esimente della violazione formale e la conseguente punibilità della violazione. In ordine poi alla sussistenza dell'"effettivo pregiudizio all'azione di controllo" viene evidenziato che la verifica di tale circostanza va effettuata in concreto.

È necessario cioè che l'ufficio doganale tenga conto delle specifiche circostanze di fatto in cui è stata commessa la violazione, al fine di stabilire se quest'ultima abbia ostacolato o meno effettivamente l'attività di controllo svolta dall'amministrazione.

Commento all'ultimo intervento dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli in materia di sanzioni amministrative

Cristina Zunino Valentina Picco

Con la recente circolare del 28 dicembre 2015, n. 22/D, l'Agenzia delle dogane e dei monopoli è intervenuta in materia di sanzioni amministrative, a seguito delle diverse richieste di chiarimenti soprattutto da parte degli operatori doganali, che necessitavano di linee guida in merito alle condotte da assumere in occasione dell'espletamento delle operazioni doganali. Il tema delle sanzioni amministrative è sempre stato oggetto di ampio dibattito, giacché, come noto, il Reg. 2913 del 1992 e le disposizioni di attuazione contenute nel Reg. 2454 del 1993 nulla disponevano in merito. Nell'ordinamento italiano la disciplina in materia di sanzioni amministrative tributarie è contenuta nel d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, che fonda l'irrogazione delle sanzioni sul principio di responsabilità personale, sull'imputabilità e sulla colpevolezza dell'autore materiale della violazione.

Nel quadro del sistema sanzionatorio così definito è previsto infatti che, nelle violazioni punite con sanzioni amministrative, cia-

scuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, dolosa o colposa. Presupposto essenziale della responsabilità è, dunque, l'imputabilità all'agente di un comportamento quantomeno negligente, consistente nell'omesso compimento delle verifiche imposte allo stesso dalla legge, poiché attinenti a circostanze o elementi di fatto ricadenti nella sua sfera di controllo⁽¹⁾.

La necessaria presenza dell'elemento soggettivo ai fini della irrogazione delle sanzioni tributarie è stata confermata dalla Suprema Corte, la quale ha specificato che "la sanzione comminata deve essere graduata in forza dell'intensità dell'elemento soggettivo"⁽²⁾.

In linea con tale orientamento l'Agenzia delle dogane, con specifico riferimento alla responsabilità del soggetto che agisce sia in rappresentanza diretta che indiretta⁽³⁾, ha affermato che "qualora lo spedizioniere doganale o l'intermediario (case di spedizione o corrieri aerei) (...) abbiano operato con piena e corretta diligenza

professionale, non si vede quale addebito possa essere contestato, per cui sia lo spedizioniere, l'intermediario e, se del caso, la persona giuridica, devono ritenersi indenni da sanzione" (Ag. dogane e monopoli, 28 dicembre 2015, n. 22/D; Ag. dogane e monopoli, circ. 18 dicembre 2013, prot. n. 47763). Tale circolare, dopo aver ribadito che le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio delle persone giuridiche sono esclusivamente a carico di queste ultime e che pertanto non devono essere irrogate sanzioni ai legali rappresentanti delle società⁽⁴⁾, ha confermato quanto già espresso dalla Direzione centrale del Dipartimento delle Dogane ai dipendenti uffici, con la nota 9 ottobre 1998, in materia di rappresentanza diretta, vale a dire che lo spedizioniere che abbia operato nel rispetto delle norme di diligenza professionale è immune da colpa e da sanzione, anche laddove risultasse che la dichiarazione doganale presentata sia risultata affetta da errore. In tali ipotesi, per-

1) Ex pluribus. Cass. civ., sez. V, 31 maggio 2013, n. 13755; Cass. civ., sez. V, 19 febbraio 2013, n. 4074; Cass. civ., sez. V, 19 novembre 2008, n. 27448; Cass. civ., sez. V, 22 gennaio 2007, n. 1328; Cass. civ., sez. V, 23 gennaio 2004, n. 1198; Cass. civ., sez. V, 20 novembre 2003, n. 17579; Cass. civ., sez. V, 13 maggio 2003, n. 7337.

2) Cass., 17 ottobre 2014, n. 21985.

3) Come noto, l'art. 201, terzo paragrafo, c.d.c. dispone che "Il debitore è il dichiarante. In caso di rappresentanza indiretta è parimenti debitrice la persona per conto della quale è presentata la dichiarazione in Dogana". La definizione di "dichiarante" è recata dall'art. 4, n. 18, c.d.c., ai sensi del quale si qualifica tale "la persona che fa la dichiarazione in dogana a nome proprio ovvero la persona in nome della quale è fatta una dichiarazione in dogana". L'art. 5 c.d.c., nel disciplinare il diritto di rappresentanza presso l'Autorità doganale per l'espletamento degli atti e delle formalità previsti dalla pertinente normativa, dispone che a tale istituto possa farsi ricorso con le modalità della rappresentanza diretta o indiretta. In particolare, in forza delle regole generali previste dalla disciplina comunitaria, nel caso in cui lo spedizioniere doganale abbia utilizzato il regime della rappresentanza diretta in dogana (ossia abbia agito in nome e per conto dell'importatore), il soggetto obbligato al pagamento dei diritti doganali è colui che assume la veste di dichiarante doganale e, dunque, l'importatore. Nel caso in cui lo spedizioniere o l'intermediario abbiano agito invece in regime di rappresentanza indiretta (ossia abbiano dichiarato in nome proprio, ma per conto dell'importatore), diventano essi stessi dichiaranti doganali e, conseguentemente, direttamente responsabili dell'assolvimento dei diritti gravanti sull'operazione. In tale ipotesi, alla responsabilità dello spedizioniere si aggiunge quella dell'impresa per conto della quale è stata presentata la dichiarazione in dogana, ossia dell'importatore proprietario della merce. Alla luce della disciplina comunitaria, il quadro dei soggetti passivi dell'obbligazione doganale sembra, dunque, così delinearsi: colui che dichiara è sempre obbligato, salvo che dichiarare di agire in nome e per conto altrui. Nel caso di rappresentanza indiretta, all'obbligazione del dichiarante si aggiunge quella del rappresentato, purché il relativo rapporto di mandato sia correttamente formalizzato.

4) Art. 7, primo comma, d.l. 30 settembre 2003, n. 269.

tanto, la Dogana riconosce che qualora l'intermediario abbia operato con piena e corretta diligenza professionale, secondo i parametri dell'art. 1176 c.c., allo stesso non potrà essere addebitata la sanzione amministrativa, ma la responsabilità a titolo sanzionatorio ricadrà sul soggetto per conto del quale esso ha agito. La Dogana ritiene infatti che in queste ultime ipotesi sia configurabile l'errore incolpevole di cui all'art. 10 d.lgs. 472 del 1997 e che pertanto l'"autore mediato" debba andare esente da responsabilità in quanto risponde della violazione, in luogo dell'autore materiale, colui il quale abbia indotto altri in errore incolpevole. Al fine di andare esenti da sanzione, pertanto, lo spedizioniere doganale o l'intermediario dovranno dimostrare all'Agenzia delle dogane di aver adottato ogni utile accorgimento, chiedendo tutti i possibili chiarimenti al soggetto che rappresentano, dimostrando di collaborare attivamente con l'Amministrazione nell'individuazione di eventuali illeciti o inesattezze dichiarative.

In tali ipotesi, come illustrato dalla recente circolare, l'Ufficio non potrà irrogare automaticamente sanzioni amministrative ai soggetti intermediari che agiscono in rappresentanza diretta o indiretta, ma dovrà eseguire un esame scrupoloso delle singole fattispecie concrete e valutare ogni circostanza al fine di applicare correttamente le sanzioni. Ad esempio, vi sono fattispecie nelle quali la pretesa dell'Amministrazione si fonda su un procedimento penale a carico

dell'importatore, per fatti quindi di natura delittuosa a cui gli intermediari sono totalmente estranei.

Proprio in tali casi estendere *sic et simpliciter* allo spedizioniere le sanzioni, evidentemente impossibilitato a individuare ipotesi delittuose che solo con le prerogative possedute da un organo di polizia tributaria e giudiziaria potevano essere scoperte, significherebbe riconoscere una responsabilità "senza limiti" nei confronti di chi sottoscrive la dichiarazione doganale, indipendentemente dal ruolo svolto nell'operazione, dal risultato economico della stessa e, soprattutto, dalla reale o quantomeno possibile consapevolezza dell'irregolarità contestata a posteriori dall'Amministrazione a seguito di un complesso *iter* di controllo involgente persino indagini di carattere penale. La valutazione concreta da parte dell'Amministrazione del ruolo svolto dall'intermediario permetterà di evitare di irrogare sanzioni a soggetti totalmente estranei alle irregolarità emerse e di ridurre i numerosi contenziosi nanti le Commissioni tributarie.

Positivo è anche l'intervento dell'Agenzia sulla determinazione quantitativa della sanzione.

In particolare, l'Ufficio, richiamando l'art. 7, d.lgs. 472 del 1997, come modificato dall'art. 16, primo comma, lett. c) d.lgs. 158 del 2015, precisa che ai fini della determinazione quantitativa della sanzione "*dovrà aversi riguardo alla gravità della violazione desunta, sia dall'ammontare del tributo la cui riscossione è impedita o messa in pericolo, sia alle caratte-*

ristiche della condotta, dolosa o più o meno gravemente colposa, tenuta dal trasgressore, nonché al comportamento successivamente adottato dallo stesso per eliminare o attenuare le conseguenze anti-giuridiche. Dovrà, altresì, tenersi conto anche della personalità dell'autore della violazione, desunta dai suoi precedenti fiscali e dalle sue condizioni economiche e sociali", concludendo che, da un lato, dovrà essere applicato un aumento di pena nei confronti di chi, nei tre anni precedenti, sia incorso in altra violazione della stessa indole; dall'altro lato, dovrà essere applicata un'attenuante di carattere generale in presenza di circostanze che rendono manifesta la sproporzione fra l'entità del tributo e la sanzione⁵⁾.

Tale intervento sembra venir incontro al principio di proporzionalità in ambito sanzionatorio che è stato a più riprese affermato dalla Corte di Giustizia e dalla Suprema Corte. In forza di tale principio spetta al giudice nazionale verificare che l'importo della sanzione irrogata dall'Amministrazione finanziaria non ecceda quanto necessario per conseguire gli obiettivi consistenti nell'assicurare l'esatta riscossione dell'imposta⁶⁾.

La recente circolare dell'Agenzia delle dogane è certamente positiva laddove cerca di sensibilizzare gli Uffici deputati a irrogare le sanzioni alla valutazione delle circostanze concrete delle singole fattispecie, impedendo agli stessi di applicare le sanzioni automaticamente ogni qualvolta vi siano accertamenti di maggiori diritti.

5) In questa ipotesi, che gli Uffici dovranno esaminare caso per caso, la sanzione viene ridotta alla metà. L'art. 7, quarto comma, d.lgs. 472 del 1997 dispone che "*qualora concorrano circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta fino alla metà del minimo*".

6) Corte Giust., 17 luglio 2014, n. C-272/13; Corte Giust., 6 febbraio 2014, C-242/12; Corte giust., 20 giugno 2013, C-259/12; Cass., 8 settembre 2015, n. 17814; Cass., 29 luglio 2015, n. 16109; Cass., 4 giugno 2014, n. 12460.

Reati doganali cambia la disciplina

Cambia in maniera sostanziale la disciplina dei reati doganali anche se l'impatto per gli operatori del settore sarà modesto

Con l'approvazione nella seduta del Consiglio dei Ministri del 15 gennaio scorso, ha ottenuto il via libera definitivo il decreto legislativo recante un'ampia depenalizzazione di reati, tra i quali molti di quelli previsti dal d.P.R. n. 43/1973, recante il Testo Unico delle Leggi Doganali (TULD).

L'obiettivo della riforma, che attua la delega conferita con l'art. 2 della legge 28/4/2014, n. 67, è quello di trasformare in illeciti amministrativi numerose fattispecie aventi, finora, rilevanza penale, nell'ottica di una scelta di politica criminale da tempo sollecitata sia nell'ottica di deflazionare il sistema penale, sia di garantire l'applicazione di una sanzione adeguata ed effettiva.

Il meccanismo utilizzato dal Governo si basa su due diversi criteri: il primo, contenuto nella lettera a), comma 2, dell'articolo 2, è costituito da una clausola generale in forza della quale vengono depenalizzati tutti i reati per i quali è prevista la sola pena della multa o dell'ammenda; il secondo, contenuto nelle lettere b), c) e d) del comma 2 e nella lettera b) del comma 3 del medesimo articolo, indica invece specificamente le fattispecie su cui interviene la depenalizzazione.

In ossequio al primo criterio, gli

illeciti penali previsti dal TULD agli articoli da 282 a 292 (che concernono il contrabbando a forma vincolata e quello a forma libera) e all'art. 294 (contrabbando in caso di mancato o incompleto accertamento dell'oggetto del reato) saranno d'ora in avanti puniti esclusivamente con la sanzione amministrativa da € 5.000 ad € 50.000, laddove era prevista la multa non minore di due e non maggiore di dieci volte i diritti doganali evasi.

Si tratta di una differenza notevole rispetto al passato, che comporta – oltre il non assoggettamento al processo penale – anche una probabile, generalizzata, riduzione della misura punitiva, ora determinata in misura fissa, specie se si considera che spesso i diritti doganali che costituivano la base per il calcolo della multa erano di ammontare particolarmente elevato.

Il decreto delegato non incide su alcune fattispecie aggravate di cui all'art. 295 TULD, che continueranno a costituire reato: in particolare, quando gli illeciti ora depenalizzati siano commessi da persona sorpreso a mano armata o da tre o più persone insieme riunite e in condizioni tali da frapporre ostacolo agli organi di polizia; quando il fatto sia connesso con altro delitto contro la fede pubblica o con-

tro la pubblica amministrazione; quando il colpevole sia un associato per commettere delitti di contrabbando e l'illecito commesso sia tra quelli per cui l'associazione è stata costituita.

Deve invece ritenersi depenalizzata anche la fattispecie aggravata di cui all'art. 295, comma 1, TULD (contrabbando commesso adoperando mezzi di trasporto appartenenti a persona estranea al reato), per la quale era finora prevista la sola pena della multa, almeno fino al limite di € 49.993,03 di diritti doganali evasi, oltre il quale alla multa è aggiunta la reclusione (art. 295, ultimo comma, TULD), con conseguente impossibilità di depenalizzazione.

Occorrerà valutare nel tempo l'impatto delle nuove misure, specie quelle concernenti il contrabbando di tabacchi lavorati esteri nella misura lieve (articolo 291 bis, comma 2), ossia fino a 10 Kg., per i quali appare destinata ad applicarsi la sola sanzione amministrativa, che – a parità di quantità illecitamente introdotte nel territorio dello Stato – potrebbe essere più blanda della multa precedentemente prevista (pari a 5 euro per ogni grammo convenzionale di prodotto), circostanza che potrebbe costituire una incentivazione al contrabbando di scarsa entità.

Il decreto prevede inoltre che le sanzioni amministrative si applicano anche alle violazioni commesse anteriormente alla data della sua entrata in vigore, sempre che il procedimento penale non sia stato definito con sentenza o con decreto divenuti irrevocabili.

Alessandro Fruscione
Benedetto Santacroce

Con il D.Lgs. 156/2015 il Legislatore ha voluto razionalizzare il processo tributario allo scopo, tra l'altro, di dare priorità agli istituti deflattivi del contenzioso.

La riforma è spinta dalla necessità di limitare il ricorso alla giustizia tributaria, in linea con quanto affermato recentemente dalla giurisprudenza di legittimità nazionale e da quella Comunitaria, secondo cui la previsione di efficaci strumenti deflattivi è logicamente ed ontologicamente preordinata a garantire il diritto "universalmente" riconosciuto della ragionevole durata dei processi.

Ci si soffermerà, in particolare, su alcune novità introdotte dalla riforma, ed in particolare sull'estensione dell'istituto del Reclamo/Mediazione agli atti provenienti da qualsiasi Ente impositivo, e sull'estensione della Conciliazione al giudizio di Appello.

Mediazione/Reclamo

L'istituto in esame, già previsto dalla normativa ante-riforma, è stato introdotto con la specifica finalità di deflazionare il contenzioso delle c.d. "cause minori" (ovvero quelle ritenute tali perché inferiori a ventimila euro) mediante la previsione di un esame preliminare da parte dell'Amministrazione della fondatezza dei motivi del ricorso ovvero della legittimità della pretesa tributaria, nonché alla possibilità di evitare, con il raggiungimento di un accordo tra le parti, che la controversia prosegua davanti al giudice.



La novità più rilevante, introdotta dalla recente riforma, è rappresentata dall'estensione dell'ambito di applicazione dell'istituto agli atti emessi da tutti gli enti impositori, dagli agenti della riscossione e dai soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del D.Lgs. n. 446 del 1997, con esclusione delle controversie di valore indeterminabile e dei provvedimenti catastali di accertamento o rettifica delle rendite o dei classamenti.

L'istituto rimane circoscritto alle sole liti fino a ventimila euro di valore, determinato facendo riferimento alle disposizioni di cui all'articolo 12, comma 2, del decreto n.546/92, il quale testualmente recita: "Per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di con-

troverse relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste."

In merito, poi, all'entrata in vigore della suddetta modifica, l'articolo 12, co. 1, del decreto di riforma prevede che le nuove disposizioni sul processo tributario si applicano, in via generale, a decorrere dal 1° gennaio 2016. Pertanto, si deve ritenere che la nuova disciplina trovi applicazione con riferimento ai ricorsi notificati dal contribuente a decorrere dal 1° gennaio 2016.

Venendo ora all'aspetto procedurale, il

nuovo comma 1 dell'articolo 17-bis del D.Lgs 546/92 stabilisce che "il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa".

Pertanto la proposizione del ricorso produce, oltre agli effetti sostanziali e processuali tipici dell'impugnazione giudiziale, anche quelli del reclamo/mediazione.

Per ben comprendere la portata della novella in commento, occorre preliminarmente precisare che il reclamo e la mediazione sono due cose diverse.

Il reclamo è l'istituto che ha carattere generale ed obbligatorio, da osservare a pena di inammissibilità del ricorso, e riguarda tutti gli atti impugnabili sopra descritti.

Come chiarito dalla stessa Agenzia delle Entrate con la cir-

colare n. 9/E/2012, in seguito alla riforma del 2012, il reclamo è un atto del processo tributario con il quale si prevede la presentazione obbligatoria di un'istanza che anticipa il contenuto del ricorso, con la quale il contribuente chiede l'annullamento totale o parziale dell'atto che ritiene infondato, sulla base degli stessi motivi che intende portare all'attenzione della Commissione Tributaria Provinciale nella eventuale fase giudiziale.

Nell'istanza di reclamo il contribuente può, eventualmente, formulare una proposta di mediazione con la quale invita l'Amministrazione a definire la lite senza adire il Giudice tributario.

Sulla base delle norme ora in vigore il Reclamo è proposto automaticamente con la presentazione del ricorso, mentre nella

previgente disciplina il legislatore aveva previsto che fosse presentata un'apposita istanza fondata sui medesimi motivi di impugnazione che sarebbero stati portati all'attenzione del Giudice tributario nell'eventuale fase giudiziale successiva.

Rimane sostanzialmente invariata la previsione secondo cui l'Ente che procede all'istruttoria, se non intende accogliere il reclamo o l'eventuale proposta di mediazione del contribuente, può formulare d'ufficio una propria proposta di mediazione, purché vengano rispettati i tre criteri specifici già previsti dalla precedente disciplina, ossia quelli della "eventuale incertezza delle questioni controverse", del "grado di sostenibilità della pretesa" e del "principio di economicità dell'azione amministrativa".

Sono state modificate anche le modalità di perfezionamento dell'accordo di mediazione tra l'Amministrazione ed il contribuente, infatti in base alle nuove disposizioni, l'eventuale accordo raggiunto si perfeziona con la sottoscrizione dell'atto e non più con il pagamento della prima rata.

Durante il periodo di 90 giorni utile all'Ente impositore per l'esame del reclamo, ovvero per la valutazione dell'eventuale proposta di mediazione, i termini per la costituzione in giudizio rimangono sospesi e riprendono a decorrere dalla consumazione della prelata fase amministrativa, salvo che antecedentemente l'Ente impositore notifichi un provvedimento formale di diniego del reclamo, ovvero di accoglimento parziale, nel qual caso il termine



ASSOCIAZIONE NAZIONALE CENTRI DI ASSISTENZA DOGANALE ASSOCAD

**NON HAI ANCORA PENSATO DI
ESERCITARE LA PROFESSIONE DEL DOGANALISTA SOTTO FORMA D'IMPRESA
CON UN CENTRO DI ASSISTENZA DOGANALE SRL (C.A.D.) ?**

COMPITI OPERATIVI ATTRIBUITI AI CAD DALLA LEGISLAZIONE VIGENTE.

1. Sono abilitati alla rappresentanza dinanzi agli uffici dell'Amministrazione finanziaria.
2. Sono abilitati a svolgere i compiti che lo Stato, le Regioni, le Province, i Comuni e gli Enti Locali, per effetto di norme nazionali o comunitarie, possono affidare ai privati.
3. Sono abilitati a svolgere attività quali enti per le ispezioni della Comunità Europea Reg. CEE 3284/1994.
4. Sono muniti dall'Amministrazione Finanziaria dello speciale timbro conforme all'allegato 62 del DAC (Reg. 2454/93), da utilizzare per la certificazione dei documenti emessi.
5. Possono ricevere o emettere dichiarazioni doganali, asseverarne il contenuto.
6. Possono operare negli spazi doganali.
7. Possono operare anche presso i luoghi, i magazzini o i depositi dei soggetti per conto dei quali di volta in volta essi operano e presso i quali le merci si trovano giacenti.
8. Sono autorizzati a riscuotere i diritti portuali.
9. Possono asseverare i dati acquisiti ed elaborati nell'esercizio degli incarichi loro conferiti dagli operatori.
10. Sono ammessi alle procedure semplificate di cui all'art. 76 del Codice Doganale Comunitario.

INFORMATI..... TELEFONACI!!!!
CAD L'ESERCIZIO DELLA PROFESSIONE IN CHIAVE MODERNA

40122 BOLOGNA - Via Riva Reno - Tel. 051 225 842 - Fax 051 274 742
(presso Consiglio Compartimentale Spedizionieri Doganali)

recapito provvisorio: CAD MESTIERI Srl 41012 CARPI (Modena)

Via dei Trasporti, 2/A - Tel. 059 657 001 Fax 059 657 044 Email: mestieri@samasped.com

per la costituzione decorre dalla notifica del detto provvedimento. In caso di mancato rispetto di tale termine, il ricorso diventa improcedibile (e non inammissibile), per cui il Giudice incaricato della trattazione della causa rinvierà il procedimento al fine di consentire la regolare consumazione del termine di novanta giorni per l'esame del reclamo e/o della proposta di mediazione.

Durante il periodo previsto dal novellato disposto di cui all'art. 17-bis, comma 2, del D.Lgs. 546/92, rimane sospesa ex lege la riscossione delle somme richieste dall'Ente impositore, così come previsto dal comma 8 dell'articolo 17-bis, fermo restando che, in caso di mancato accoglimento del reclamo e/o della mediazione, l'intimato è tenuto a corrispondere gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta maturati anche durante il periodo di sospensione.

Va infine segnalato che le nuove disposizioni prevedono che gli atti reclamabili, qualora il reclamo sia stato rigettato ovvero la mediazione non sia andata a buon fine, per i quali si è proceduto dinnanzi alla Commissione Tributaria, potranno essere oggetto di conciliazione.

Il Legislatore è intervenuto anche sulla misura delle sanzioni nel caso in cui si ricorra all'istituto della mediazione, sia in termini quantitativi, sia sulle modalità di calcolo del dovuto.

L'art. 9, comma 1, del D.Lgs. 156/2015 ha, infatti, rideterminato, in senso più favorevole per il contribuente, il beneficio della riduzione delle sanzioni dovute a seguito dell'intervenuto accordo di mediazione, nella misura del *"trentacinque per cento del minimo previsto dalla legge"*.

La predetta novella risulta più favorevole al contribuente sia perché viene applicata la misura del trentacinque per cento, ladove in precedenza era prevista la misura del quaranta per cento, sia perché tale percentuale non viene più calcolata sull'importo stabilito nell'accordo di mediazione bensì sul minimo editto previsto dalla norma sanzionatrice.

Con il decreto di riforma delle sanzioni tributarie, il D.Lgs. n.158/2015, all'art.16, comma 1, lettera e), è stato modificato l'articolo 12 del D.Lgs. n. 472/1997 con riferimento al concorso di violazioni e la continuazione.

In particolare, la disciplina prevista dal comma 8 del medesimo art. 12, è stata ampliata rispetto alla formulazione precedente, con la previsione che, anche in caso di mediazione, si applica una sanzione unica in caso di progressione, il cumulo si applica limitatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta.

In altre parole, il cumulo andrà calcolato tenendo in considerazione la sanzione per ogni tipo di imposta e, comunque, scontato al trentacinque per cento sui minimi di ciascuna norma violata e non, invece, come precedentemente previsto, sull'importo irrogato.

Tuttavia, tale ultima determinazione entrerà in vigore solo nel 2017, motivo per cui la riduzione del trentacinque per cento, per tutto il 2016, avverrà solo sull'irrogato mentre a partire dall'anno successivo, sul minimo previsto per legge per ciascuna imposta.

Conciliazione Tributaria

Nell'ottica di completamento e rafforzamento degli strumenti deflattivi del contenzioso tributa-

rio si inserisce anche la riforma dell'istituto della conciliazione giudiziale.

La novità più rilevante che riguarda la conciliazione giudiziale attiene all'estensione dell'ambito applicativo dell'istituto alle liti reclamabili (come detto in precedenza) ed a quelle pendenti nel giudizio di appello.

Le novità non si esauriscono solamente nell'allargamento delle possibilità di ricorrere allo strumento deflattivo in esame, bensì è possibile notare una profonda rivisitazione dell'istituto della conciliazione che può essere esperito sia "in udienza" che "fuori udienza", secondo diverse modalità operative.

Particolarmente interessante è la conciliazione "fuori udienza" prevista dal novellato articolo 48 del D.Lgs. 546/92, il quale prevede che, in pendenza di lite giudiziaria, le parti, raggiungono un accordo per la definizione totale o parziale della controversia, possono presentare un'istanza congiunta (in proprio o per mezzo dei propri difensori) alla Commissione tributaria adita che valuterà i profili di ammissibilità, legittimità e congruità dell'intesa raggiunta.

In quest'ultimo caso, se l'udienza è stata già fissata, la Commissione provvederà, in udienza, con sentenza, a dichiarare cessata la materia del contendere (in caso di conciliazione totale) ovvero limitatamente alla parte della questione transatta (conciliazione parziale). Nel caso in cui l'udienza di trattazione non fosse stata ancora fissata, il Presidente di Sezione decide con decreto.

Nella conciliazione "in udienza", invece, il riformato art. 48-bis prevede che una delle parti formuli proposta conciliativa entro dieci giorni prima dell'udienza fis-

sata per la trattazione del procedimento giudiziale davanti alla Commissione tributaria.

Ritenuti sussistenti i presupposti e la fattibilità, il Giudice adito invita le parti a trovare un accordo sulla base dell'istanza presentata dalla parte e, nel caso di perfezionamento dell'accordo conciliativo, redige processo verbale.

Ulteriore novità si ravvisa nel procedimento di perfezionamento dell'accordo conciliativo, in quanto secondo l'attuale regolamentazione lo stesso si conclude con la formalizzazione dell'intesa raggiunta dalle parti, laddove in precedenza era necessario anche il pagamento delle somme concordate, o della prima rata, entro i venti giorni successivi alla definizione della vertenza.

Anche in caso di conciliazione si applicano le regole previste per la mediazione in tema di determinazione della sanzione nel caso sia applicabile l'istituto del cumulo giuridico.

Ed ancora, il nuovo articolo 48-ter prevede la possibilità di rateizzare l'importo definito in conciliazione secondo le regole dell'accertamento con adesione e cioè in otto o sedici rate trimestrali a seconda che il debito sia inferiore o superiore ai cinquantamila euro.

Il mancato pagamento delle somme dovute ovvero della prima rata entro il termine di venti

giorni dalla definizione dell'accordo non incide sul procedimento di perfezionamento dell'accordo conciliativo ma comporterà semplicemente l'iscrizione a ruolo della somma dovuta, con l'applicazione della sanzione prevista, aumentata del doppio.

Ultima novità riguarda la possibilità di applicare l'istituto della conciliazione anche in appello, con la possibilità, nel caso di specie, seguendo la medesima procedura prevista per il primo grado di giudizio, di pervenire ad una riduzione della sanzione fino al cinquanta per cento del minimo edittale prevista dalla norma di riferimento.

Infine, secondo l'art. 15, comma 2-octies, del D.Lgs. 546/92, sempre nell'ottica deflattiva, il Legislatore ha previsto come alla parte che ha rifiutato la proposta conciliativa "in udienza", senza giustificato motivo, verranno addebitate le spese processuali in caso di soccombenza della lite giudiziaria.

Infine si pone all'attenzione anche a quanto rappresentato dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, con la circolare n. 21/D del 23.12.2015 che, nel trattare delle modifiche del processo tributario, in riferimento all'istituto della conciliazione ha precisato che sono da ritenersi esclusi dalla mediazione e dalla conciliazio-

ne, ma non dal reclamo, gli atti aventi ad oggetto tributi costituiti da risorse proprie tradizionali.

L'inapplicabilità della mediazione e della conciliazione a detti tributi deriva nella "prevalente disciplina di rango unionale che regola l'accertamento, la riscossione e la messa a disposizione degli stessi in favore del bilancio dell'Unione e che limita a casi tassativi le ipotesi in presenza delle quali gli stati membri sono esentati dall'obbligo di messa a disposizione degli importi accertati (art. 17, comma 2 Reg. CE 1150/2000 del 22.5.2000)".

Tale eccezione, seguendo il ragionamento proposto dall'Amministrazione doganale, non vale quindi per gli atti di irrogazione delle relative sanzioni per i quali si applica sia il reclamo che la mediazione, oltre che la conciliazione.

Nella diversa ipotesi in cui si verta in tema di tasse portuali di cui D.P.R. n. 107/2009, il cui gettito è di competenza delle Autorità Portuali, prima di procedere al perfezionamento dell'accordo mediativo o conciliativo, gli Uffici territorialmente competenti delle Dogane dovranno acquisire il preventivo formale parere delle stesse Autorità.

Vincenzo Guastella

Francesco Ruggiero

Studio Gargano



BETA-TRANS SPA, affermata società nel settore delle attività doganali, ricerca un doganalista qualificato in qualità di responsabile dei servizi doganali, da inserire nel proprio organico presso la sede operativa della provincia di Milano.

Gli interessati potranno inviare i curricula all'indirizzo di posta elettronica: betatrans@betatrans.it

Unione economica e monetaria

Eurogruppo

Organizzazione informale costituita dai Ministri dell'economia e delle finanze degli Stati membri dell'UE che fanno parte dell'area dell'euro, che elegge un proprio presidente con mandato di due anni e mezzo. Alle riunioni dell'euro gruppo, partecipano anche la Commissione e la BCE.

Come il mercato unico, l'UEM non è fine a se stessa. È uno strumento volto a promuovere gli obiettivi dell'Unione europea, in particolare una crescita economica equilibrata e sostenibile e un elevato tasso di occupazione.

Le attività e le istituzioni dell'UEM intendevano, sin dagli esordi, sostenere tali obiettivi attraverso la gestione degli aspetti monetari ed economici dell'area dell'euro. Traendo insegnamento dalle lacune messe in luce dalla crisi economica e finanziaria, nel 2011 l'UE ha rafforzato l'UEM dotandola di regole più rigorose e di un nuovo meccanismo inteso a monitorare gli squilibri macroeconomici.

Queste regole e questo meccanismo sono sostenuti e integrati da ulteriori accordi da numerosi Stati membri.

Politica monetaria

L'area dell'euro ha un'unica valuta e una sola politica monetaria affidata ad una istituzione indipendente e centralizzata.

La BCE e le banche centrali di tutti gli stati membri dell'UE costituiscono il sistema europeo delle banche centrali (SEBC).

In seno al SEBC, la BCE e le

banche centrali degli stati membri dell'area dell'euro costituiscono l'Eurosistema. Nell'area dell'euro le decisioni in materia di politica monetaria sono di esclusiva competenza del Consiglio direttivo della BCE, che comprende i governatori delle banche centrali nazionali degli Stati membri che hanno adottato l'euro e i membri del Comitato esecutivo della BCE. Il Consiglio direttivo della BCE costituisce la massima autorità decisionale dell'organismo.

Obiettivo primario della BCE è il mantenimento della stabilità dei prezzi nell'area dell'euro quale cornice ideale per la crescita e l'occupazione. A tale scopo il SEBC interviene soprattutto con manovre di controllo dei tassi di interesse e influenzando i mercati.

Politica economica

La responsabilità della politica economica dell'area dell'euro continua ad essere in gran parte affidata agli Stati membri dell'UE, sebbene i trattati UE e le nuove regole in materia di *governance* economica impongano loro di coordinare le proprie attività di politica economica al fine di raggiungere gli obiettivi dell'UE.

Tale coordinamento è assicurato dalla Commissione e dal Consiglio Ecofin che riunisce i ministri dell'economia e delle finanze degli Stati membri ed è agevolato da un ampio ventaglio di strutture e strumenti.

Il Parlamento europeo legifera insieme al Consiglio sulla maggior parte dei temi economici, contribuendo così attivamente alla definizione delle regole dell'UE.

Uno sguardo al futuro: l'allargamento dell'area dell'euro

Gli Stati membri che hanno aderito all'UE dopo l'introduzione dell'euro fanno parte dell'UEM: ciò significa che le loro attività di politica economica vengono coordinate con quelle degli altri Stati membri dell'UE e che le loro banche centrali fanno parte del SEBC. Tuttavia, non essendo entrati a far parte dell'area dell'euro al momento dell'adesione, il loro status ufficiale, fino a quando non adotteranno la moneta unica, è di "Stati membri con deroga". In virtù di tale Status, riconosciuto dall'atto di adesione, questi paesi sono tenuti a diventare membri a pieno titolo dell'area dell'euro. I nuovi Stati membri non sono entrati a far parte dell'area

dell'euro al momento dell'adesione in quanto non soddisfacevano i criteri di convergenza. Il trattato di adesione concede loro il tempo necessario a procedere agli adeguamenti necessari per assicurare la convergenza.

La necessità di convergenza

I criteri di convergenza, o criteri di Maastricht, sono gli obiettivi economici e i mutamenti istituzionali che un paese deve aver realizzato per poter adottare la valuta unica ed entrare nell'area dell'euro. Per valutare la convergenza vengono utilizzati degli indicatori macroeconomici.

Scenari per l'adozione dell'euro

I paesi intenzionati ad aderire all'area dell'euro devono rispettare i criteri di convergenza, ma per i nuovi aderenti gli aspetti pratici del processo di introduzione della moneta potranno variare da un paese all'altro. Al momento della creazione dell'area dell'euro, gli Stati membri aderenti avevano a disposizione un periodo di transizione della durata di tre anni fra l'adozione dell'euro come moneta scritturale per i pagamenti che non prevedevano l'uso di contante (nel 1999) e l'introduzione delle banconote e delle monete metalliche (nel 2002). Si tratta del cosiddetto «scenario di Madrid», che concede ai singoli cittadini e alle imprese tre anni di transizione per prepararsi alla moneta unica prima ancora di averla effettivamente in tasca, durante i quali si continua a utilizzare la valuta nazionale per i pagamenti in contanti. Molti dei futuri Stati membri dell'area dell'euro adotteranno invece il cosiddetto "scenario del

big bang" introducendo le nuove banconote e monete immediatamente dopo l'adesione e ritirando rapidamente dalla circolazione le valute nazionali.

Il patto di stabilità e di crescita

Ponendo l'accento sulla sorveglianza delle politiche fiscali e delle finanze pubbliche degli Stati membri dell'UE, il patto di stabilità e crescita, recentemente rafforzato grazie a regole più rigorose, mira a promuovere la disciplina di bilancio nell'UEM e ad assicurare la buona salute delle finanze pubbliche. La Commissione vigila sugli sviluppi del disavanzo e del debito pubblico che, ai sensi dei trattati, devono essere inferiori rispettivamente al 3% e al 60% del PIL.

Se tali limiti - uno di essi o entrambi - vengono oltrepassati, il Consiglio può, sulla base di una raccomandazione della Commissione, avviare una procedura per deficit eccessivo nei confronti dello Stato membro interessato. Se lo Stato membro non avvia tempestivamente un'azione correttiva, può incorrere in sanzioni finanziarie.

Il semestre europeo

I primi sei mesi di ogni anno sono dedicati al dibattito e al coordinamento politico a livello UE. Tutte le politiche nazionali saranno analizzate e valutate contemporaneamente, cosa che aumenterà la trasparenza politica tra gli Stati membri dell'UE. Le politiche così concordate possono poi essere attuate in ciascuno Stato membro nel secondo semestre di ogni anno.

La procedura per gli squilibri macroeconomici

Questa procedura mira ad evitare e correggere gravi divari di competitività e forti squilibri macroeconomici tra gli Stati membri dell'UE. Tra gli squilibri macroeconomici figurano, ad esempio, la perdita di quote sui mercati dell'esportazione, livelli elevati di indebitamento del settore privato o bolle speculative pericolose sui prezzi dei beni. Nel corso dell'ultimo decennio alcuni di questi problemi si sono progressivamente aggravati e potrebbero avere effetti a cascata negativi se non si intervenisse per contrastarli. La Commissione vigila sugli Stati membri dell'UE sulla base di indicatori macroeconomici e di altri dati specifici. Ciò consente alla Commissione e al Consiglio di indirizzare raccomandazioni allo Stato membro interessato già in fase iniziale, prima che gli squilibri diventino più gravi e dannosi. Nei casi più gravi sono necessarie misure correttive rafforzate da regole rigorose, che si concretizzano in una nuova procedura per gli squilibri eccessivi. Ciò consente anche una migliore attuazione, grazie a sanzioni finanziarie nei confronti dei paesi dell'area dell'euro che non danno seguito alle raccomandazioni.



I volti dell'Euro

I disegni delle banconote, scelti attraverso un concorso bandito in tutta l'Unione Europea, sono ispirati al tema "Epoche e stili d'Europa". Sono raffigurati gli stili architettonici di sette periodi della storia dell'arte europea: classico, romanico, gotico, rinascimento, barocco e rococo, architettura del ferro e del vetro e architettura moderna.

I motivi principali sono finestre, portali e ponti. Le banconote hanno diverse dimensioni, colori sgargianti ed elementi in rilievo per aiutare le persone con problemi visivi a distinguere i diversi tagli.



Caratteristiche di sicurezza

Sia le banconote sia le monete hanno caratteristiche di sicurezza avanzate per impedirne la contraffazione. Le banconote, riconoscibili al tatto grazie a speciali elementi stampati in rilievo, hanno una peculiare filigrana, fili di sicurezza e ologrammi visibili su ambo i lati. Le monete sono invece prodotte utilizzando leghe metalliche uniche e inserendo speciali caratteristiche che le rendono riconoscibili dai distributori automatici.

Il sito internet della BCE contiene una presentazione animata delle caratteristiche di sicurezza.

Le monete hanno disegni diversi



Le monete hanno una faccia comune uguale per tutti i paesi e una faccia nazionale con disegni diversi. Ogni membro dell'area dell'euro ha scelto, spesso organizzando un concorso, cosa rappresentare sulla faccia nazionale, in sintonia con la sua storia o la sua cultura. Anche Monaco, San Marino, Città del Vaticano e Andorra hanno il diritto di coniare le proprie monete, pur non essendo membri dell'area Euro.

Sulla faccia comune è rappresentata una mappa

dell'Europa che, nel caso dei tagli più grandi, varia secondo la data di emissione della moneta (sulle monete più vecchie figura l'Europa prima del 2004; quelle più recenti, introdotte a partire dal 2007, tengono conto dell'allargamento dell'Unione e mostrano quindi tutta l'Europa).

Su questa pagina sono raffigurate le monete da 5 cent, 50 cent, 1 euro e 2 euro di ciascun Stato membro dell'area euro.

Giurisprudenza com

Corte di Giustizia, Sezione I, sentenza 10/12/2015, causa C-427/14 – Pres. f.f. Tizzano, Rel. Rodin – Valsts ie mumu dienests c/ “Veloserviss” SIA

Codice doganale comunitario – Controllo a posteriori delle dichiarazioni – Principio della tutela del legittimo affidamento – Limitazione, nel diritto nazionale, del riesame dei risultati di un controllo a posteriori – Possibilità – Decisione relativa al primo controllo a posteriori – Informazioni inesatte o incomplete ignote alla data della decisione – Termine di prescrizione – E' triennale

L'articolo 78, paragrafo 3, del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario, come modificato dal regolamento (CE) n. 2700/2000 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 16 novembre 2000, deve essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale la quale limiti la possibilità per le autorità doganali di reiterare una revisione o un controllo a posteriori di una dichiarazione doganale e di trarre le conseguenze fissando una nuova obbligazione doganale, allorché tale limitazione si riferisce a un periodo di tre anni dalla data in cui è sorta la prima obbligazione doganale, poiché tale termine è ordinariamente previsto dall'art. 221, paragrafo 3, del codice doganale comunitario per la comunicazione al debitore del maggiore importo dei dazi. D'altro canto, dal momento che, alla

scadenza del termine di tre anni dalla data in cui è sorta l'obbligazione doganale, non è più possibile comunicare una nuova obbligazione doganale e trarre così le conseguenze da una revisione o da controlli a posteriori secondo l'articolo 78, paragrafo 3, del codice doganale, non si può impedire agli Stati membri, alla luce del principio della certezza del diritto, di limitare il ricorso alla procedura di revisione che esso prevede dopo che sono decorsi tre anni dalla data in cui è sorta la prima obbligazione doganale, in particolare subordinando la suddetta revisione a un tale termine di prescrizione.

Corte di Giustizia, Sezione IX, sentenza 26/11/2015, causa C-44/15 – Pres. f.f. Malenovsky, Rel. Prechal – Hauptzollamt Frankfurt am Main c/ Duval GmbH & Co. KG

Unione doganale e tariffa doganale comune – Classificazione doganale – Nomenclatura combinata – Voce 9025 – Nozione di “termometro” – Indicatori मौनौso che segnalano l'esposizione a una temperatura di reazione predeterminata

La voce 9025 della nomenclatura combinata contenuta nell'allegato I del regolamento (CEE) n. 2658/87 del Consiglio, del 23 luglio 1987, relativo alla nomenclatura tariffaria e statistica ed alla tariffa doganale comune, come modificato dal regolamento (CE) n. 1549/2006 della Commissione, del 17 ottobre 2006, de-

ve essere interpretata nel senso che essa contempla gli indicatori di temperatura ambiente di carta, se del caso rivestiti di una pellicola di plastica, i quali indicano attraverso una modifica di colore, in modo irreversibile e senza possibilità di riutilizzo successivo, se una o più temperature soglia siano state raggiunte.

Corte di Giustizia, Sezione V, sentenza 29/10/2015, causa C-319/14 – Pres. f.f. e Rel. Von Danwitz - B & S Global Transit Center BV c/ Staatssecretaris van Financiën

Codice doganale comunitario – Regolamento (CEE) n. 2913/92 – Articoli 203 e 204 – Regime di transito comunitario esterno – Regolamento (CEE) n. 2454/93 – Articoli 365, 366 e 859 – Nascita dell'obbligazione doganale – Sottrazione o meno al controllo doganale – Inosservanza di un obbligo – Mancata conclusione del regime di transito – Uscita delle merci dal territorio doganale dell'Unione europea

Gli articoli 203 e 204 del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario, come modificato dal regolamento (CE) n. 1791/2006 del Consiglio, del 20 novembre 2006, devono essere interpretati nel senso che un'inosservanza dell'obbligo di presentare una merce vincolata al regime di transito comunitario esterno all'ufficio doganale di destinazione fa sorgere un'obbligazione do-

unitaria e nazionale

ganale sulla base non già dell'articolo 204 del regolamento n. 2913/92, come modificato dal regolamento n. 1791/2006, bensì dell'articolo 203 del regolamento n. 2913/92, come modificato dal regolamento n. 1791/2006, allorché la merce considerata è uscita dal territorio doganale dell'Unione europea e il titolare di detto regime non è in grado di produrre documenti conformi all'articolo 365, paragrafo 3, del regolamento (CEE) n. 2454/93 della Commissione, del 2 luglio 1993, che fissa talune disposizioni d'applicazione del regolamento n. 2913/92, nella versione di cui al regolamento (CE) n. 993/2001 della Commissione, del 4 maggio 2001, o all'articolo 366, paragrafi 2 e 3, del regolamento n. 2454/93, nella versione di cui al regolamento (CE) n. 1192/2008 della Commissione, del 17 novembre 2008.

Corte di Giustizia, Sezione VII, sentenza 17/9/2015, causa C-344/14 – Pres. Bonichot, Rel. Lycourgos - Kyowa Hakko Europe GmbH c/ Hauptzollamt Hannover
Nomenclatura tariffaria e statistica – Classificazione delle merci – Miscugli di amminoacidi utilizzati ai fini della preparazione di alimenti per lattanti e bambini piccoli allergici alle proteine del latte vaccino – Classificazione nelle voci doganali 2106 “preparazioni alimentari” o 3003 “medicamenti”

La nomenclatura combinata di cui all'allegato I del regola-

mento (CEE) n. 2658/87 del Consiglio, del 23 luglio 1987, relativo alla nomenclatura tariffaria e statistica ed alla tariffa doganale comune, nella versione risultante dal regolamento (CE) n. 1214/2007 della Commissione, del 20 settembre 2007, deve essere interpretata nel senso che miscugli di amminoacidi che sono utilizzati ai fini della preparazione di alimenti per lattanti e bambini piccoli allergici alle proteine del latte vaccino, devono essere classificati nella voce 2106 di tale nomenclatura, come «preparazioni alimentari», allorché, a causa delle loro caratteristiche e proprietà oggettive, tali prodotti non presentano un profilo terapeutico o profilattico nettamente definito, il cui effetto si concentri su precise funzioni dell'organismo umano e, quindi, non sono idonei ad essere impiegati nella prevenzione o nella cura di una malattia o di uno stato patologico, né sono per loro natura destinati ad un utilizzo medico, circostanze queste che spetta al giudice nazionale verificare.

Corte di Giustizia, Sezione IV, sentenza 3/9/2015, causa C-526/13 – Pres. Bay Larsen, Rel. Malenovsky – “Fast Bunkering Klaip da” UAB c/ Valstybin mokesi inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans ministerijos

Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 148, lettera a) – Cessione di beni – Nozione – Esenzione – Cessioni di beni destinati all'approvvigionamento delle navi adibite

alla navigazione in alto mare – Cessioni a intermediari che agiscono in nome proprio

L'articolo 148, lettera a), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che l'esenzione prevista in tale disposizione (relativa alle cessioni di beni destinati al rifornimento e al vettovagliamento delle navi adibite alla navigazione in alto mare e al trasporto a pagamento di passeggeri o utilizzate nell'esercizio di attività commerciali, industriali e della pesca), in linea di principio, non è applicabile alle cessioni di beni destinati all'approvvigionamento effettuate nei confronti di intermediari che agiscono in nome proprio, anche qualora, alla data della cessione, la destinazione finale dei beni sia conosciuta, debitamente fissata e le relative prove siano state fornite all'amministrazione tributaria, conformemente a una normativa nazionale. Tuttavia, detta esenzione può essere applicata ove il trasferimento ai suddetti intermediari della proprietà dei beni interessati, nelle forme previste dal diritto nazionale applicabile, sia intervenuto al più presto in concomitanza del momento in cui gli armatori delle navi adibite alla navigazione in alto mare sono stati autorizzati a disporre di tali beni, di fatto, come se ne fossero i proprietari, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

Alessandro Fruscione

Studio Santacroce-Procida-Fruscione

Consignment Stock

Precauzioni e suggerimenti per una corretta gestione

Con il consignment stock il compratore ha il vantaggio di effettuare il pagamento dei beni all'atto del ritiro delle merci stesse, sulla Base delle proprie necessità. Con riferimento a una fattispecie di questo tipo realizzata nei confronti di un operatore stabilito in un paese terzo è possibile considerare l'operazione come una cessione all'esportazione di cui all'articolo 8, primo comma, lettera a) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, con la conseguente costituzione del plafond di cui all'articolo 8, secondo comma, dello stesso decreto.

Caratteristica essenziale di questo tipo di pattuizioni consiste nella circostanza che il diritto di proprietà sui beni si trasferisce in capo al cliente solo nel momento del prelievo da parte del medesimo.

Nella risoluzione n. 235 del 18 ottobre 1996, inerente agli scambi intracomunitari, è stato infatti affermato che, in considerazione della particolare clausola utilizzata per la vendita delle merci, che comporta uno stoccaggio presso i locali dell'acquirente il quale ha l'esclusiva dell'acquisto, si è in presenza di un'unica operazione, la cessione intracomunitaria, che si considera effettuata non all'atto dell'invio nel territorio di altro Stato membro, bensì nel momento in cui si produce l'effetto traslativo della proprietà per l'acquirente, vale a dire all'atto del prelievo dei beni dal deposito ad opera di quest'ultimo. Per analogia, quindi, la natu-

rale conseguenza di questa impostazione è che, all'atto del verificarsi del prelievo, e quindi della cessione extra comunitaria, viene a costituirsi il plafond di cui all'articolo 8, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972.

In tal caso, infatti, all'atto dell'espletamento delle formalità doganali di esportazione (fattura pro forma) si è già in presenza di una cessione a titolo oneroso delle merci in uscita, cessione che, in virtù delle pattuizioni di cui al contratto di consignment stock, è realizzata secondo un procedimento che si perfezionerà solo in un secondo momento, all'atto del prelievo dal deposito (fattura definitiva).

In questa ipotesi, con il prelievo di merci da parte dell'acquirente, si è data esecuzione all'acquisto da parte del cessionario cui i beni sono stati inviati e messi a sua disposizione dal venditore: si realizzano quindi i presupposti per inquadrare l'operazione come cessione all'esportazione non imponibile ai sensi dell'articolo 8, primo comma, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972; naturalmente, il plafond di cui all'articolo 8, secondo comma, dello stesso decreto, si andrà a costituire solo nel momento e nella misura in cui le stesse risultino prelevate dall'acquirente e debitamente fatturate dal fornitore.

Non si potranno formulare, invece, le stesse considerazioni in mancanza di un contratto di consignment stock, ovvero in una fattispe-

cie in cui l'operatore nazionale invia merci verso un proprio deposito situato in un paese terzo per la successiva rivendita; in tal caso, infatti, all'atto dell'esportazione delle merci non si verifica alcuna cessione a titolo oneroso e la rivendita effettuata nel paese terzo non rileverà agli effetti dell'Iva ai sensi dell'articolo 7, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972.

Per quanto sopra indicato si ritiene opportuno sollecitare l'attenzione dei lettori su alcuni punti "cardine" del Consignment Stock:

- le merci devono essere esportate con fattura pro forma;
- all'atto di ogni singolo prelievo verrà emessa fattura definitiva non imponibile IVA art 8 primo comma lettera A del DPR 633/72;
- il cedente non potrà accollarsi i costi del deposito nel paese terzo;
- la fattura definitiva dovrà riportare "nel corpo" il numero e la data della fattura pro forma a suo tempo emessa;
- la bolletta doganale di esportazione dovrà essere archiviata unitamente alla fattura pro forma e definitiva.

Nel caso in cui il cedente italiano volesse modificare il consignment stock potrà, a parere dello scrivente, vendere le merci a terzi soggetti ma non potrà utilizzare i benefici dell'articolo 8 ma dovrà emettere fattura fuori campo iva art. 7 bis del DPR 633/72.

Infine si consiglia, anche se non obbligatorio, di attivare un registro sul quale annotare le merci in deposito nel paese terzo per poter considerare, ai fini civilistici, il relativo controvalore delle merci ancora di proprietà del cedente.

Andrea Toscano

Studio Toscano SRL

Sempre più spesso le contestazioni in materia di origine della merce scaturiscono da indagini dell'Ufficio europeo per la lotta antifrode (Olaf⁽¹⁾).

Alcune recenti pronunce della Commissione tributaria provinciale di Milano meritano particolare interesse perché, in controtendenza rispetto a un indirizzo della Corte di Cassazione, affermano che il semplice richiamo alle risultanze di un'indagine Olaf, senza che la relativa documentazione e la relazione conclusiva siano allegati al provvedimento impositivo, non legittima l'Amministrazione alla rettifica dell'accertamento.

Le sentenze della Commissione tributaria provinciale di Milano, 2 ottobre 2015, nn. 7774, 7775, 7776, affrontano in maniera chiara due aspetti di grande interesse: l'efficacia (nell'ordinamento europeo e italiano in particolare) delle indagini Olaf e la necessità della loro allegazione nella fase procedimentale o processuale.

La vicenda trae origine da una verifica documentale eseguita nei confronti di un operatore dei trasporti internazionali, in relazione ad alcune partite di elementi di acciaio importate dalle Filippine. L'Agenzia delle dogane aveva contestato allo spedizioniere e all'importatore l'origine della merce, ritenendo che i beni fossero stati realizzati a Taiwan e non nelle Filippine, come dichiarato in sede di im-

OLAF

Ufficio europeo per la lotta antifrode

portazione, con conseguente applicazione del dazio previsto per le merci taiwanesi, del dazio antidumping istituito dal Regolamento UE 20 maggio 2005, n. 771, nonché delle corrispondenti sanzioni.

La Dogana, in particolare, aveva sostenuto la falsità delle dichiarazioni di origine, richiama, a supporto delle proprie rettifiche, gli indizi provenienti da un'indagine Olaf, che avrebbero consentito di accertare come i beni fossero di provenienza taiwanese e non filippina. E invero, atteso che attraverso la collaborazione delle Autorità filippine, l'Olaf aveva conseguito informazioni sulle ditte produttrici della merce, al termine dell'indagine vi erano, per l'Amministrazione, elementi sufficienti per dimostrare come i prodotti avessero subito un transshipment in territorio filippino per finalità meramente elusive del dazio antidumping.

Per la Dogana, pertanto, la documentazione acquisita dall'Ufficio antifrode presso l'Amministrazione filippina consentiva di dimostrare che gli elementi di fessaggio in acciaio non erano stati prodotti nelle Filippine, ma in Taiwan, e che il trasbordo nel porto filippino, avvenuto prima

che i prodotti fossero definitivamente esportati verso l'Europa, aveva quale unico fine l'elusione del gravoso dazio antidumping previsto per i prodotti taiwanesi.

La valenza dei risultati Olaf

Una recente sentenza della Corte di Cassazione⁽²⁾ aveva suscitato un ampio dibattito sulla natura delle valutazioni espresse dall'Olaf all'esito di un'indagine internazionale finalizzata alla verifica dell'origine doganale della merce importata.

La vicenda traeva origine da alcune importazioni di prodotti ortofrutticoli dalla Bulgaria, per i quali erano stati regolarmente presentati in dogana i certificati di origine e corrisposti i dazi doganali. A seguito di una segnalazione ricevuta dall'Olaf, la Dogana aveva tuttavia ritenuto che i prodotti avessero origine cinese e non bulgara ed avviato, nei confronti dell'importatore, un'azione di recupero dei maggiori diritti dovuti per le merci di provenienza cinese. Nel corso di un'inchiesta comunitaria, che aveva interessato anche la Bulgaria, l'Olaf aveva infatti trasmesso alle autorità italiane una relazione preliminare in cui si evidenziava che i menzionati certificati di origine, apparentemente

1) Per una più ampia disamina della normativa di riferimento nonché della struttura e delle funzioni dell'Olaf si rinvia al sito web http://ec.europa.eu/anti_fraud/index_it.htm.

2) Cass., sez. V, 13 marzo 2013, n. 6238, in *Bancadati Fisconline*.

rilasciati dalla dogana di Sofia, non risultavano registrati da tale dogana, con la conseguenza che essi dovevano ritenersi falsi. In epoca successiva all'emissione dei provvedimenti, la Dogana aveva peraltro ricevuto la relazione conclusiva dell'indagine dell'Olaf che confermava la falsità dei certificati di origine ed evidenziava come la merce, prima di giungere in Italia, avesse subito un trasbordo in Bulgaria per eludere l'applicazione del dazio antidumping previsto per i prodotti cinesi.

Nelle proprie difese, la ricorrente aveva rilevato l'infondatezza della pretesa impositiva, atteso che la nota informativa dell'Olaf si limitava ad attestare l'omessa

registrazione dei certificati di origine da parte della Dogana di Sofia, e non anche la loro falsità, ed evidenziato come la relazione conclusiva dell'indagine, unico atto avente valore probatorio, fosse pervenuta alla Dogana dopo l'emissione dei provvedimenti.

All'esito del giudizio, la Corte di Cassazione aveva rigettato il ricorso della Società, affermando che gli accertamenti compiuti dall'Olaf, quando vi sia motivo di dubitare dell'autenticità della documentazione relativa all'origine o alla provenienza della merce importata, per la loro formazione e per il valore di atti pubblici a essi attribuibile, hanno piena valenza probatoria nei procedimenti amministrativi e giudiziari.

Essi, di conseguenza, possono essere posti a fondamento di un avviso di rettifica, spettando al contribuente, che ne contesti la legittimità, fornire la prova della sussistenza delle condizioni di applicabilità del regime agevolativo⁽³⁾. Interpretando in senso rigoroso l'art. 9, comma 2, Reg. UE 1073 del 1999⁽⁴⁾, che riconosce efficacia probatoria ai fatti accaduti in presenza degli ispettori Olaf, la Suprema Corte aveva inoltre ritenuto che la rettifica della Dogana potesse trovare giustificazione anche in atti diversi dalla relazione conclusiva, affermando l'assenza di un obbligo di allegazione di tali documenti ai provvedimenti impositivi qualora, in essi, ne siano riportati i tratti essenziali.

3) Nello stesso senso anche Cass., sez. V, 2 marzo 2009, n. 4997; Cass., sez. V., 24 settembre 2008, n. 23985, in Bancadati Fisconline.

4) Il cui contenuto è stato trasfuso nell'art. 11, comma 2, Reg. UE 883 del 2013.



SARA ARMELLA
Diritto doganale
Prefazione di Cesare Glendi

In uno scenario mondiale sempre più globalizzato e aperto agli scambi commerciali, il volume fornisce uno strumento completo e di agevole consultazione per conoscere, pianificare e semplificare le operazioni di import/export

CON NOVITÀ E INTEGRAZIONI ONLINE
p. 448 • € 60,00

Egea www.egeaonline.it

Le novità delle sentenze milanesi

Le sentenze in commento si discostano dall'indirizzo espresso dalla Suprema Corte e condividono l'orientamento che si sta consolidando nella giurisprudenza di merito, secondo cui le sole informative dell'Olaf non possono, di per sé, costituire piena prova, essendo indispensabile una circostanziata verifica di tutti gli elementi alla base della pretesa impositiva⁽⁵⁾.

La non automatica condivisione dei dubbi espressi dall'Olaf in ordine alla correttezza delle operazioni è coerente con la recente disciplina europea dell'Organismo.

Secondo quanto specificamente previsto dall'art. 11, par. 2, Reg. UE 883 del 2013, infatti, gli elementi di prova raccolti nel corso delle indagini Olaf sono, ovviamente, utilizzabili nei procedimenti giudiziari civili, penali e amministrativi degli Stati membri; il rapporto conclusivo delle indagini, tuttavia, è dotato dello stesso valore dei rapporti redatti dalle autorità amministrative nazionali⁽⁶⁾.

E invero, l'Olaf offre un importante supporto nella fase di acquisizione di dati e informazioni, potendo compiere missioni in Paesi esteri e operare attraverso i penetranti poteri riconosciuti

dalla normativa comunitaria, al fine di prevenire e contestare le frodi inerenti la riscossione dei dazi doganali, che, com'è noto, sono risorse proprie dell'Unione europea⁽⁷⁾.

Tuttavia, ogni singolo Paese membro è investito, attraverso la propria Agenzia delle dogane, della piena titolarità dell'azione di accertamento e di recupero dei dazi e, in tale importante funzione, non è vincolato alle conclusioni raggiunte dall'Olaf.

È, infatti, la normativa comunitaria a prevedere che l'Agenzia delle dogane e i giudici hanno il potere di "valutare liberamente" le prove fornite dall'Olaf, poiché "spetta alle autorità competenti degli Stati membri o alle istituzioni, agli organi o organismi, a seconda dei casi, decidere che seguito dare alle indagini concluse, sulla base della relazione finale d'indagine redatta dall'Ufficio"⁽⁸⁾.

Va infine rilevato che, diversamente da quanto accade sovente nella prassi, nei procedimenti giudiziari civili, penali e amministrativi degli Stati membri è riconosciuto valore soltanto alle relazioni finali di indagine, giacché gli altri documenti, quali ad esempio i verbali ispettivi intermedi, sono privi del carattere di affidabilità proprio degli atti conclusivi adottati all'esito dell'attivi-

tà istruttoria dal direttore generale dell'Olaf.

Di conseguenza, se da un lato le autorità amministrative non possono recepire acriticamente le determinazioni dell'Olaf, poiché occorre che siano valutate con specifico riferimento ai fatti oggetto di controversia, dall'altro è necessario che la valutazione muova dal rapporto conclusivo redatto dal direttore generale dell'Organismo europeo.

Con le pronunce in commento, la Commissione tributaria provinciale di Milano si allinea pertanto a quanto già affermato da altri giudici di merito in vicende analoghe alla presente, laddove è stato riconosciuto che l'Amministrazione nazionale non può limitarsi a recepire acriticamente le risultanze dell'Olaf, ma deve, al contrario, valutare tali elementi alla luce delle specifiche circostanze del caso concreto⁽⁹⁾.

In un caso recentemente esaminato dalla Commissione tributaria regionale di Genova, l'Agenzia delle dogane aveva rettificato la dichiarazione di importazione di alcuni cavi di acciaio dalla Corea, sostenendo che la merce avesse in realtà origine cinese. Anche in tale circostanza, l'azione di recupero dei maggiori diritti era scaturita da un'informa-

5) Comm. trib. prov. La Spezia, sez. I, 1° febbraio 2013, n. 16; Comm. trib. reg. Genova, sez. I, 26 giugno 2013, n. 88; Comm. trib. reg. Genova, sez. I, 25 ottobre 2012, n. 114; Comm. trib. prov. La Spezia, sez. IV, 23 settembre 2010, nn. 148-151; Comm. trib. prov. Savona, 20 agosto 2008, n. 122, in *Bancadati Fisconline*.

6) Art. 11, par. 2, Reg. UE 883 del 2013. Tali valutazioni hanno la medesima efficacia probatoria attribuita alle ricostruzioni deduttive svolte dall'Agenzia delle dogane o altri organismi di controllo, quali la Guardia di finanza (es. ritenuta accertata l'irregolarità di un'operazione, si presumono irregolari altre analoghe dello stesso operatore) e meritano, pertanto, di essere prudentemente apprezzate anche da parte del giudice, sulla base della natura grave, precisa e concordante delle stesse.

7) Decisione UE 26 maggio 2014, n. 335 e Reg. UE 26 maggio 2014, n. 609.

8) 31° considerando, Reg. UE 883 del 2013.

9) Comm. trib. prov. La Spezia, 8 gennaio 2009, nn. 11 e 12; Comm. trib. prov. Como, sez. I, 19 febbraio 2014, n. 51, in *Bancadati Fisconline*.

tiva dell'Olaf, non allegata al provvedimento di rettifica, nella quale si sosteneva la falsità dei certificati di origine presentati dall'importatore in dogana.

Pur ritenendo non sussistente un difetto di motivazione, in quanto l'Amministrazione aveva ripercorso i contenuti fondamentali dell'atto richiamato nel provvedimento impositivo, la Commissione genovese ha rilevato la violazione del principio dell'onere della prova, in quanto le risultanze dell'Olaf non giustificavano, di per sé sole, la pretesa dell'Agenzia.

E invero, anche in tale occasio-

ne, il giudice tributario ha affermato che, da sole, le informative dell'Olaf non costituiscono una prova piena, non assurgendo a dichiarazioni incontrovertibili, direttamente correlate alle merci delle quali è stata contestata l'origine⁽¹⁰⁾.

Nell'ipotesi di una contestazione sull'origine della merce, la Dogana ha infatti l'onere di dimostrare che i prodotti non sono stati realizzati nel Paese dichiarato dall'importatore, individuando, ad esempio, gli stabilimenti produttivi o il percorso della merce, attraverso i codici identificativi dei prodotti e dei container che li

contenevano, con la conseguenza che, in assenza di elementi probatori univocamente riferibili all'operazione contestata, la rettifica dell'accertamento deve ritenersi infondata⁽¹¹⁾.

Allegazione dei rapporti: tra obbligo di motivazione e prova

Le sentenze dei giudici milanesi assumono interesse per i caratteri di novità nell'esplicitazione della necessità di allegare all'atto impositivo la documentazione dell'Olaf su cui si fonda la rettifica dell'accertamento, nel rispetto dell'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, nonché del-

10) Comm. trib. reg. Genova, sez. III, 13 gennaio 2015, nn. 48-54, in Bancadati Fisconline.

11) In tal senso anche Comm. trib. prov. Genova, sez. XIII, 23 settembre 2014, nn. 1753 e 1754, Bancadati Fisconline.

		<p>SDOGANAMENTI IMPORT EXPORT CONSULENZA IN MATERIA DOGANALE</p> <p>STUDIO SPEDIZIONIERE DOGANALE ALBO PROFESSIONALE SPED. DOG.LI COMPARTIMENTO DI BOLOGNA N. 497</p>
		
<p>RISOLVERE I VOSTRI PROBLEMI QUOTIDIANI E' IL NOSTRO LAVORO !! SAMASPED SIGNIFICA GARANZIA DI SERVIZIO E PROFESSIONALITA'</p>		
<p>LINEA DIRETTISSIMA PLURISETTIMANALE ITALIA – BULGARIA – ITALIA</p>		
<p>CONSULENZA TRASPORTI, TARIFFE E COMMERCIO ESTERO MAGAZZINO DOGANALE DI TEMPORANEA CUSTODIA MERCI ESTERE DEPOSITO DOGANALE PRIVATO MERCI ESTERE DEPOSITO IVA</p>		
<p>41012 CARPI (Modena) Via dei Trasporti, 2° Tel. 059 657 001 più linee Fax 059 657 044 più linee http://www.samasped.com Email info@samasped.com</p>		

l'art. 3 della l. 241 del 1990⁽¹²⁾.

Tali previsioni, com'è noto, rispondono all'esigenza di assicurare al destinatario di un atto che possa incidere negativamente sulla propria sfera giuridica un'adeguata motivazione.

Sul punto la Corte di Cassazione non è, però, eccessivamente rigorosa, in ossequio al principio secondo il quale occorre limitare il più possibile l'insorgenza di cause di invalidità o di inammissibilità processuali. La Suprema Corte ha così affermato che gli atti prodromici possono essere posti a fondamento del provvedimento impositivo emesso dall'autorità doganale, ancorché non siano materialmente allegati a quest'ultimo, se esso, in conformità all'art. 11, comma 5-bis, d.lgs. 374 del 1990, ne riporta comunque i tratti essenziali⁽¹³⁾.

Ciò nondimeno, secondo la Commissione tributaria milanese, nell'ipotesi in cui la decisione trovi la propria giustificazione in un altro atto della Pubblica Amministrazione (o di un organismo a essa assimilato), richiamato soltanto per sommi capi, quest'ultimo dovrebbe sempre essere allegato al provvedimento o, quanto meno, essere reso disponibile per il destinatario della decisione. E invero,

poiché l'onere della prova grava sull'Ente impositore, compete a quest'ultimo assicurare che i documenti richiamati dal provvedimento impositivo (qualora il loro contenuto non sia riprodotto nel provvedimento stesso) siano conosciuti dal contribuente o da questi ricevuti, nel rispetto delle disposizioni dello Statuto del contribuente.

La conclusione raggiunta pare coerente con lo spirito della legge e con il principio di trasparenza dell'azione amministrativa: infatti, se le indagini prodromiche all'emissione di un atto di accertamento sono svolte da un'autorità o ente sovranazionale, la conoscibilità da parte del contribuente è decisamente compromessa.

La mancata allegazione degli atti di indagine Olaf, secondo le sentenze in commento, rileva anche ai fini della prova della pretesa impositiva. Per i giudici milanesi la circostanza che l'operazione sia stata oggetto di un'indagine dell'Ufficio antifrode e che, al termine della stessa, siano stati raccolti elementi che consentirebbero di disconoscere l'origine della merce dichiarata in dogana, non è di per sé sufficiente a legittimare la rettifica del-

l'accertamento da parte dell'Ufficio. Su quest'ultimo, infatti, grava l'onere di provare la propria contestazione, allegando al provvedimento di rettifica (ovvero mettendo a disposizione del destinatario dell'atto) il rapporto e la documentazione Olaf dai quali si evince la prova della violazione, nonché la dimostrazione che i risultati dell'indagine Olaf sono direttamente riferibili alle operazioni contestate.

Anche sotto tale profilo, le pronunce si inseriscono nel solco della più recente giurisprudenza di merito, secondo cui l'Amministrazione non può limitarsi a richiamare le segnalazioni ricevute dall'Olaf, né può essere rilevante la circostanza che tale Ufficio abbia avviato un'operazione di inchiesta nei confronti di operazioni soltanto assimilabili a quelle oggetto di contestazione.

Il semplice riferimento a tali attività, in mancanza di documenti che comprovino in modo sufficientemente dimostrato non una generica violazione inerente altre operazioni, ma proprio in ordine a quella specifica oggetto di contestazione, non legittima la rettifica dell'accertamento⁽¹⁴⁾.

Sara Armella

Lucia Mannarino

12) Tale articolo prevede che "se le ragioni della decisione risultano da altro atto dell'amministrazione richiamato dalla decisione stessa, insieme alla comunicazione di quest'ultima deve essere indicato e reso disponibile, a norma della presente legge, anche l'atto cui essa si richiama".

13) In tal senso Cass., 13 marzo 2013, n. 6238; Cass., sez. trib., 24 settembre 2008, n. 23985 e Cass., sez. trib. 28 maggio 2008, n. 13890, in Bancadati Fisconline. Con la sentenza 3 ottobre 2014, n. 20928 la Corte di Cassazione ha peraltro affermato che l'obbligo previsto per l'Amministrazione finanziaria, di allegare al provvedimento impositivo l'atto in esso richiamato "per relationem", non è condizionato, ma deve attuarsi nel rispetto del principio di ragionevolezza, di talché l'onere di allegazione deve considerarsi assolto nell'ipotesi in cui il contribuente abbia già avuto conoscenza dell'atto richiamato ovvero il suo contenuto essenziale sia stato riprodotto nella decisione amministrativa. Un importante chiarimento è espresso nella sentenza 13 novembre 2014, n. 5645, con cui la Corte di Cassazione ha affermato che l'atto richiamato nel provvedimento impositivo deve essere "conosciuto o conoscibile dal destinatario" e che, in tale ipotesi, non vi sarebbe una compressione del diritto di difesa del contribuente.

14) Comm. trib. reg. Genova, sez. III, 13 gennaio 2015, nn. 48-54; Comm. trib. prov. Genova, sez. XIII, 4 novembre 2014, nn. 2114 e 2117; Comm. trib. prov. Genova, sez. XIII, 23 settembre 2014, nn. 1753 e 1754, in Bancadati Fisconline.



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Commissione tributaria provinciale di Milano sez. 21 ha emesso la seguente sentenza n. 7774 del 2 ottobre 2015, su ricorso n. 8640/14 depositato il 2 ottobre 2014.

- avverso avviso di accertamento n. 47906/2014 – dogane dazi
- contro: Agenzia dogane Ufficio delle dogane di Milano 2
- proposto dal ricorrente: XXXX – Spedizioni Internazionali spa
- difeso da: avv. Armella Sara

- su ricorso n. 8640/14 depositato
- avverso provvedimento irrogazione sanzioni n. 47907/2014 Iva-Altro
- avverso provvedimento irrogazione sanzioni n. 47907/2014 Dogane Dazi
- avverso provvedimento irrogazione sanzioni n. 47907/2014 Dogane Iva Imp.
- contro: Agenzia dogane Ufficio delle dogane di Milano 2
- proposto dal ricorrente: XXXX – Spedizioni Internazionali spa
- difeso da: avv. Armella Sara

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO E RICHIESTE DELLE PARTI

Con ricorso depositato in data 2 ottobre 2014, XXX spa, in persona del legale rappresentante pro-tempore, ha impugnato l'avviso di accertamento supplementivo e di rettifica 2 settembre 2014, prot. n. 47906 e l'atto di irrogazione delle sanzioni 2 settembre 2014, prot. n. 47907, inerenti a dazi doganali, IVA e sanzioni. La ricorrente ha evidenziato che, a seguito di una verifica documentale, l'Agenzia delle Dogane aveva ritenuto che gli elementi di "viteria" oggetto di importazione per conto di XXX service srl fossero stati realizzati a Taiwan e non nelle Filippine, come dichiarato in sede di importazione, con conseguente revisione del dazio preferenziale riferito alle merci prodotte nelle Filippine e applicazione del dazio riferito alle merci prodotte a Taiwan, il dazio antidumping e le sanzioni stabilite dall'art. 303 del Testo Unico in Materia Doganale. Negli atti impugnati era indicato che a seguito di una emissione OLAF sarebbero stati reperiti le Autorità doganali Filippine documenti che avrebbero dimostrato che le società XXX Corporation e YYY Corporation non avrebbero prodotto nel territorio filippino le merci esportate verso la Comunità Europea ma le avrebbero importate da Kaohsiung, località che si trova a Taiwan.

XXX spa ha contestato la legittimità dei provvedimenti impugnati, deducendo e sviluppando i seguenti motivi del ricorso:

- in via pregiudiziale, nullità insanabile del provvedi-

- mento impugnato per mancata indicazione del responsabile del procedimento di notificazione e violazione dell'art. 36, comma 4 ter, d.l. 31 dicembre 2007, n. 248 (convertito, con modificazioni, nella l. 28 febbraio 2008, n. 31) e dell'art. 7, l. 212 del 2000;
- violazione degli artt 7, l. 27 luglio 2000, n. 212, 11, comma 5 bis, d. lgs. 8 novembre 1990, n. 374. Difetto assoluto di motivazione per mancata allegazione dell'atto richiamato;
- illegittima prospettazione di responsabilità solidale per fatto altrui dello spedizioniere doganale;
- illegittima prospettazione di solidarietà passiva della XXX spa in relazione all'IVA;
- violazione delle norme relative alla procedura di accertamento. Mancata attivazione dello strumento della cooperazione amministrativa al reg. (CE) n. 515/97 del 13 marzo 1997. Difetto assoluto di prova.
- violazione dell'art 2697 cod. civ.. Difetto assoluto di prova;
- erroneo calcolo del valore normale ed erroneo calcolo del dazio antidumping, con omissione dell'individuazione di un Paese terzo di riferimento. Violazione del Regolamento CE 20 maggio 2005, n. 771;
- illegittimità del provvedimento opposto per violazione degli artt. 220 e 239 del Codice doganale comunitario,
- in relazione alle sanzioni, violazione dell'art. 303, co. 3 del D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43;
- violazione dell'art. 5, co. 1 e 10 del d. lgs. N. 472 del 1997.



- in via subordinata, inapplicabilità della sanzione per obiettiva incertezza sulla portata e l'ambito applicativo della norma.

Ha concluso chiedendo l'annullamento degli atti impugnati, con dichiarazione che gli importi richiesti a titolo di dazio, interessi e sanzioni non sono dovuti, e, in via subordinata, l'accertamento della sussistenza dei presupposti di non contabilizzazione e o di sgravio ex art. 220 e 30 c.d.c., dell'illegittimità della pretesa a titolo Iva, con vittoria di spese di giudizio. L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli – Ufficio delle Dogane di Milano 2 si è costituita in giudizio con memoria depositata in data 28 novembre 2014, osservando che il verbale di revisione dell'accertamento su base documentale era stato redatto ai sensi dell'art. 78 del Reg. CEE 2913/1992 e dell'art. 11 D. LGS. 374/1990 a carico dell'importatore XXX service srl e del rappresentante indiretto XXX spa in relazione alla bolletta di importazione IM Z4/T n. 4516/J del 16 settembre 2011.

Ha messo in luce che al fine di evitare che i prodotti originari di Taiwan non fossero importati in Europa con una fittizia triangolazione con le Filippine era stata avviata un'attività di collaborazione con l'Ufficio europeo per la lotta antifrode (Olaf) finalizzata ad ottenere dalle autorità filippine maggiori dettagli e documentazione sulle ditte produttrici ed esportatrici e che le l'attività congiunta aveva consentito di accertare che nel passaggio della merce, contestato in sede di accertamento, fra Taiwan, Filippine ed Italia si era verificato un trasbordo o "transshipment" con finalità elusive.

In diritto, ha domandato, in via preliminare, la riunione, del ricorso con quello proposto da XXX Service srl, pendente dinanzi a questa Commissione ed ha contestato analiticamente i motivi di ricorso proposti da XXX spa, ribadendo la legittimità dell'operato dell'Agenzia delle Dogane.

Ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso e la conferma della legittimità degli atti emessi dall'Agenzia delle Dogane, con vittoria di spese.

Successivamente l'Agenzia delle Dogane ha depositato una memoria con la quale ha prodotto una lettera proveniente dalle Autorità Doganali Filippine dalla quale risultava che erano stati ritirati tutti i certificati di origine rilasciati alle società YYY e ZZZ in ragione della falsificazione delle dichiarazioni e licenze di im-

portazione dei beni sul territorio filippino. Da ultimo, XXX spa ha depositato una memoria illustrativa, opponendosi all'istanza di riunione di alcuni giudizi formulata in sede di costituzione dell'Agenzia delle Dogane e illustrando ulteriormente i motivi di ricorso. All'udienza del 18 settembre 2015, il ricorso è stato deciso come da dispositivo.

MOTIVI DELLA DECISIONE

XXX spa, nella qualità di spedizioniere che ha curato le operazioni di importazione per conto di YYY Service srl, ha impugnato l'avviso di accertamento suppletivo e di rettifica 2 settembre 2014, prot. n. 47906 e l'atto irrogazione delle sanzioni 2 settembre 2014, prot. n. 47907, inerenti a dazi doganali, Iva e sanzioni. Gli atti impugnati sono stati emessi dall'Agenzia delle Dogane a seguito di una verifica documentale che aveva portato l'Amministrazione tributaria a ritenere che gli elementi di "viteria" oggetto di importazione per conto di XXX Service srl fossero realizzati a Taiwan e non nelle Filippine, come dichiarato in sede di importazione, con conseguente revisione del dazio preferenziale riferito alle merci prodotte nelle Filippine e applicazione del dazio riferito alle merci prodotte a Taiwan, il dazio antidumping e le sanzioni stabilite dall'art. 303 del Testo Unico in Materia Doganale.

Preliminarmente il Collegio respinge la richiesta di riunione dei giudizi formulata dall'Agenzia delle Dogane. In via preliminare, ritiene la Sezione che la dedotta nullità insanabile del provvedimento impugnato per mancata indicazione del responsabile del procedimento di notificazione e violazione dell'art. 36, comma 4 ter, d.l. 31 dicembre 2007, n. 248 (convertito, con modificazioni, nella l. 28 febbraio 2008, n. 31) e dell'art. 7, l. 212 del 2000 sia insussistente poiché l'atto è completo degli elementi paradigmatici che lo devono comporre in base alla previsione di legge e, comunque, la notifica ha raggiunto lo scopo, vista la proposizione del ricorso da parte di XXX spa. Sempre in via preliminare, il Collegio osserva che non vi è carenza di legittimazione passiva del dichiarante doganale XXX spa, e quindi, non vi è violazione dell'art. 201 e segg. del Codice doganale in quanto il rappresentante indiretto è tenuto in via solidale all'adempimento dell'obbligazione. Negli atti impugnati è indicato che a seguito di una missione Olaf sarebbero stati reperiti



presso le Autorità doganali Filippine documenti che avrebbero dimostrato che le società YYY Corporation e ZZZ Corporation non avrebbero prodotto nel territorio filippino le merci esportate verso la Comunità Europea ma le avrebbero importate da Kaohsiung, località che si trova a Taiwan. A dimostrazione dell'assunto erano indicate le date delle operazioni di transito da Taiwan alle Filippine di merci in misura corrispondente a quelle che, successivamente, erano state importate dalle Filippine all'Italia da XXX spa per conto di YYY Service srl. Agli atti impugnati non erano allegati i documenti e gli atti sui quali si fondava l'accertamento, limitandosi l'Agenzia delle Dogane a fornire una descrizione delle operazioni contestate.

E' indubbio che la rettifica dell'accertamento e l'atto di irrogazione delle sanzioni impugnate in questa sede si basano unicamente sulla descrizione delle operazioni che sarebbero state effettuate in violazione della disciplina e che l'unica contestazione formulata riguarda l'asserita "triangolazione" che avrebbe comportato l'importazione di merci prodotte a Taiwan con l'applicazione del più favorevole regime doganale applicabile nelle Filippine. È evidente, quindi, che era onere dell'Agenzia delle Dogane fornire la prova

della "triangolazione" allegando agli atti impugnati o, comunque, mettendo a disposizione delle società destinatarie dell'avviso di rettifica e dell'atto di irrogazione delle sanzioni il rapporto e la documentazione Olaf che sarebbe stata alla base della verifica e i documenti enunciati nell'avviso di accertamento dai quali sarebbe dovuto risultare l'importazione delle merci da Taiwan alle Filippine da parte della società YYY Corporation e ZZZ Corporation.

A quest'onere l'Amministrazione tributaria non ha fatto fronte e alla mancanza non ha posto rimedio neppure nel corso del presente giudizio a seguito delle precise contestazioni formulate dalla ricorrente e, quindi, non ha dimostrato la fondatezza dei rilievi contenuti negli atti impugnati, neppure in questa sede. La questione di diritto oggetto del presente giudizio ha comportato un ampio contenzioso, sia dinanzi a questa Commissione che ad altre Commissioni tributarie, con soluzioni non sempre univoche, cosicché sussistono giustificati motivi per disporre la compensazione delle spese.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso. Spese compensate. Così deciso in Milano il 18 settembre 2015.



BETA-TRANS S.p.A.

C.A.D. BIANCULLI s.r.l

Centro di Assistenza doganale

2007
50°

Beta-Trans mette a disposizione sul territorio nazionale (Milano, Prato, Bologna), per una completa attività di gestione magazzino conto terzi, più di 80.000 mq. di magazzino e 15.000 mq. di uffici, assistiti per l'attività doganale dal "C.A.D. Bianculli"



Dogane: la riscossione continua?

E' oramai ben noto il recente orientamento degli Uffici delle Dogane, con il quale già svariati contribuenti sono stati costretti a fare i conti, di non riconoscere efficacia esecutiva alle sentenze ad essa sfavorevoli emesse in 1° grado dalle Commissioni Tributarie in conformità alle istruzioni impartite dalla Direzione Centrale – Ufficio per la contabilità e riscossione – con nota prot. 40940 dell'11.4.2012 secondo le quali *"in presenza di una sentenza favorevole alla parte, soggetta a gravame, gli uffici doganali non dovranno più procedere ad effettuare il rimborso di quanto eventualmente già corrisposto in eccedenza dal contribuente a titolo di dazi doganali e di IVA all'importazione, né a svincolare le eventuali garanzie prestate a tutela del credito in contestazione e neppure a sgravare il ruolo esattoriale eventualmente formato in relazione alla decisione amministrativa annullata dal giudice tributario"*.

Tale orientamento, in particolare per quanto riguarda la mancata quantomeno sospensione del ruolo, pur in presenza di una decisione annullata dal giudice tributario che sia stata appellata, ovvero per la quale sia ancora pendente il termine per l'impugnazione, viene giustificato da parte dell'Agencia in forza delle conclusioni del Servizio Giuridico della Commissione Europea, trasmesse all'Italia dalla Direzione Generale Taxud e dalla Direzione generale bilancio della Commissione con nota congiunta prot. 256812 del 14.3.2012, in ordine alla pretesa incompatibilità fra l'art. 68, secondo comma del D. Lgs. 546/1992 con gli

Avvisi di accertamento annullati con sentenza di primo grado

artt. 244 e 199 del Codice Doganale Comunitario.

Gioverà ricordare che ancora nel 2009 la D.G. Taxaud interpellata dalla Agenzia delle Dogane italiana con nota 23.11.2009 n. 371939 in merito alla sorte delle garanzie prestate dal contribuente nella pendenza di giudizio avverso le decisioni adottate dalla Autorità Doganale, aveva precisato che la legislazione doganale comunitaria non contiene disposizioni che disciplinano gli effetti sulle garanzie di una sentenza di merito favorevole al contribuente impugnata dall'Amministrazione, con conseguente applicabilità della normativa nazionale comportante, stante l'esecutorietà delle sentenze di 1° grado secondo la legge italiana, la restituzione delle stesse. Tant'è che, in forza di tale parere, con nota 12.1.2010 n. 171956, l'Agencia delle Dogane aveva disposto che *"gli uffici doganali avrebbero dovuto procedere ad effettuare il rimborso di quanto eventualmente corrisposto, in eccedenza, dal contribuente, nonché a svincolare le eventuali garanzie a tutela del credito in contestazione ed a sgravare il ruolo esattoriale eventualmente formato in relazione alla decisione di prime cure, essendo venuto meno l'atto impositivo o di irrogazione della sanzione che legittimava l'esecuzione a ruolo"*.

Diverso parere veniva invece successivamente espresso con nota 24.5.2011 n. 561809 dalla Direzione Bilancio della Commissione Europea la quale evidenziava che,

nel caso in cui l'Amministrazione avesse impugnato la sentenza sfavorevole di 1° grado, essendo la decisione oggetto di ricorso ancora pendente, *"non sarebbe stato possibile procedere al rimborso ai sensi dell'art. 236 del regolamento CE 2913/92"*.

Sul contrasto fra le due Direzioni Generali è stato così interessato il Servizio Giuridico della Commissione il quale, con la già citata nota congiunta 256812/2012 delle medesime Direzioni Generali, ha in buona sostanza rilevato che la disposizione di diritto interno di cui all'art. 68 del D.Lgs. 546/1992, nel momento in cui riconosce esecutorietà provvisoria alle sentenze del Giudice Tributario di 1° grado, sarebbe incompatibile con il diritto comunitario in quanto imporrebbe all'Autorità doganale di restituire al contribuente quanto eventualmente corrisposto, ovvero di svincolare la eventuale garanzia prestata, e ciò in contrasto con le disposizioni di cui all'art. 244 del Codice Doganale che, in materia di diritti doganali (quali risorse proprie) impone, quale condizione per la sospensione della esecutorietà, la previa costituzione di una garanzia, ed altresì con quanto stabilito dall'art. 199 stesso Codice il quale prevede che detta garanzia non possa essere svincolata *"finché l'obbligazione doganale per la quale è stata costituita non si è estinta o non può più sorgere"*.

A parere di chi scrive, già il parere del Servizio Giuridico della Commissione presta il fianco a non poche critiche, solo bastando ri-

cordare che l'art. 243 del CDC prevede che il ricorso contro le decisioni prese dall'autorità doganale dinanzi ad un'istanza indipendente "che può essere un'autorità giudiziaria o un organo specializzato equivalente" debba essere fatto "in conformità delle disposizioni vigenti negli Stati membri"; altresì, anche l'art. 245 del CDC, ancor più esplicitamente, stabilisce che "Le norme di attuazione della procedura di ricorso sono adottate dagli Stati membri", né tali previsioni risultano sostanzialmente mutate anche all'indomani dell'abrogazione del CDC del 1992 in forza del Reg.to CE450/2008 e della ulteriore abrogazione di quest'ultimo a seguito della emanazione del Reg.to CE 952/2013.

Ciò che ad ogni buon conto non pare ritenersi condivisibile è l'ulteriore conseguenza che l'Agenzia delle Dogane ha inteso far ulteriormente derivare dal predetto parere, e cioè la possibilità per l'Amministrazione di mantenere attivo il ruolo e di procedere, per il tramite dell'Agente della riscossione, alla escussione del contribuente vittorioso avverso l'avviso di accertamento in forza di pronunciamento giudiziale, per quanto non definitivo, non parendo tale pretesa trovare alcun fondamento nel

Codice Doganale, tantomeno negli artt. 244 e 199 CDC.

Per quanto concerne l'art. 244 del CDC, si osserva che tale disposizione è finalizzata a disciplinare condizioni e presupposti per la sospensione, in pendenza di ricorso, della esecutorietà di una determinazione dell'Autorità Doganale da parte della stessa (alla quale unicamente tale disposizione è rivolta) e non concerne in alcun modo la diversa questione della esecutività delle sentenze pronunciate dall'Autorità Giudiziaria.

Quanto all'art. 199 CDC, questo è sì ostativo alla restituzione di somme ovvero allo svincolo di garanzie in favore del contribuente sino alla definizione del procedimento di ricorso, ma per somme già incassate e garanzie già acquisite dall'Agenzia in pendenza della sospensione e di certo non facoltizza quest'ultima a promuovere per il tramite del Concessionario atti di riscossione nonostante l'intervento di una sentenza del giudice nazionale, sia pure di 1° grado, che abbia disposto l'annullamento del provvedimento impugnato.

In merito alla compatibilità fra il diritto interno e quello comunitario in ordine alla non esecutorietà di avvisi di accertamento in materia doganale annullati da sentenza

non definitiva del Giudice nazionale, si è del resto conformemente espressa l'Avvocatura Generale dello Stato la quale, nel proprio parere 8/1/2013, dopo aver ricordato "che la Corte di Giustizia, nell'interpretare l'art. 244 del C.D.C., ha precisato che esso va interpretato nel senso che attribuisce la facoltà di disporre la sospensione dell'esecuzione di una decisione impugnata solo alle Autorità Doganali ma che tuttavia, tale disposizione non limita il potere di cui dispongono le Autorità Giudiziarie adite con un ricorso ai sensi dell'art. 243 del medesimo Regolamento di disporre una siffatta sospensione per conformarsi al loro obbligo di assicurare la piena efficacia del diritto comunitario" (Sent. 11/2001 in causa C-199 Kofisa Italia) ne ha tratto pertanto la conseguenza che "se un giudice nazionale può sospendere l'esecuzione dell'atto impugnato, a maggior ragione un tale effetto può (legittimamente) conseguire ad una decisione di merito (ancorché non definitiva) che annulli l'atto medesimo".

Nonostante il detto parere dell'Avvocatura, la Direzione Centrale della Agenzia è rimasta ferma nelle proprie posizioni, confermate nella citata nota 20.2.2013 prot. 20878/RU, nella quale viene ribadito

ISTOP SPAMAT s.r.l.



70056 MOLFETTA - ITALY
Via San Domenico, 1

Phones: (080) 3974444-33552664

Telefax: (080) 3974474

Mobile: 348 6562094

E-mail: spamat@spamat.it



SPAMAT s.n.c.



70122 BARI - ITALY
Corso A. de Tullio, 1 Banchina Massi

Phones: (080) 5213403 - 2460249

Telefax: (080) 2460260

Mobile: 346 3806614

E-mail: spamatbari@spamat.it

SHIPPING • FORWARDING • CHARTERING • STEVEDORING

to che la sospensione della esecutorietà di una decisione dell'Autorità Doganale (l'avviso di accertamento) può essere accordata solo alle condizioni stabilite dall'art. 244, comma 2°, CDC.

In buona sostanza, secondo l'Agenzia, l'unica possibilità per il contribuente di evitare l'escussione nonostante questi abbia ottenuto in sede giurisdizionale sentenza di annullamento dell'avviso di accertamento, sarebbe quella di richiedere all'Autorità Doganale la sospensione (dell'atto annullato?) previo rilascio di garanzia, pervenendo con ciò dunque a disconoscere qualsivoglia efficacia al provvedimento giudiziale. Posizione questa che si pone in netto ed inconciliabile contrasto con la consolidata giurisprudenza della S.C. di Cassazione la quale ha reiteratamente avuto modo di affermare che l'accertamento emesso a fronte di un credito tributario diviene illegittimo a seguito della sentenza di 1° grado che, accogliendo il ricorso proposto dal contribuente, annulla l'atto impositivo (Cass., sez. trib., 27 luglio 2012, n. 13445) non potendo la situazione patrimoniale del contribuente "essere pregiudicata da un atto amministrativo che il giudice competente ha valutato illegittimo" (Cass., sez. trib., 10 luglio 2008, n. 19078);

Tale impostazione dell'Agenzia delle Dogane già è stata oggetto di severa critica da parte della Commissione Tributaria Provinciale di Genova. In particolare, con sentenza 14.1.2015 n. 55 la detta CTP, nel disattendere in primo luogo le indicazioni contenute nel parere espresso dal Servizio Giuridico della Commissione Europea riguardo all'applicabilità dell'art. 68 in quanto proveniente "da un organismo non competente a formulare orientamenti od indirizzi ufficiali o comun-

que vincolanti, ma ancor più idonei a caducare norme giuridiche vigenti in uno stato membro" ha altresì rilevato che "le varie argomentazioni adottate dall'agenzia riguardo alla portata dell'art. 199 CDC e 17, 1 e 2 paragrafo, del Regolamento 1150/2000 appaiono del tutto infondate e non pertinenti, così come la citazione dell'art. 244 CDC appare inconferente in quanto, nella fattispecie, non si tratta di sospendere un avviso di rettifica in pendenza di giudizio, ma di dare applicazione a sentenze di 2° grado che hanno annullato quegli avvisi di rettifica".

Altro risvolto della questione coinvolge la posizione dell'Agente per la riscossione incaricato dalla Agenzia di dare esecuzione ai ruoli. Già con sentenza 21222/2006 la Corte di Cassazione ha affermato il principio per il quale "Il concessionario della riscossione è vincolato dall'eventuale decisione del giudice contraria al creditore, non potendo egli pretendere il pagamento di un credito (o di una sua parte) che sia stato dichiarato non spettante al creditore che lo ha incaricato della riscossione, unico titolare dello stesso".

La Direzione Centrale Servizi Enti e Contribuenti di Equitalia SpA, con la Direttiva n. 10 del 6 maggio 2010, ha stabilito che le società del Gruppo Equitalia potranno sospendere le iniziative di riscossione dei crediti, anche in assenza di un provvedimento ad hoc da parte dell'Ente creditore, qualora il debitore dichiari che la cartella esattoriale sia stata oggetto di un provvedimento di sgravio, di una sospensione amministrativa o giudiziale oppure sia stato effettuato il pagamento del debito in un momento precedente la formazione del ruolo e ciò non risulti dai sistemi informativi dei Concessionari e ciò,

come si legge sempre nella citata direttiva, "dovendosi tenere presente che, in linea generale, l'attività di recupero coattivo non può prescindere dall'esistenza di un valido titolo esecutivo. Ciò a maggior ragione in un contesto dove il titolo esecutivo è di creazione amministrativa".

Con Legge 24 dicembre 2012, n. 228 (c.d. Legge di stabilità 2013) la suddetta procedura è stata codificata, prevedendo che gli enti e le società incaricate per la riscossione dei tributi sono tenuti a sospendere immediatamente ogni ulteriore iniziativa finalizzata alla riscossione delle somme iscritte a ruolo o affidate, su presentazione di una dichiarazione da parte del debitore con la quale venga documentato che gli atti emessi dall'ente creditore prima della formazione del ruolo, ovvero la successiva cartella di pagamento o l'avviso per i quali si procede, sono stati interessati da uno dei provvedimenti sopra citati. Il successivo comma 539 dell'art. 1 della Legge citata dispone che entro il termine di dieci giorni successivi alla data di presentazione della dichiarazione "il concessionario per la riscossione trasmette all'ente creditore la dichiarazione presentata dal debitore e la documentazione allegata al fine di avere conferma dell'esistenza delle ragioni del debitore ed ottenere, in caso affermativo, la sollecita trasmissione della sospensione o dello sgravio direttamente sui propri sistemi informativi".

Per quanto la ricordata disciplina rimetta all'Ente creditore la valutazione delle ragioni opposte dal contribuente in ordine alla esecutorietà del ruolo, un tanto non può tuttavia comportare che Equitalia, pur mandataria nella gestione del credito affidato per la riscossione, possa ritenersi esentata,

quantomeno in presenza di situazioni eclatanti ed immediatamente verificabili, di valutare anche autonomamente la concreta sussistenza delle condizioni di legge per procedere ad iniziative finalizzate alla riscossione.

Ciò è stato confermato da molteplici decisioni di svariate Commissioni Tributarie le quali in più occasioni hanno ribadito che "Equitalia è una società preposta all'incasso dei crediti in base alle leggi e regolamenti, cioè previo esame della regolarità dell'ordine impartito dagli Enti Pubblici richiedenti, nonché previa valutazione dei limiti entro cui tale ordine deve essere eseguito" (Commissione Prov. Puglia 22.8.2013 n. 216) e che, anche in ossequio ai generali principi di diligenza, trasparenza e lealtà nonché di buona fede ex art. 12 L. 212/200 nei confronti del contri-

bueno, "Equitalia è obbligata a verificare la sussistenza del credito presupposto della esecuzione, predisponendo, anche in via di autotutela, l'eventuale prescrizione o decadenza del titolo" (Comm. Trib. Prov. Brindisi, 22.8.2013 n. 216; Comm. Trib. Reg. Toscana, 3.6.2011 n. 257).

Ulteriore conferma in tale senso è recentemente pervenuta anche dalla CTP di Padova con sentenza del 10 novembre 2015 la quale, in accoglimento del ricorso della ditta contribuente, ha annullato un avviso di iscrizione ipotecaria emesso da Equitalia in forza di un atto di revisione a posteriori della Dogana di Venezia annullato con sentenza di 1° grado. La CTP di Padova, dopo aver stigmatizzato la assoluta carenza nel caso di specie del titolo esecutivo e la conseguente illegittimità della minaccia-

ta iscrizione, ha evidenziato altresì come "la società preposta alla riscossione ha un obbligo di controllo preventivo della regolarità dei ruoli e delle cartelle assicurandosi della esistenza del carico tributario per cui deve provvedere, se del caso, ad annullare gli atti illegittimamente emessi".

È pertanto augurabile che questa decisione, come le ulteriori conformi pronunce sull'argomento, inducano l'Agente per la riscossione a mutare la propria convinzione (sostenuta infatti nel corso del procedimento) di poter agire nei confronti del contribuente quale mero esecutore della volontà, qualunque essa sia, dell'Ente impositore, non potendo di certo anche Equitalia non soggiacere al generale principio di responsabilità del "neminem ledere".

Massimo Camilli



Dott. Franco Mestieri
Spedizioniere Doganale

Sede operativa
CARPI (Modena)
Via dei Trasporti, 2A
Tel. 059 657 001
Fax 059 657 044
E-mail: mestieri@samasped.com

Consulenze in :

- **Commercio Estero**
- **Intrastat**
- **Iva Comunitaria**
- **Accise**
- **Materia doganale (Diritto Doganale Comunitario)**
- **Contenzioso Doganale e ricorsi**
- **Docenze e Formazione**

Commento alla circolare della Agenzia delle Dogane n. 21/D del 23 Dicembre 2015 in materia di revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione degli articoli 6, comma 6 e 10, comma 1, lettere a) e b), della legge 11 Marzo 2014, n. 23.

Il D.Lgs. n. 156/2015 ha dato attuazione alle previsioni della legge delega fiscale n. 23/2014 per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario. Se l'intendimento del legislatore è stato quello di razionalizzare una comune disciplina applicabile *"a tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati"*, come recita oggi l'art. 2 del novellato D.lgs. 546/1992, ivi compresi pertanto quelli amministrati dall'Agenzia delle Dogane – che espressamente l'art. 10 menziona fra le parti del processo – si segnala come detta Agenzia, con la recente circolare n. 21/D del 23 dicembre 2015, sia invece tempestivamente intervenuta a puntualizzare non pochi *"distinguo"* rispetto alla disciplina generale che rischiano di determinare, ancor più che in passato, non pochi problemi pratici e di coordinamento, oltreché di frustrare quantomeno alcuni degli obiettivi enunciati dalla Legge delega (L.11 marzo 2014, n. 23) quali quello *"del rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente"*, del *"rafforzamento e razionalizzazione dell'istituto della conciliazione nel processo tributario, anche a fini di deflazione del contenzioso"*, dell' *"l'uniformazione e generalizzazione degli strumenti di tutela cautelare nel processo tributario"* e quello della *"previsione dell'immediata esecutorietà, estesa a tutte le parti in causa, delle sentenze delle commissioni tributarie"*.

Tralasciando di commentare la nuova disciplina degli interpelli, già a proposito della quale l'Agenzia nella citata circolare ha tenuto a rimarcare l'esistenza di una specifica disciplina dettata dal Codice doganale comunitario e dal relativo Regolamento di attuazione per quanto riguarda la richiesta all'autorità doganale di decisioni, informazioni, informazioni tariffarie e di origine, e limitandoci in questa sede ad esaminare alcune delle modifiche apportate dalla revisione del contenzioso tributario, non v'è dubbio che una delle innovazioni di maggior rilievo introdotta dal Titolo II del D.Lgs. n. 156/2015 è costituita dalla estensione degli istituti del reclamo e della mediazione di cui all'art. 17 bis del D.Lgs 546/1992 anche ai ricorsi concernenti i tributi amministrati dall'Agenzia delle Dogane.

Come noto, gli istituti del reclamo e della mediazione sono stati introdotti nell'ordinamento tributario

già nel 2012 limitatamente alle controversie nei confronti della sola Agenzia delle Entrate quali strumenti deflativi del contenzioso finalizzati ad avviare (prima previa apposita istanza, oggi in via automatica a seguito della previsione secondo cui *"il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo"*) una procedura amministrativa pre-processuale di risoluzione delle controversie entro un determinato ammontare, confermato anche dall'attuale novella in 20 mila euro al netto di interessi e sanzioni.

L'Agenzia delle Dogane ha tuttavia subito precisato di ritenere esclusi dalla mediazione gli atti aventi ad oggetto tributi costituiti da risorse proprie tradizionali (dazio ed IVA all'importazione) i quali costituiscono oggetto della gran parte dell'attività di revisione dell'Ufficio, e ciò – assume l'Ufficio - a motivo della *"prevalente disciplina di rango unionale che regola l'accertamento, la riscossione e la messa a disposizione degli stessi in favore del bilancio dell'Unione e che limita a casi tassativi - tra i quali non rientra la mediazione - le ipotesi in presenza delle quali gli stati membri sono esentati dal loro obbligo di messa a disposizione degli importi accertati"*.

Nel contempo, peraltro, la stessa Agenzia sostiene che agli stessi atti sarebbe invece applicabile l'istituto del reclamo, il che all'evidenza presuppone – quantomeno in astratto - che le doglianze del contribuente avverso l'atto impositivo, ove ritenute fondate (ciò da parte di apposite strutture interne all'Ufficio diverse ed autonome da quelle che hanno curato l'istruttoria dell'atto impugnato) possano essere integralmente accolte.

Pare a chi scrive che il suddetto orientamento dell'Agenzia delle Dogane, oltre a discostarsi dalla disciplina normativamente prevista (che non contempla alcun trattamento differenziato relativamente alle risorse proprie) sia contraddittorio oltre che difficilmente giustificabile.

Attesa l'identità dei criteri alla luce dei quali le Agenzie fiscali, quindi anche le Dogane, sono tenute a valutare l'accogliibilità del reclamo ovvero della mediazione (*"eventuale incertezza delle questioni controverse, grado di sostenibilità della pretesa ed economicità dell'azione amministrativa"*) basti osservare che nessuno di questi presupposti sono contem-

plati fra i casi tassativi di esonero degli Stati membri dalla messa a disposizione delle risorse proprie in favore delle Comunità, di tal che non è dato comprendere la ragione per la quale l'Agazia abbia ritenuto di potersi determinare in tali casi ad accogliere il ricorso/reclamo del contribuente, mentre invece, pur ricorrendo le medesime condizioni, ovvero un grado di incertezza o di insostenibilità minore, una eventuale proposta di rideterminazione della pretesa in via di mediazione che fosse formulata dal contribuente non potrebbe in nessun caso essere accolta.

Il presupposto che pare avere indotto l'Ufficio ad una tale soluzione parrebbe muovere dalla implicita considerazione che le risorse proprie, se ritenute dovute, sono dovute interamente, e pertanto non "mediabili", stante la loro diretta appartenenza alle Comunità e la conseguente indisponibilità del relativo diritto da parte dell'Agazia, con la conseguenza, a quanto pare di dover intendere, che mentre sarebbe consentito l'accoglimento di un ricorso/reclamo ove questo fosse ritenuto fondato ed idoneo a paralizzare in toto la pretesa dell'Ufficio, altrettanto non lo sarebbe una proposta di mediazione, in quanto implicante una transazione su un diritto accertato esistente ed indisponibile.

Tale impostazione risulta tuttavia incompatibile non solo, come sopra osservato, con la mancata previsione da parte del legislatore di alcuna differenziazione di regime fra tributi amministrati dalla detta Agazia, ma altresì con la complessiva disciplina prevista dal nuovo art. 17 bis il quale prevede, al comma 5, che l'Ente impositore, ove non intenda accogliere il reclamo, sia tenuto a formulare d'ufficio al contribuente una propria proposta di mediazione, alla quale pertanto, quantomeno nell'ipotesi (presumibilmente maggioritaria) di reclamo non accolto, comunque dovrebbe addivenirsi, dal che consegue l'incongruità da parte dell'Agazia di ritenere ammissibile il reclamo e, nel contempo, disconoscere la possibilità di addivenire invece alla mediazione.

Ma ciò che soprattutto inficia, a parere di chi scrive, la correttezza della soluzione propugnata dall'Ufficio è la non adeguata considerazione della distinzione che intercorre fra i rapporti tra l'autorità doganale e l'operatore economico, regolati dal codice doganale comunitario e dalle relative disposizioni di attuazione, ed i rapporti tra la Commissione europea e le amministrazioni doganali degli Stati membri, relativamente al corretto e tempestivo accertamento

del diritto delle Comunità europee sulle risorse proprie. Per esemplificare, basti pensare ai casi in cui con il ricorso/reclamo avverso un avviso di accertamento l'operatore/contribuente eccipisca fondatamente l'intervenuta decorrenza del termine triennale entro il quale la Dogana può procedere alla revisione, ovvero la sussistenza dei presupposti di cui all'art. 220 del CDC per la non contabilizzazione a posteriori. In questo secondo caso, così come nel primo, ove il ritardo sia imputabile a inerzia della Dogana, non v'è dubbio che, qualora non sussistano cause di forza maggiore ovvero una impossibilità oggettiva di procedere alla riscossione, la amministrazione doganale non potrà comunque esimersi dal mettere a disposizione delle Comunità i diritti accertati, atteso il principio, reiteratamente affermato dalla Corte di Giustizia, di responsabilità finanziaria degli Stati membri nel caso di errori amministrativi che comportino una perdita di risorse proprie, e ciò dunque a prescindere dall'esito anche sfavorevole all'amministrazione del contenzioso con il contribuente.

In buona sostanza, è certamente vero che l'accertamento del diritto delle Comunità europee sulle risorse proprie, regolato nella Decisione del Consiglio del 29 settembre 2000 e nel Regolamento (Ce, Euratom) n. 1150/2000 del 22 maggio 2000, come modificato dal Regolamento (Ce, Euratom) n. 2028/2004 del 16 novembre 2004, prevede che gli Stati membri sono dispensati dall'obbligo di mettere a disposizione della Commissione gli importi corrispondenti ai diritti accertati soltanto se la riscossione non abbia potuto essere effettuata per ragioni di forza maggiore ovvero quando, dopo attento esame di tutti i dati pertinenti del caso, risulta definitivamente impossibile procedere alla riscossione per motivi che non potrebbero essere loro imputabili, ma tale disciplina nulla ha che vedere con la sorte dei rapporti fra Dogana e contribuente i quali, in quanto passibili di definizione in sede di contenzioso per proprie autonome ragioni, ben possono pertanto, ricorrendone i presupposti, essere suscettibili di essere trasattivamente mediati.

Identiche considerazioni valgono per gli istituti della "conciliazione fuori udienza" e della "conciliazione in udienza", disciplinati dai riformati artt. 48 e 48 bis del D.Lgs. n.546/1992 in merito ai quali si deve annotare l'incomprensibile revirement operato dalla Agazia con la recente circolare in commento.

Mentre infatti con la nota prot. n.1287/IV/04 dell'8.6.2004 l'Area Affari Giuridici e Contenzioso ave-

va ritenuto, a seguito di interpello dell'“Esecutivo comunitario, “che la procedura conciliativa può essere concretamente applicata, sia prima che dopo l'inizio della procedura giudiziaria, alle cause aventi ad oggetto le risorse proprie della Unione europea, elencate all' art. 2, paragrafo 1, lettere a) e b) della decisione del Consiglio n. 2000/597/Ce, Euratom del 29 settembre 2000, venendosi la stessa a configurare come una ulteriore occasione offerta alle parti per esaminare congiuntamente la sussistenza o meno di un debito”, con citata Circolare l' Agenzia muta completamente orientamento escludendo la possibilità di qualsiasi forma di conciliazione relativamente alle risorse proprie tradizionali, e ciò sempre nell'erroneo presupposto della “prevalente disciplina di rango unionale che regola l'accertamento, la riscossione e la messa a disposizione delle stesse in favore del bilancio dell'Unione”.

Uno dei principali effetti conseguenti alla presentazione del ricorso/reclamo è quello della improcedibilità del ricorso per il termine di 90 giorni entro il quale deve concludersi l'attività istruttoria dell'Ufficio e verificata la possibilità di accoglimento del reclamo, ovvero di addivenire alla mediazione.

Coerentemente a tale previsione, il comma 8 dell'art. 17 bis stabilisce la sospensione della riscossione e del pagamento delle somme dovute sino al momento della procedibilità del ricorso, cioè decorsi i novanta giorni, termine da cui decorre a sua volta quello ulteriore di 30 giorni per la costituzione in giudizio della parte ricorrente che vi provvederà qualora il reclamo non sia stato accolto, ovvero non si sia perfezionata la mediazione.

A tale proposito, con la Circolare 21/D del 23 dicembre 2015 l' Agenzia delle Dogane è venuta ad affermare che tale disposizione non sarebbe tuttavia applicabile ai tributi di propria pertinenza in quanto “ai sensi di quanto disposto dall'articolo 244 del Reg.Cee n.2913/92, ora articolo 45 del Reg.U.E. n.952/2013, la presentazione di un ricorso non sospende l'esecuzione della decisione contestata e, qualora l'atto impugnato abbia ad oggetto dazi doganali all'importazione o all'esportazione, un'eventuale sospensione dell'esecuzione può essere disposta dall'amministrazione solo previa istanza del contribuente e prestazione di idonea garanzia”.

È pertanto di clamorosa evidenza il difetto di coordinamento fra la disciplina introdotta dalla novella e le disposizioni comunitarie richiamate dall' Agenzia,

con conseguente grave pregiudizio per il contribuente. Questi infatti, una volta proposto il ricorso/reclamo avverso l'avviso di accertamento che la Dogana – nonostante la chiara previsione di cui al citato comma 8 dell'art. 17 bis – persevera invece a considerare esecutivo, dovrà aspettare novanta giorni in attesa di un improbabile accoglimento del reclamo, ovvero di una ancor più improbabile mediazione, prima di potersi costituire avanti la Commissione Tributaria avanti la quale formulare istanza di sospensione dell'atto impugnato, di tal che, tenuto conto che il termine dei novanta giorni è assoggettato alla sospensione feriale e del tempo comunque necessario alla calendarizzazione dell'istanza, potrebbero dunque decorrere svariati mesi prima che la richiesta di sospensione possa essere esaminata dalla Commissione, magari già dopo che da parte di Equitalia si è proceduto alla notificazione dell'atto di presa in carico, se non anche al compimento di atti esecutivi.

Una simile impostazione risulta pacificamente inaccettabile: la moratoria che il legislatore ha previsto con l'improcedibilità per novanta giorni del diritto del contribuente di impugnare con istanza di sospensione avanti al Giudice l'atto pregiudizievole, può essere giustificabile, pena in difetto un'inammissibile compressione del diritto di difesa comportante sicuri aspetti di incostituzionalità, solo a fronte della contemporanea previsione della automatica sospensione della sua efficacia esecutiva, come infatti contemplato al comma 8 dell'art. 17 bis.

Si auspica che questo aspetto venga affrontato anche dall' Agenzia ben più approfonditamente di quanto è stato fatto nella Circolare in commento, non essendo concepibile un'applicazione contemporanea di norme disomogenee: se sono le norme unionali che la Dogana ritiene debbano essere applicate a regolamentare i ricorsi in ambito doganale a dispetto di quelle nazionali, allora queste vanno applicate per intero. Se è vero che l'art. 244 del CDC stabilisce che la presentazione di un ricorso non ne sospende l'esecuzione, è altrettanto vero allora che nessuna norma unionale contempla l'improcedibilità temporanea del ricorso.

Sempreché non sia invece la prospettiva da cui muove l'Ufficio a dover essere corretta, sia a mente del disposto di cui all'art. 243 del CDC il quale, dopo aver previsto che “*Chiunque ha il diritto di proporre ricorso contro le decisioni prese dall'autorità doganale anche dinanzi ad un'istanza indipendente che può*

essere un'autorità giudiziaria o un organo specializzato equivalente", stabilisce che ciò debba essere fatto "in conformità delle disposizioni vigenti negli Stati membri", ovvero altresì in ragione dell'art. 245 del CDC che, ancor più esplicitamente, stabilisce che "Le norme di attuazione della procedura di ricorso sono adottate dagli Stati membri". Né tali previsioni non risultano sostanzialmente mutate anche all'indomani della successiva abrogazione del CDC del 1992 in forza del Reg.to CE450/2008 e della ulteriore abrogazione di quest'ultimo a seguito della emanazione del Reg.to CE 952/2013.

Stante l'attinenza alle superiori questioni, un'ulteriore aspetto sul quale si richiama l'attenzione concerne le nuove previsioni in materia di garanzie a fronte della sospensione in sede giudiziale dell'atto impugnato, ora espressamente prevista anche per le sentenze pronunciate in grado di appello impugnate per cassazione.

Il nuovo comma 5 dell'art. 47 del D.Lgs 546/1992 stabilisce che la sospensione possa essere anche parziale e subordinata alla prestazione della garanzia di cui al successivo articolo 69, comma 2, del D.Lgs. n.546/1992 il quale prevede che il contenuto e le modalità di escussione della garanzia saranno disciplinati con apposito Decreto Ministeriale.

Sul punto la Circolare 21/D del 23 dicembre 2015 dispone che "qualora l'atto impositivo impugnato abbia ad oggetto risorse proprie tradizionali, gli uffici, nel primo atto difensivo utile, avranno cura di precisare nelle conclusioni, in via preliminare, che, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 244, paragrafo 2, del Reg. Cee n.2913/92, ora articolo 45, par. 3, del Reg.U.E. n.952/2013 applicabile dal 1 maggio 2016, l'eventuale sospensione dell'atto deve essere subordinata alla prestazione di idonea garanzia alle condizioni e secondo le modalità ivi previste".

E quali siano queste modalità è ben noto agli operatori i quali ben conoscono l'orientamento della Agenzia delle Dogane diretto a pretendere, al fine di ritenere validamente prestata la garanzia, che questa venga rilasciata sino ad estinzione del giudizio, vale a dire sino alla conclusione con sentenza passata in giudicato dell'intero processo e non solo dunque, sino alla sentenza di primo grado, ovvero per un tempo determinato ed anche se rinnovabile.

Atteso che il comma 7 dell'art. 47, il quale dispone che gli effetti della sospensione cessano alla data di pubblicazione della sentenza di primo grado, è rima-

sto invariato, è giocoforza ipotizzare che la disciplina che verrà introdotta dal decreto ministeriale non potrà prevedere comunque una ultrattività della garanzia oltre detto momento, di tal che è prevedibile che anche l'emanando decreto risulterà disapplicato dall'Agenzia e che continueranno a permanere in questo ambito gli annosi contrasti.

Anche per quanto riguarda, infine, l'esecutorietà delle sentenze di condanna in favore del contribuente, prevista dal novellato articolo 69 del D.Lgs. n.546/1992, disposizione che entrerà in vigore a partire dall'1 giugno 2016 e con la quale è stata prevista l'immediata esecutività di tutte le sentenze di condanna dell'ente impositore al pagamento di somme in favore del contribuente fatta salva la possibilità, eccettuate le spese legali, di subordinare il rimborso, ove superiore a diecimila euro, alla prestazione di garanzia in considerazione delle condizioni di solvibilità del contribuente, ancora nella Circolare 21/D del 23 dicembre 2015 l'Agenzia non ha mancato di ribadire il proprio orientamento per il quale, nel caso in cui detti rimborsi abbiano per oggetto risorse proprie tradizionali e IVA riscossa all'importazione, questi potrebbero intervenire soltanto a seguito del passaggio in giudicato della sentenza favorevole all'operatore.

Chi scrive non può che ribadire l'illegittimità di tale pretesa della Agenzia così come di quella, ancor più ingiustificata, volta a non riconoscere efficacia alle sentenze di annullamento di primo grado favorevoli al contribuente, pretesa che confligge non solo con le vigenti disposizioni normative, ancor più incisive all'indomani della recente novella, ma anche con gli stessi principi fondamentali nel nostro ordinamento reiteratamente ribaditi dalla Suprema Corte e che risulta priva di alcun fondamento anche alla luce delle disposizioni comunitarie invocate a sostegno dalla Agenzia. Come si accennava all'inizio, pare pertanto a chi scrive che, per ciò che concerne il contenzioso doganale, la riforma non abbia risolto alcuno degli annosi problemi che gli operatori del diritto si trovano quotidianamente ad affrontare, indubbiamente frutto di un mancato coordinamento fra le disposizioni nazionali e quelle unionali, creandone semmai, tanto più alla luce della prima lettura operata dalla Agenzia con la Circolare 21/D del 23 dicembre 2015, ancora di nuovi.

M.C.

Accertamento definitivo e revisione

Nell'ambito delle semplificazioni doganali⁽¹⁾, ovvero di quei benefici che consentono agli operatori, nel rispetto delle disposizioni fondamentali, di rendere meno gravose le formalità e le procedure relative alle operazioni doganali, rientra la procedura della dichiarazione incompleta.

La normativa comunitaria⁽²⁾ la identifica come la possibilità che nella dichiarazione doganale non compaiano alcune indicazioni o che alla stessa non siano allegati alcuni tra i documenti previsti come obbligatori nell'ambito delle disposizioni che disciplinano la dichiarazione doganale stessa⁽³⁾.

In ogni caso, nella dichiarazione devono comparire:

- ❖ l'identità e gli estremi del dichiarante;
- ❖ la sottoscrizione del dichiarante;
- ❖ la destinazione doganale;
- ❖ l'identificazione della merce;
- ❖ gli elementi base per la determinazione del valore.

Nel termine stabilito dall'autorità doganale nell'autorizzazione, necessaria per usufruire del beneficio e che, normalmente, non può eccedere il mese, decorrente dalla data di accettazione della dichiarazione doganale incompleta⁽⁴⁾, occorrerà presentare, per concludere l'operazione, una dichiarazione sostitutiva o complementare, for-

Semplificazioni doganali: meno gravose le formalità e le procedure

nendo le indicazioni o allegando i documenti mancanti all'atto della presentazione della prima dichiarazione. Il termine perentorio di un mese per la presentazione della dichiarazione complementare o sostitutiva conosce, per espressa previsione legislativa, una sola deroga: quando il dichiarante non sia in possesso di indicazioni o documenti necessari per la determinazione definitiva del valore in dogana, il predetto mese può essere prorogato dall'autorità doganale, con il solo limite del rispetto dei termini di prescrizione in vigore (3 anni dalla data di accettazione della dichiarazione doganale)⁽⁵⁾.

Ancora, l'accettazione di una dichiarazione incompleta non può avere, quale effetto, di impedire o ritardare lo svincolo della merce (fino alla comunicazione degli elementi o alla presentazione dei documenti mancanti, ovviamente)⁽⁶⁾.

Se la dichiarazione incompleta contiene un'indicazione provvisoria del valore (e, quindi, l'autorizzazione doganale può concedere fino a tre anni per l'integrazione delle informazioni mancanti), l'autorità doganale:

- ❖ procede alla contabilizzazione immediata dell'importo dei dazi

calcolati sulla base del valore provvisorio indicato nella dichiarazione incompleta;

- ❖ esige, se del caso, la costituzione di una apposita garanzia, sufficiente a coprire la differenza tra tale importo e quello cui le merci potrebbero essere soggette sulla base del valore definitivo⁽⁷⁾.

L'autorità doganale, quindi, contabilizza i dazi calcolati sul valore provvisorio e svincola la merce ovvero la consegna alla libera disponibilità dell'importatore; se del caso, non sempre, costituendo, questa, attività discrezionale dell'amministrazione, richiede la presentazione di una garanzia (generalmente, fidejussione bancaria o assicurativa) sulla differenza tra quanto contabilizzato e quanto potrebbe essere dovuto sulla base del valore definitivo. Può accadere che in sede di redazione della dichiarazione incompleta venga commesso un errore, anche relativo al valore provvisorio dichiarato, tale da inficiare la regolarità della dichiarazione stessa. Il rimedio di norma utilizzato per porre rimedio ad un vizio di una dichiarazione ormai svincolata è la procedura della revisione dell'accertamento⁽⁸⁾.

L'ufficio doganale può procedere-

1) Art. 76, Reg.to (CEE) 12 ottobre 1992, n. 2913, di approvazione del Codice doganale comunitario: procedura della dichiarazione incompleta, procedura della dichiarazione semplificata, procedura di domiciliazione.

2) Art. 76, § 1, lett. a), Reg.to (CEE) n. 2913/92, cit. e art. 255, Reg.to (CEE) 2 luglio 1993, n. 2454, di approvazione delle disposizioni di applicazione del Codice doganale comunitario.

3) Art. 62, Reg.to (CEE) n. 2913/92, cit..

4) Art. 256, § 1, comma 1, Reg.to (CEE) n. 2454/93, cit..

5) Art. 256, § 1, comma 3, Reg.to (CEE) n. 2454/93, cit..

6) Art. 257, § 1, Reg.to (CEE) n. 2454/93, cit..

7) Art. 257, § 3, Reg.to (CEE) n. 2454/93, cit..

8) Art. 11, D.Lgs. 8 novembre 1990, n. 374, recante riordinamento degli istituti doganali e revisione delle procedure di accertamento e controllo in attuazione delle direttive n. 79/695/CEE del 24 luglio 1979 e n. 82/57/CEE del 17 dicembre 1981, in tema di procedure di immissione in libera pratica delle merci, e delle direttive n. 81/177/CEE del 24 febbraio 1981 e n. 82/347/CEE del 23 aprile 1982, in tema di procedure di esportazione delle merci comunitarie.

re alla revisione dell'accertamento divenuto definitivo, ancorché le merci che ne hanno formato l'oggetto siano state lasciate alla libera disponibilità dell'operatore o siano già uscite dal territorio doganale; la revisione è eseguita d'ufficio, ovvero quando l'operatore interessato ne abbia fatta richiesta con istanza presentata, a pena di decadenza, entro il termine di tre anni dalla data in cui l'accertamento è divenuto definitivo⁹⁾.

Condizioni necessarie per l'esecuzione della revisione, su input dell'ufficio o su richiesta di parte, sono il rispetto del termine triennale di presentazione, decorrente dalla data di accettazione della dichiarazione e la definitività dell'accertamento.

Qualora il dichiarante commetta un errore, anche afferente il valore

provvisorio indicato, nella redazione della dichiarazione incompleta, può avanzare istanza di revisione dell'accertamento prima che sia trascorso il termine per la presentazione degli elementi o dei documenti mancanti (e, si badi bene, qualora l'autorità doganale conceda un termine particolarmente lungo, il dichiarante può avere tutto l'interesse ad ottenere la correzione dell'errore)?

Una prassi ampiamente (per dir poco) diffusa porta gli uffici a negare tale possibilità, nella considerazione che la dichiarazione incompleta comporterebbe una sospensione dell'accertamento, destinata a venire meno solo con la presentazione della dichiarazione complementare o sostitutiva, venendo così meno il requisito della definitività dell'accertamento richiesto, quale presup-

posto necessario, dalla disciplina della revisione dell'accertamento.

Occorre partire dall'esame di una serie di disposizioni comunitarie, le quali, seppure prima facie tra loro assolutamente indipendenti, in realtà, lette in combinazione tra loro, sembrano assicurare una solida base normativa alla prospettazione che si presenta.

Ai sensi delle vigenti regole di contabilità, un diritto della Comunità sulle risorse proprie è accertato non appena ricorrono le condizioni previste dalla normativa doganale per quanto riguarda la registrazione dell'importo del diritto e la comunicazione del medesimo al soggetto passivo; ovvero quando l'autorità doganale ha provveduto a quantificare l'importo dei diritti ed è a conoscenza dei riferimenti del soggetto passivo dell'obbligazione dogana-

9) Art. 11, § 1, D.Lgs. n. 374/90, cit..



C.A.D. MESTIERI Srl

Società unipersonale
Capitale sociale interamente versato € 52.000,00

CENTRO ASSISTENZA DOGANALE Legge 6-2-1992 n. 66 art. 7 comma 1 septies
AUTORIZZAZIONE N. 2167/DIV. V/SD DEL 09.10.1998
MINISTERO DELLE FINANZE DIREZIONE GENERALE DIPARTIMENTO DELLE DOGANE E IMPOSTE INDIRETTE
ALBO NAZIONALE C.A.D. N. 30 DEL 16.10.1998 MINISTERO DELLE FINANZE DG SD DIV. V

41012 CARPI (Modena)
Via dei Trasporti, 2/A
Tel. + 39 059 657 001 più linee
Fax + 39 059 657 044 Telex 510631 Samasped I
Internet: www.samasped.com
E-mail: info@samasped.com
REA 283000
Registro Imprese MO - 1996-144082
Partita IVA 0234 837 0368

**CENTRO ELABORAZIONE DATI INTRASTAT
ASSEVERAZIONI
SDOGANAMENTI IMPORT EXPORT
CONSULENZA IN MATERIA DOGANALE, IVA COMUNITARIA,
ACCISE E COMMERCIO ESTERO**

**• ESPERTO NEL SETTORE TESSILE ABBIGLIAMENTO
E NELLA GESTIONE DEL TPP VERSO QUALSIASI PAESE**

nale cui comunicare tale importo⁽¹⁰⁾.

I diritti così accertati devono essere contabilizzati, ad opera dell'autorità doganale, nei registri contabili (contabilità A) al più tardi il primo giorno feriale dopo il giorno 19 del secondo mese successivo a quello nel corso del quale ha avuto luogo l'accertamento⁽¹¹⁾.

I diritti accertati, ma non iscritti nella contabilità A, in quanto non ancora riscossi e non coperti da alcuna garanzia, sono contabilizzati in un registro separato (contabilità B) sempre al più tardi il primo giorno feriale dopo il giorno 19 del secondo mese successivo a quello nel corso del quale ha avuto luogo l'accertamento.

Fermi restando termini e modalità, nella contabilità B vengono, inoltre, contabilizzati i diritti accertati e coperti da garanzia oggetto di specifica contestazione (in sede amministrativa o giurisdizionale), in quanto la decisione della controversia in atto potrebbe modificare il quantum originariamente determinato⁽¹²⁾.

I diritti così contabilizzati (ad eccezione di quelli che, per causa di forza maggiore o, comunque, per ragioni a loro non imputabili, siano irrecuperabili⁽¹³⁾), devono essere messi a disposizione del bilancio comunitario, previa deduzione delle spese di riscossione.

La messa a disposizione deve avvenire entro il primo giorno feriale dopo il giorno 19 del secondo mese

successivo a quello in cui il diritto è stato accertato. Relativamente ai diritti contemplati nella contabilità separata (contabilità B), non essendo gli stessi ancora riscossi all'atto dell'iscrizione, quest'ultima è posticipata al primo giorno feriale dopo il giorno 19 del secondo mese successivo a quello della loro effettiva riscossione⁽¹⁴⁾.

Ai sensi del Codice doganale comunitario, la contabilizzazione degli importi relativi ad una obbligazione doganale, in linea generale, escluse particolarità di dettaglio, deve avvenire non appena tali importi siano stati calcolati e, al più tardi, due giorni dopo lo svincolo della merce⁽¹⁵⁾. Se l'obbligazione doganale nasce successivamente allo svincolo della merce, la contabilizzazione dei dazi avviene entro due giorni dalla data in cui l'autorità doganale è in grado di calcolarne l'importo e determinare il debitore⁽¹⁶⁾.

Quindi, le somme liquidate nelle dichiarazioni doganali sono immediatamente contabilizzate nella contabilità A, mentre i maggiori diritti accertati in sede di revisione dell'accertamento sono contabilizzati dall'autorità doganale nella contabilità B (in quanto non riscossi ed oggetto di possibile contestazione) entro due giorni da quando il credito è divenuto liquido ed esigibile.

Sempre il Codice doganale comunitario definisce quale svincolo della merce "il provvedimento con il

quale l'autorità doganale mette una merce a disposizione per i fini previsti dal regime doganale al quale è stata vincolata"⁽¹⁷⁾.

L'Agenzia delle Dogane, nell'ambito dell'esame delle disposizioni in materia di circuito doganale di controllo, ha trattato anch'essa dello svincolo delle merci⁽¹⁸⁾.

Trattando delle dichiarazioni ammesse al "canale verde" ha, infatti, affermato come ".....In particolare, le dichiarazioni selezionate "NC" saranno immediatamente messe a disposizione degli operatori, senza nessun ulteriore adempimento o controllo, intendendosi che per esse l'accertamento è già divenuto definitivo all'atto della registrazione meccanografica o, nel caso di dichiarazioni EDI, all'atto della convalida. Con la messa a disposizione degli operatori dell'esemplare "figlia" della dichiarazione, assoltte le eventuali operazioni di cassa, le merci devono intendersi svincolate.....".

L'Agenzia, dunque, lega il concetto di svincolo a quello di messa della merce a disposizione degli operatori: una volta espletate le formalità di controllo (automatizzato, documentale, scanner, fisico) ed esitata la dichiarazione, con la messa a disposizione degli operatori la merce si intende svincolata, come testimoniato dalla stampa del certificato di svincolo.

Per principio generale, quando la presentazione di una dichiarazione in dogana comporta il sorgere di

10) Art. 2, § 1, Reg.to (CE) 22 maggio 2000, n. 1150, recante applicazione della decisione 2007/436/CE, Euratom, relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità europee.

11) Art. 6, § 3, lett. a), Reg.to (CE) n. 1150/2000, cit..

12) Art. 6, § 3, lett. b), Reg.to (CE) n. 1150/2000, cit..

13) Art. 17, § 2, Reg.to (CE) n. 1150/2000, cit..

14) Art. 10, § 1, Reg.to (CE) n. 1150/2000, cit..

15) Art. 218, § 1, Reg.to (CE) n. 2913/92, cit..

16) Art. 218, § 3, Reg.to (CE) n. 2913/92, cit..

17) Art. 4, § 1, n. 20), Reg.to (CE) n. 2913/92, cit..

18) Agenzia delle Dogane, Area Centrale Verifiche e Controlli Tributi Doganali Accise – Laboratori Chimici, Ufficio metodologia di controllo degli scambi internazionali, comunitari e nazionali, circolare 18 dicembre 2003, n. 74/D

un'obbligazione doganale, lo svincolo delle merci, oggetto della dichiarazione, può essere autorizzato solo se l'importo dell'obbligazione è stato pagato o garantito. Se è l'autorità doganale stessa a richiedere la costituzione di una garanzia, lo svincolo non può precedere la costituzione della stessa⁽¹⁹⁾.

La merce non può essere svincolata e, quindi, conseguentemente, lasciata alla disponibilità dell'operatore se i relativi diritti non sono stati pagati o garantiti, vale a dire se non sono stati contabilizzati, con una sola ed unica eccezione: quando l'obbligazione doganale sia sorta a seguito di un atto penalmente perseguibile⁽²⁰⁾.

Altri casi di sospensione non sono previsti.

Lo svincolo e la messa della merce a disposizione dell'operatore comportano, come espressamente previsto nella circolare n. 74/D/2003, cit., la definitività dell'accertamento, immediata, nell'ipotesi di selezione CA del circuito doganale di controllo, al termine del controllo, negli altri casi.

Pagamento (o garanzia a copertura) dei diritti, svincolo, messa della merce a disposizione dell'operatore e definitività dell'accertamento sono, dunque, concetti strettamente connessi tra loro. Questa impostazione è stata fatta propria anche dall'Agenzia delle Dogane, in una circolare avente ad oggetto *"Istruzioni relative al contemporaneo utilizzo delle procedure semplificate di cui all'art. 76, paragrafo 1 del reg. (CEE) n. 2913/92"*⁽²¹⁾.

Trattando proprio del contemporaneo utilizzo della procedura di domiciliazione e della procedura della

dichiarazione incompleta nel caso di immissione in libera pratica, al punto 2.5 della predetta circolare può leggersi: *".....in entrambi i casi, la data da prendere in considerazione per l'applicazione dei dazi o l'applicazione delle altre disposizioni relative al regime dell'immissione in libera pratica è la data di accettazione della dichiarazione incompleta....."*.

Non è previsto, in sostanza, un periodo di sospensione, identificabile nel periodo intercorrente tra la data di presentazione della dichiarazione incompleta e la data di chiusura della procedura, coincidente con il controllo doganale sulla correttezza dei documenti o dei dati forniti a posteriori, nel termine autorizzato.

La data di contabilizzazione anche dei maggiori, eventuali diritti rimane quella della presentazione della dichiarazione incompleta, data nella quale, come retro evidenziato, per espressa previsione normativa, si realizza il contemporaneo svincolo della merce.

Del resto, la lettura delle disposizioni che regolano la procedura della dichiarazione incompleta non può che ribadire tale indirizzo.

Come abbiamo visto, il legislatore comunitario statuisce che quando la dichiarazione incompleta contenga un'indicazione provvisoria del valore, l'autorità doganale:

- ❖ procede alla contabilizzazione immediata dell'importo dei dazi calcolati sulla base di tali indicazioni;

- ❖ esige, se del caso, la costituzione di una garanzia sufficiente per coprire la differenza tra tale importo e quello cui in definitiva possono essere soggette le merci⁽²²⁾.

Premesso come la costituzione

della garanzia non costituisca, per il legislatore comunitario, un obbligo, in quanto l'inciso *"se del caso"* lascia all'autorità doganale procedente del singolo Paese la facoltà di ricorrere a tale mezzo (mentre laddove si tratti di tutelare gli interessi erariali comunitari, proprio come nel caso della contabilizzazione e messa a disposizione delle risorse proprie, le previsioni sono tassative), ciò che importa è che i diritti devono essere immediatamente contabilizzati (in contabilità A), l'eventuale costituzione della garanzia non potendo in nessun modo influire su tale momento.

Le merci, pertanto, devono considerarsi svincolate al momento del perfezionarsi della dichiarazione incompleta ovvero quando quest'ultima viene esitata.

Lungi dal costituire una deroga al generale principio che non prevede sospensioni dell'obbligazione doganale, se non nell'unico caso di cui all'art. 221, § 4, Reg.to (CEE) n. 2913/92, cit., già esaminato, la procedura della dichiarazione incompleta costituisce unicamente un'agevolazione o, meglio, esprimendosi come il legislatore comunitario, una semplificazione procedurale, che non può avere la conseguenza di sospendere l'obbligazione tributaria, già certa, liquida ed esigibile.

In sostanza, anziché costringere l'importatore a dichiarare in via definitiva un elemento di cui non ha la certezza assoluta e, successivamente, ricorrere alla procedura della revisione dell'accertamento per le eventuali correzioni a quanto dichiarato, il legislatore comunitario, con la procedura della dichiarazione incompleta, ha consentito all'im-

19) Art. 74, § 1, Reg.to (CE) n. 2913/92, cit..

20) Art. 221, § 4, Reg.to (CE) n. 2913/92, cit..

21) Agenzia delle Dogane, Area Gestione Tributi e Rapporto con gli Utenti, Ufficio regimi doganali e fiscali, circolare 12 febbraio 2004, n. 5/D.

22) Cfr. nota n. 7.

portatore di dichiarare un elemento di cui non ha la certezza assoluta e, successivamente, integrare con le informazioni mancanti la dichiarazione originaria. La quale, in ogni caso, dovendo essere presa a base quale momento per l'applicazione degli eventuali maggiori diritti, determina la definitività dell'accertamento, non essendo prevista quale autonoma causa di sospensione nell'ambito del Codice doganale comunitario e delle sue disposizioni applicative.

Né tale autonoma figura è rinvenibile, sempre qualora applicabili, nelle disposizioni interne che disciplinano la materia.

Anche da un punto di vista contabile interno, l'importatore è obbligato a registrare la dichiarazione doganale e a portare in detrazione l'Iva corrisposta in dogana nei termini previsti dalla normativa Iva⁽²³⁾.

Qualora, successivamente, sorga la necessità di modificare l'imponibile e l'imposta oggetto della dichiarazione doganale, dovrà effettuare una variazione nei modi e nei termini di cui all'art. 26, D.P.R. n. 633/72, cit..

Calando tali previsioni nella realtà doganale della dichiarazione incompleta sul valore, se, a seguito della comunicazione del valore definitivo, si evidenzieranno diritti (dazio e Iva) a debito, l'autorità doganale procederà a riscuotere tali diritti mediante emissione di bolletta di riscossione mod. A/22 e l'importatore registrerà in contabilità tale bolletta di riscossione (quale dichiarazione doganale di importazione) e porterà in detrazione l'imposta con essa versata.

Se, a seguito della comunicazione del valore definitivo, si evidenzieranno diritti (dazio ed Iva) a credito, l'importatore chiederà il rimborso del dazio corrisposto in eccesso rispetto al dovuto ed opere-

rà una scrittura di rettifica dell'Iva ormai registrata, qualora ancora nei termini previsti dall'art. 26, D.P.R. n. 633/72, cit..

Veniamo, ora, ad analizzare alcune questioni relative alla procedura di revisione dell'accertamento. L'incipit dell'art. 11, D.Lgs. n. 374/90, cit., recita testualmente: *"L'ufficio doganale può procedere alla revisione dell'accertamento divenuto definitivo, ancorché le merci che ne hanno formato l'oggetto siano state lasciate alla libera disponibilità dell'operatore o siano già uscite dal territorio doganale....."*.

La norma, il cui testo, seppur oggetto di numerose, successive modifiche, è rimasto invariato, nella parte riportata, fin dalla sua stesura originaria, richiede, per procedere alla sua revisione, che l'accertamento sia divenuto definitivo, anche se la merce è stata consegnata alla parte.

Se interpretiamo la disposizione alla luce di quanto riportato nella circolare n. 74/D/2003, cit. e secondo la vigente normativa comunitaria, che lega i concetti di definitività dell'accertamento, svincolo della merce e sua consegna alla libera disponibilità dell'operatore, ricaviamo che l'ufficio doganale può procedere alla revisione dell'accertamento quando, a seguito dell'assolvimento dei diritti (pagati o garantiti: assolve le eventuali operazioni di cassa, afferma la circolare) dello svincolo e della consegna della copia "figlia" della dichiarazione doganale all'operatore, l'accertamento è divenuto definitivo, anche se la merce stessa non si trova più negli spazi doganali.

Il dato letterale originario, pur non mutando sostanzialmente significato, deve essere adattato alle successive modifiche intervenute nel dato testuale o interpretativo della normativa correlata.

Tale posizione trova, ancora una volta, puntuale conferma nella legislazione comunitaria.

L'art. 78, § 1, Reg.to (CEE) n. 2913/92, cit., recante controllo a posteriori delle dichiarazioni, ovvero la disposizione ai sensi della quale questa istanza di revisione viene presentata, così come previsto dal manuale procedurale per l'attività di revisione dell'accertamento, diramato dall'Agenzia delle Dogane, Area Verifiche e Controlli Tributi Doganali e Accise – Laboratori Chimici, dapprima con circolare 10 marzo 2003, n. 13/D e, successivamente, con circolare 4 febbraio 2004, n. 3/D, stabilisce che *"Dopo aver concesso lo svincolo delle merci, l'autorità doganale può procedere alla revisione della dichiarazione, d'ufficio o su richiesta del dichiarante....."*.

Dopo aver concesso lo svincolo delle merci: quindi, dopo che i diritti sono stati contabilizzati, sia pagati (contabilità A), sia garantiti (contabilità B), in quanto, diversamente, la merce non potrebbe lasciare gli spazi doganali e dopo che la merce stessa è stata consegnata all'operatore, determinando la definitività dell'accertamento.

Nessun caso di sospensione è previsto. Non vi è differenza con l'interpretazione proposta dell'art. 11, comma 1, D.Lgs. n. 374/90, cit..

Lo svincolo, che presuppone l'assolvimento (pagamento o garanzia) dei diritti ed ha quale atto presupposto la consegna delle merci alla libera disponibilità dell'operatore costituisce il *discrimen* tra accettazione e rifiuto di una istanza di revisione, sia che riguardi un'operazione definitiva, sia che riguardi un'operazione semplificata, quale la dichiarazione incompleta.

Paolo Massari

Lucia Iannuzzi

Riepilogo anno 2015 n. 1/6

Si riporta l'indice degli articoli pubblicati nell'anno 2015. Per coloro che ne avessero la necessità il riepilogo degli anni precedenti è disponibile sia sul nostro sito che presso la segreteria del Consiglio Nazionale degli spedizionieri doganali.

EDITORIALE			
• Quick News	n. 1	pag. 2	
• Come eravamo... come siamo!	n. 2	pag. 2	
• Tessera per accesso in dogana	n. 3	pag. 2	
• UE... non solo obblighi	n. 4	pag. 2	
• CNSD Sogemar 25/09/2015	n. 5	pag. 2	
PRIMO PIANO			
• Procedura domiciliata e rappresentanza diretta	n. 1	pag. 3	
• Articolo 303 TULD applicazione corretta	n. 2	pag. 3	
• Corridoi doganali	n. 3	pag. 3	
• Controlli doganali incremento dei traffici	n. 4	pag. 3	
• Depositi IVA sanzioni fuori dal TULD	n. 5	pag. 3	
• Totalizzazione giustizia è fatta!	n. 6	pag. 3	
• Circolare 16/D/2015 ruling doganale	n. 6	pag. 5	
CONVEGNI			
• Genova 13/12/2014 il Nuovo CDU	n. 1	pag. 33	
• 1° Tavola rotonda del doganalista	n. 2	pag. 35	
• Nuovo codice doganale dell'Unione	n. 5	pag. 35	
• Pianificazione doganale e ruolo dei doganalisti	n. 6	pag. 15	
ATTUALITÀ			
• Applicazione dell'istituto della rappresentanza nella procedura di domiciliazione	n. 1	pag. 7	
• L'Italia si colora di Expo 2015	n. 2	pag. 5	
• Transfer pricing linee guida OMD	n. 4	pag. 6	
• Rimborso in materia di accise	n. 5	pag. 4	
FISCO			
• DL 21/11/2014 semplificazione fiscale	n. 1	pag. 11	
• Classificazione doganale	n. 2	pag. 9	
• Accertamento doganale	n. 3	pag. 7	
• Trasferibilità titoli di importazione	n. 4	pag. 7	
• Diritto del contribuente	n. 4	pag. 9	
• "First sale price"	n. 5	pag. 9	
• Cumulo... conciliazione	n. 6	pag. 6	
SPECIALE EUROPA			
• Le sfide del futuro	n. 1	pag. 16	
• Alla scoperta dell'Europa	n. 2	pag. 14	
• Preferenze tariffarie generalizzate	n. 2	pag. 15	
• Importazione di prodotti biologici	n. 2	pag. 16	
• I vestiti nuovi dell'imperatore	n. 3	pag. 13	
• Regime import/export	n. 3	pag. 14	
• Creatività e tutela del Know-how	n. 3	pag. 15	
• L'Europa e l'alimentazione	n. 4	pag. 13	
• Spedizioni transfrontaliere	n. 4	pag. 17	
• Stati Uniti d'Europa	n. 5	pag. 11	
• Il cammino dell'Euro	n. 5	pag. 12	
• CDU custodia temporanea	n. 5	pag. 19	
• La nascita dell'Euro	n. 6	pag. 11	
• Il transfer pricing doganale	n. 6	pag. 13	
DOGANE			
• Rappresentanza diretta anche ai CAD	n. 2	pag. 18	
• Dichiarazione di intento novità ed incertezze	n. 2	pag. 23	
• Standard di competenza	n. 2	pag. 27	
• Circolare 12/E 24/03/2014	n. 2	pag. 31	
• Controlli sanitari	n. 3	pag. 30	
• Gestione coordinata delle frontiere	n. 4	pag. 29	
• Sportello unico doganale	n. 4	pag. 31	
• Esportazioni e triangolazioni	n. 5	pag. 24	
• L'abuso di diritto nello Statuto del contribuente	n. 5	pag. 31	
• ATF accordo sul commercio	n. 6	pag. 17	
PROFESSIONE			
• Regolamento disciplina CNSD	n. 3	pag. 33	
• Regolamento formazione Sped. Dog.	n. 3	pag. 35	
• Convenzione RC professionale	n. 4	pag. 11	
FILO DIRETTO			
• "E-commerce" incauti acquisti	n. 1	pag. 37	
• Operazioni quadrangolari	n. 2	pag. 40	
• Accordo di libero scambio UE-Stati Uniti	n. 3	pag. 39	
• Spedizioni FOB o EXW	n. 4	pag. 39	
• Cessioni di beni	n. 5	pag. 39	
• Triangolazioni intracomunitarie	n. 6	pag. 39	
GIURISPRUDENZA			
• Il valore in dogana delle merci e i diritti di licenza	n. 1	pag. 19	
• Internazionalizzazione elemento dogana	n. 1	pag. 24	
• Valenza probatoria delle indagini OLAF	n. 2	pag. 11	
• WTO tutela degli operatori	n. 3	pag. 24	
• Diritto alla detrazione	n. 3	pag. 27	
• Accordo di Madrid 14/04/1891	n. 4	pag. 20	
• TAR Lazio accise e rappresentanza diretta	n. 4	pag. 23	
• Pronuncia Sopropè	n. 4	pag. 26	
• Art. 303 TULD	n. 5	pag. 21	
• CDU prescrizione dell'accertamento	n. 6	pag. 21	
• Integrazioni al contenzioso tributario	n. 6	pag. 25	
• Rappresentante in dogana	n. 6	pag. 27	
• Post-transaction	n. 6	pag. 32	
CONFIAD			
• Lisbona 13 Novembre 2015	n. 6	pag. 38	
SCENARI			
• Le terre rare	n. 3	pag. 17	
• Caffè? Si grazie!	n. 5	pag. 40	
NORMATIVA			
• PA fatturazione elettronica	n. 2	pag. 37	
ECONOMIA			
• Riscaldamento globale fiscalità internazionale	n. 1	pag. 27	