

MAGGIO - GIUGNO

PUBBLICAZIONE BIMESTRALE

Vol. LXXXII - N. 3

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA

FONDATORE
ANTONIO UCKMAR

DIRETTORE
VICTOR UCKMAR
UNIVERSITÀ DI GENOVA

DIRETTORE SCIENTIFICO
CESARE GLENDI
UNIVERSITÀ DI PARMA

COMITATO DI DIREZIONE

ANDREA AMATUCCI
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

MASSIMO BASILAVECCHIA
UNIVERSITÀ DI TERAMO

PIERA FILIPPI
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

FRANCO GALLO
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

ANTONIO LOVISOLO
UNIVERSITÀ DI GENOVA

CORRADO MAGNANI
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIANNI MARONGIU
UNIVERSITÀ DI GENOVA

DARIO STEVANATO
UNIVERSITÀ DI TRIESTE



CEDAM

CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI

2011

RASSEGNA DI GIURISPRUDENZA

MASSIMO SCUFFI

(aggiornamento 2011)

DIRITTO DOGANALE E DELLE ACCISE GLI ORIENTAMENTI DELLA GIURISPRUDENZA DI LEGITTIMITÀ

SOMMARIO: 1. L'obbligazione doganale e i suoi presupposti. – 2. Valore in dogana e classificazione della merce. – 3. L'obbligazione ed i presupposti delle accise. – 4. L'abbuono di imposta. – 5. I soggetti passivi: rappresentanza diretta ed indiretta. – 6. Il sistema di garanzie ed i regimi di transito. – 7. Il trattamento tariffario. – 8. La contabilizzazione *a posteriori* e le deroghe comunitarie: il concetto di buona fede. – 9. Abuso del diritto ed elusione. – 10. *Plafonds* iva e frodi «carosello». – 11. Le «restituzioni» all'esportazione. – 12. I mezzi di reazione dell'ordinamento. – 13. L'azione di recupero: l'ingiunzione, il ruolo e l'opposizione. – 14. Il procedimento di revisione ed il principio del contraddittorio. – 15. Rapporti tra azione amministrativa ed azione giurisdizionale. – 16. Prescrizione, decadenza e rapporti con l'azione penale. – 17. Rimborso dell'indebito tributario e traslazione dell'imposta. – 18. Esercizio e termini dell'azione di ripetizione. – 19. Conclusioni.

1. – *L'obbligazione doganale e i suoi presupposti*

I tributi doganali (ivi compresi i diritti di confine costituiti dai dazi, dai prelievi e dalle altre imposizioni all'importazione o all'esportazione previsti dai Regolamenti comunitari) sono regolati dalla normativa base contenuta nel d.p.r. 23 gennaio 1973, n. 43 (T.U.L.D.) i cui istituti sono stati riordinati con revisione delle procedure di accertamento e di controllo dal d.lgs. 8 novembre 1990, n. 374 in attuazione di una serie di direttive comunitarie intervenute in materia.

Tra i diritti di confine rientra pacificamente anche l'iva assolta sulle importazioni (dai Paesi terzi) prevista dall'art. 70 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633 la cui riscossione è riconosciuta in capo all'Ufficio doganale e non all'Ufficio iva.

Esiste – infatti – diversità nel sistema impositivo tra iva all'importazione ed iva interna: l'una viene accertata e riscossa all'atto dell'importazione (1) con riversamento di quota parte alla Comunità, l'altra è versata ed autoliquidata dal contribuente sulla massa di operazioni attive e passive inserite nella dichiarazione periodica (2).

I diritti di confine gravano esclusivamente sulle merci provenienti dagli Stati *extra* UE in base ad una tariffa doganale unificata a livello europeo che

(1) Si tratta – al pari del dazio – di *imposta d'atto* applicabile su ogni singola operazione.

(2) Cass. n. 12577 del 2010.

assicura un trattamento impositivo uniforme con trasferimento del gettito direttamente alla Comunità di essa costituendo «risorsa propria».

La Comunità europea è una unione doganale «perfetta» perché – oltre a vietare i dazi e le tasse ad effetto equivalente all'interno del mercato unico adottando una «tariffa comune» verso i Paesi terzi – consente la libera circolazione ai prodotti extracomunitari (immessi in c.d. «libera pratica»), applicando una regolamentazione unitaria (Codice doganale comunitario) soggetta a interpretazione uniforme tramite rinvio pregiudiziale ex art. 267 del TFUE (3), e destinando le entrate ricavate al bilancio comunitario (4).

(3) Il rinvio pregiudiziale di interpretazione (già previsto dal previgente art. 234 del Trattato CE) è frutto della ripartizione di compiti tra giudice nazionale e Corte di giustizia, «custode» dell'interpretazione del diritto comunitario e tenuta a fornire al giudice remittente la corretta «chiave di lettura» sul significato e la portata della norma del Trattato (e degli atti derivati quali i Regolamenti e le Direttive) indicandogli se essa precluda o meno (*osta o non osta*) l'applicazione della legge nazionale. Si tratta di un procedimento da giudice (nazionale) a giudice (comunitario) che integra e completa – sul piano ermeneutico – la cooperazione giudiziaria, *agevolando*, l'uno attraverso i lumi forniti dall'altro, l'esercizio del potere di disapplicazione (o di convalidazione della norma interna compatibile).

Il rinvio pregiudiziale è mezzo «facoltativo» per il giudice nazionale di I^a e II^a istanza (dunque per le Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali), «obbligatorio» per il giudice nazionale di ultima istanza (cioè la Sez. tributaria della Corte di Cassazione) salvo che la norma da interpretare risulti chiara, venga in gioco questione identica ad altra già sollevata e risolta in via pregiudiziale, risulti irrilevante sull'esito del giudizio, si sia formata giurisprudenza consolidata sul punto.

Anche la Corte costituzionale può avvalersi di tale meccanismo perché – pur nella sua peculiare natura di organo di «garanzia costituzionale» – si identifica in un giudice di unica istanza contro le cui decisioni non è ammessa alcuna impugnazione.

È stato precisato nella fattispecie sottoposta all'esame della Consulta (riguardante l'imposta di stazionamento di aeromobili e unità da diporto istituita – nell'ambito delle c.d. tasse sul lusso – dalla Regione Sardegna negli anni 2006/2007) che si verificherebbe una inaccettabile lesione dell'interesse generale all'uniforme applicazione del diritto comunitario se non fosse ad essa consentita la possibilità di interloquire con la Corte di giustizia (Corte cost. n. 1102 del 2008).

Una «nota informativa» riguardante contenuto e tecniche delle domande di pronunzia pregiudiziale da parte dei giudici nazionali è stata di recente emanata dalla Corte di giustizia (a seguito dell'entrata in vigore del Trattato di Lisbona) e si rinviene in G.U.C.E. C-297/01 del 5 dicembre 2009.

La nota fornisce anche indicazioni pratiche (e condizioni di applicazione) del procedimento pregiudiziale di urgenza (PPU) introdotto con modifiche al Regolamento di procedura della Corte di giustizia (in G.U.C.E. L 24/39 del 29 gennaio 2008) onde consentire una soluzione rapida e semplificata delle questioni (sia di interpretazione sia di validità dell'atto comunitario) cause l'urgenza con cui va decisa la controversia avanti al giudice nazionale.

Il rinvio di interpretazione – che serve ad uniformare l'applicazione del diritto comunitario mediante una interpretazione centralizzata – può avere ad oggetto atti vincolanti e non, in pratica tutto il sistema giuridico comunitario comprese le decisioni.

In pendenza di rinvio alla Corte di giustizia il giudizio va comunque sospeso come prevede lo Statuto della Corte (lo stesso avviene anche per le questioni non manifestamente infondate di illegittimità costituzionale rimesse alla Corte costituzionale), fermo restando che il giudice potrà sempre *medio tempore* adottare provvedimenti cautelari di sospensione dell'atto (art. 47 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546) ove la legge nazionale risulti di so- spetta incompatibilità (od incostituzionalità).

La sentenza della Corte di giustizia va poi interpretata secondo i criteri dettati dall'ordinamento nazionale e dunque – trattandosi di provvedimento giurisdizionale – l'esegesi va condotta, non alla stregua dei criteri propri dell'ermeneutica contrattuale ex artt. 1362 c.c. e

Il giudice tributario è dunque chiamato ad applicare – nel quadro delle disposizioni generali in materia doganale – oltre alla regolamentazione nazionale anche il Regolamento Cee n. 2913 del 1992 del 12 ottobre 1992 istitutivo del «Codice doganale comunitario» (CDC) nella nuova versione di cui al Regolamento Ce n. 2700 del 2000 del 16 novembre 2000 («modernizzato» dal regolamento n. 450 del 2008 del 23 aprile 2008 (5)) nonché il Regolamento Cee n. 2454 del 2 luglio 1993 che contiene le pertinenti norme di attuazione (DAC).

Il presupposto dell'obbligazione tributaria doganale è specificato nell'art. 36 del T.U.L.D. che lo individua – per le merci allo stato estero – nella loro destinazione al consumo entro il territorio doganale e – per le merci nazionali – nella loro destinazione al consumo fuori dal territorio stesso, presumendo immessa al consumo anche la merce indebitamente sottratta ai vincoli doganali (contrabbando), non presentata alle verifiche nei termini prescritti ovvero non rinvenuta nel corso delle predette operazioni salvo che sia andata distrutta o smarrita per caso fortuito o forza maggiore (cioè per eventi non imputabili al soggetto passivo a titolo di dolo o colpa grave (6)).

ss., ma secondo i canoni oggettivi e testuali dettati dall'art. 12 delle preleggi per gli atti a contenuto normativo, trattandosi di decisione che non solo è vincolante per il giudice nazionale (salvo che intenda sollevare nuovo rinvio alla Corte di giustizia per provocare un *revirement*) ma avente anche *effetti extraprocessuali* per la natura astratta e la portata dichiarativa che dispiega *erga omnes* al di là del litigio principale, dovendosi perciò ricercare più il significato oggettivo della regola (o del comando) di cui il provvedimento è portatore che non la statuizione di volontà che lo sottende (Cass. n. 3852 del 2009).

Tale efficacia «universale» è stata riconosciuta dalla Corte costituzionale a tutte le sentenze emesse dal giudice comunitario (*ex multis*, Corte cost. n. 113 del 1985, n. 389 del 1989 e n. 168 del 1991) e persino a quelle che definiscono un procedimento di infrazione aperto dalla Commissione nei confronti di uno degli Stati membri (*ibidem* Corte cost. n.

389 del 1989) donde – ha concluso la Corte – ben a ragione si può riconoscere ad esse un'efficacia non dissimile da quella, *self-executing*, propria dei regolamenti e delle direttive comunitarie applicandosi direttamente nell'ordinamento interno di ciascuno Stato membro e concorrendo – al pari delle prime due tipologie – a formare il «diritto vivente» dell'Unione europea.

Anche le decisioni della Commissione, benché prive dei requisiti della generalità ed astrattezza, costituiscono fonte di produzione di diritto comunitario derivato sia pur limitatamente ai rapporti giuridici intercorrenti tra privati e pubblici poteri (Cass. n. 2428 del 2010).

La cooperazione del giudice con la Commissione – chiamata a fungere da *amicus curiae* – si basa in genere sullo strumento della consultazione informativa delineata – per gli

aiuti di stato – dalla Comunicazione del 23 novembre 2005 95/C 312/07 per acquisire notizie in fatto ed elementi economico-giuridici di valutazione (pareri tecnici) anche su particolari regimi fiscali suscettibili di configgere con la disciplina comunitaria (così per il sistema cooperativistico nazionale Cass., ord. n. 3525 del 2006).

(4) L'Unione doganale si diversifica dalla «zona di libero scambio» che liberalizza solo gli scambi interni. Tale è la SEE (Spazio economico europeo) istituita il 1° gennaio

1994 in virtù dell'accordo stipulato tra l'UE e l'EFTA (*European Free Trade Association*) i cui paesi (oggi limitati a Norvegia, Islanda e Liechtenstein con esclusione della Svizzera) partecipano alle quattro libertà fondamentali (libera circolazione di merci, persone, servizi e capitali) senza essere membri dell'Unione.

(5) Il testo aggiornato sostituirà il precedente CDC al più tardi entro il giugno del 2013 quando saranno adottate ed applicabili le occorrenti disposizioni di attuazione.

(6) La presunzione di immissione al consumo della merce non viene meno in ipotesi di sottrazione di disponibilità della stessa per furto o per rapina ovvero per altri motivi ille-

Il sorgere del rapporto d'imposta presuppone, dunque, il duplice requisito:

- a) dell'attraversamento della linea doganale;
- b) della dichiarazione di destinare al consumo la merce nel mercato interno ed in via definitiva.

È la dichiarazione doganale (Documento Unico Amministrativo – DAU) che perfeziona il presupposto impositivo che la normativa comunitaria – in sintonia con la norma nazionale – identifica in una fattispecie «complessa» costituita:

- a) da un elemento fattuale (introduzione nel territorio CE di merce proveniente da Paesi terzi)
- b) da una determinazione di volontà (destinazione al consumo impressa dall'importatore mediante la dichiarazione doganale).

Anche nella procedura di «daziato sospeso» ai sensi dell'art. 164 del Regolamento doganale interno di cui al r.d. 13 febbraio 1896, n. 65, tuttora in vigore per quanto non in contrasto con le disposizioni del d.p.r. n. 43 del 1973, ai sensi dell'art. 347 di detto testo unico (dove è la stessa Dogana – in attesa di avere informazioni sull'attendibilità della documentazione presentata dall'operatore o sulla natura della merce dichiarata – a procrastinare il recupero degli eventuali maggiori diritti previa acquisizione di idonea garanzia (7)) il *dies a quo* è fatto risalire al momento dell'accettazione della dichiarazione (8).

Così pure in altre ipotesi di differimento della liquidazione e riscossione (9) il presupposto della obbligazione è sempre stato individuato nella importazione della merce e non nella determinazione finale del tributo (10).

citi (falso commesso da funzionari infedeli) che non fa venir meno la obbligazione doganale (Cass. n. 1940 del 1989 e n. 9935 del 1993).

(7) In tale contesto si iscrive pure il disposto dell'art. 61 del d.p.r. n. 43 del 1973 che autorizza la dogana a liquidare provvisoriamente i diritti sulla base della dichiarazione ed a rilasciare la merce verso prestazione di cauzione per gli eventuali maggiori tributi quando, per esigenze tecniche ovvero per disposizioni legislative o amministrative, non sia possibile determinare i caratteri, la natura o la composizione dei prodotti importati, vi sia – insomma – «obiettiva incertezza» sul regime daziario applicabile.

(8) Cass. n. 11020 del 1994 e n. 9908 del 1994.

(9) Cass. n. 6622 del 1997 e n. 10184 del 1997.

(10) Diversa è la procedura semplificata c.d. «franco sdoganato» (artt. 232 e 233 del d.p.r. n. 43 del 1973, poi sostituiti dagli artt. 12 e seguenti del d.lgs. n. 374 del 1990) dove è previsto che le imprese industriali e commerciali la cui attività sia alimentata da frequenti arrivi di determinate merci dall'estero possono essere autorizzate a disporre subito della merce dopo l'arrivo a prescindere dallo sdoganamento presso la dogana del luogo di destinazione.

In questo caso il procedimento di accertamento e liquidazione dei diritti è eseguito *a posteriori* e periodicamente attraverso l'esame delle scritture e contabilità aziendali che l'impresa è tenuta a mettere a disposizione degli organi doganali.

L'autorizzazione alla procedura semplificata non esime l'impresa autorizzata dal presentare la dichiarazione doganale risultando soltanto invertito – rispetto alla procedura ordinaria – il rapporto cronologico tra presentazione della dichiarazione e disponibilità della merce.

In deroga al disposto dell'art. 36 del T.U.L.D. il momento di insorgenza dell'obbligazione si individua, in questo caso, nella data di conseguimento della disponibilità della merce da parte dell'importatore e non nella data di presentazione della dichiarazione, lo spostamento cronologico del presupposto risultando giustificato dall'esigenza di disporre immediatamente della merce.

Si tratta infatti di procedure che incidono sulle sole *fasi attuative* attinenti all'accertamento e alla liquidazione dei diritti doganali e non anche sul presupposto dell'obbligazione e la data del suo sorgere, coeva a quella apposta sulla dichiarazione accettata (11).

Si considera, invece, non avverato il presupposto al cospetto di operazioni di importazione e di esportazione solo *temporanee* che non comportano una destinazione finale al consumo nel nostro Paese ovvero in un Paese straniero ma solo l'assoggettamento della merce a determinate fasi di lavorazione, riparazione o trasformazione in vista del successivo rientro nel Paese di provenienza.

Queste operazioni godono sostanzialmente di un regime di «sospensione di imposta» destinato a venir meno (sin dall'origine) solo se l'importazione o l'esportazione si tramuti in definitiva.

Il regime di sospensione presuppone dunque che la *manipolazione* del prodotto sia «usuale» o «perfezionativa» e che venga comunque assicurata l'«identità» della merce.

La manipolazione non deve incidere – invece – sulle «caratteristiche essenziali» così come individuate dal CDC (art. 24) in materia di «origine della merce» (riferibile al luogo in cui è avvenuta la lavorazione «sostanziale» che ha originato il prodotto nuovo) perché nel sistema doganale comunitario i regimi speciali o comunque agevolati comportano la necessità che le merci siano mantenute nello «stato» in cui si trovavano all'origine (12).

Parimenti restano esenti da imposizione tutte quelle operazioni di mero passaggio delle merci nel territorio doganale (c.d. operazioni di «*transito comunitario*») (13).

(11) Cass. n. 11020 del 1994 e n. 9908 del 1994.

(12) Cass. n. 16114 del 2007, n. 23985 del 2008 e n. 4997 del 2009 (ord.) in tema di indebita esenzione daziaria accordata ai silicio importato dall'India dove in quel paese il materiale veniva unicamente sottoposto ad operazioni di «frantumazione» nel mentre la lavorazione «sostanziale» di origine del prodotto (estrazione) avveniva in Cina, paese soggetto a dazio antidumping.

(13) Il regime di transito comunitario – disciplinato dai regolamenti n. 222 del 1977 e n. 223 del 1977 con successive modificazioni – si articola in due tipi fondamentali ed in misure di semplificazione.

a) Il *transito comunitario esterno* concerne le merci allo Stato estero (la cui importazione dovrebbe assolvere i diritti previsti dalla tariffa doganale comune) che debbono formare oggetto – per fruire del regime sospensivo – di una dichiarazione compilata sul formulario T1 (art. 1, par. 2, del Regolamento n. 222 del 1977).

Questo regime è utilizzato (tra l'altro) per la merce destinata alla esportazione verso Paesi terzi che beneficino – ove si tratti di prodotti agroalimentari – delle restituzioni all'importazione nell'ambito della politica agricola comune (merce equiparata – *per fictio iuris* – a quella allo Stato estero).

b) Il *transito comunitario interno* riguarda invece le merci riconosciute esenti da ogni imposizione comunitaria perché originarie dalla Comunità o perché considerate in libera pratica nella Comunità stessa (essendo già stati riscossi i prelievi doganali) e che debbono formare oggetto di una dichiarazione compilata sul formulario T2 (art. 1, par. 3, del Regolamento Cee n. 223 del 1977).

c) Quando le merci non circolano in regime di transito comunitario e sono spedite direttamente da un Paese membro ad un altro Paese membro il carattere comunitario delle stesse è invece attestato dal documento T2 L (art. 70/a del regolamento Ce n. 223 del 1977).

Come precisa l'art. 69 del citato Regolamento che disciplina le modalità di snellimen-

2. – Valore in dogana e classificazione della merce

La base imponibile della tassazione doganale è generalmente costituita dal prezzo della merce (o *valore di transazione*) al lordo di tutti i costi sopportati (mediazione, imballaggio, trasporto, carico-scarico, assicurazione) sul quale *valore complessivo* viene commisurata l'aliquota della tariffa doganale comunitaria.

Come si ricava dalla pertinente normativa del CDC e del DAC componenti aggiuntivi di tale valore sono anche i corrispettivi e diritti di licenza (*royalties*) ancorché non inclusi nel prezzo ove costituiscano «condizione di vendita» della merce (14).

Si è discusso se alla libertà dell'operatore di scegliere per la determinazione del valore in dogana il prezzo pagato in una transazione precedente a quella sulla cui base è avvenuta la dichiarazione in dogana (facoltà concessa a determinate condizioni dall'art. 147 del DAC) possa contrapporsi un identico potere dell'Amministrazione doganale sulla base del medesimo criterio.

Sulla questione è stato proposto dalla Corte di Cassazione quesito pregiudiziale alla Corte di giustizia (15) che ha fornito risposta positiva su analoga facoltà spettante all'Autorità doganale a condizione che sorgano fondati dubbi sulla veridicità del valore dichiarato e tali dubbi persistano dopo che sono state richieste informazioni «complementari», dando all'interessato la possibilità di far valere il proprio punto di vista (nel rispetto del «principio del contraddittorio») (16).

Per la classificazione delle merci, attualmente vige la Tariffa Doganale d'uso integrato comunitaria (TARIC) realizzata in forza di una «nomenclatura combinata» (NC) che tiene conto delle caratteristiche merceologiche del prodotto ma anche di altri elementi tariffari per renderla il più possibile uniforme in tutto il territorio dell'Unione europea.

La NC si basa sul sistema «armonizzato» di designazione e codificazione delle merci elaborato dal Consiglio di cooperazione doganale, attualmente Organizzazione mondiale delle dogane (17).

to delle procedure il documento T2 L non può essere rilasciato per le merci destinate ad essere esportate fuori dal territorio della Comunità ovvero per le quali sono state assolve le formalità doganali di esportazione per la concessione delle restituzioni all'esportazione ver- so Paesi terzi nel quadro della politica agricola comune [(lettera a) e lettera b)].

Le merci scortate da T2 L – inoltre – non perdono il loro carattere comunitario anche se attraversano uno Stato non membro purché risultino scortate da un unico documento di trasporto emesso in uno Stato membro (art. 70/b del Regolamento Ce n. 223 del 1977).

Il regime di transito interno ed esterno conformemente alla convenzione TIR è richiamato anche dal CDC «modernizzato» (Regolamento n. 450 del 2008) agli artt. 144 e 145. (14) La *condizione di vendita* della merce (che il CDC «aggiornato» enuncia nell'art. 41 sul metodo «primario» di determinazione del valore in dogana) è spesso rintracciata negli «accordi di licenza» e la Commissione – tramite il Comitato del Codice doganale – ha indicato una serie di «indicatori» dalla combinazione dei quali è possibile determinare la sussistenza di tale requisito quali la presenza di un controllo di fatto (del licenziante sul li- cenziatario-produttore) che vada al di là dalla semplice verifica di qualità del prodotto e si estenda a tutta la produzione nonché la logistica e consegna della merce con potestà di im- porre restrizioni e fissare le condizioni di prezzo ai terzi acquirenti.

(15) Cass., ord. n. 13313 del 2006.

(16) Corte di giustizia, sent. 28 febbraio 2008 C-263/06.

(17) Le regole generali di interpretazione – che si rinviengono nella I parte della NC- dispongono che la classificazione doganale delle merci è determinata legalmente dal testo

In questa raccolta sistematica – per settori merceologici – di *voci doganali* trovano collocazione le merci oggetto di scambi commerciali internazionali che vanno classificate secondo *proprietà oggettive* quali definite secondo il testo doganale, non rilevando il fatto che il fabbricante metta in risalto talune caratteristiche rispetto ad altre.

Gli operatori economici, i quali intendono conoscere la voce doganale pertinente nella quale rientra la merce che intendono importare od esportare per il calcolo dei dazi ovvero degli importi di restituzione alle esportazioni di cui possono beneficiare nell'ambito della politica agricola comune, possono fare richiesta di *informazione tariffaria vincolante (ITV)* all'autorità doganale, che resta per l'effetto vincolata nei confronti del destinatario per un periodo di 6 anni dalla data della comunicazione (art. 12 del Codice doganale comunitario) così come la ITV resta impegnativa nei confronti di quello stesso destinatario per le autorità di tutti gli Stati membri (art. 11 del DAC) (18).

Si tratta di una forma di «interpello» specifico rispetto a quello «generalizzato» previsto dallo Statuto dei diritti del contribuente (art. 11 della l. 27 luglio 2000, n. 212) che sfocia in un «parere» (sul modello del Codice doganale tedesco del 1898) costituente «decisione» ricorribile a sensi degli artt. 4, n. 5), e 12 del Codice doganale comunitario.

Dell'ITV non può invece formalmente giovare il *terzo* ancorché per la medesima merce, ma quel parere può sicuramente costituire un punto di riferimento privilegiato nell'ambito di indagini giudiziali eventualmente affidate a CTU.

L'informazione viene comunicata anche alla Commissione per l'aggiornamento della banca dati.

Se vi sono informazioni divergenti sulla classificazione di una stessa merce, la questione – ove non venga risolta tra gli Stati membri interessati – viene portata all'esame del Comitato per la classificazione delle merci: classificazione che deve rimanere il più possibile omogenea e non può variare da uno Stato all'altro secondo valutazioni discrezionali divergenti delle singole autorità con il rischio di determinare trattamenti discriminatori tra gli operatori economici interessati.

Spetta poi all'autorità giudiziaria nazionale – nell'ambito della inerente conflittualità – assumere le decisioni necessarie affinché venga applicata una ITV conforme al diritto comunitario, restando il giudice tributario facultato ad annullare la determinazione dell'autorità doganale che contrasta con la nomenclatura combinata e dichiarare la corretta classificazione, così cooperando alla applicazione uniforme anche di questo aspetto tecnico del diritto comunitario (19).

delle *voci* e delle *note* premesse alle sezioni o ai capitoli (oltre – occorrendo – dalle successive norme purché non confliggenti con il testo suddetto).

Apposito Comitato – istituito all'interno del Consiglio – ha il compito di redigere *note esplicative* e *pareri di classificazione* (non vincolanti), spettando poi al legislatore comunitario (Commissione) interpretare per via regolamentare e sotto il controllo della Corte di giustizia la nomenclatura per come deve essere applicata (con valenza *ex tunc*) ovvero indicare requisiti «complementari» per l'inserimento del prodotto in una determinata voce (con valenza *ex nunc*).

(18) Il CDC prevede accanto alla ITV anche l'IVO (informazione vincolante in materia di origine della merce) con validità di tre anni.

(19) Corte di giustizia, ord. 19 gennaio 2005, C-206/03 *Smithkline*. Nell'occasione la Corte, su rinvio pregiudiziale dell'High Court of Justice (in tema di classificazione di

L'ufficio procede alla riscossione dei diritti sulla base dell'autoliquidazione operata con apposita dichiarazione dal presentatore della merce in dogana («bolletta doganale») verificando la correttezza dei dati e procedendo, se del caso, alle occorrenti rettifiche con recupero (anche *a posteriori*) degli eventuali maggiori tributi (su cui *infra*).

Da queste prime indicazioni già si intuisce come tale meccanismo impositivo, soprattutto per le eccezioni e/o esenzioni che lo integrano, sia suscettibile di aprire vasti contenziosi tra il soggetto passivo d'imposta (che l'art. 38 del T.U.L.D. individua nel «proprietario della merce» e – solidalmente – in «tutti coloro per conto dei quali la merce è stata importata od esportata») e l'Amministrazione finanziaria (Agenzia delle Dogane) specie quando venga in discussione la determinazione dell'imponibile, le modalità di applicazione del corrispondente tributo, le esenzioni da tariffa.

L'Italia è tra i Paesi più restrittivi nei controlli e nelle pratiche doganali che sembrano – peraltro – destinate ad attenuarsi con la «modernizzazione» del Codice doganale comunitario prefigurante uno sdoganamento «centralizzato» presso Paesi prescelti per l'adeguatezza delle strutture che permetterà all'operatore di utilizzarle indipendentemente dal luogo di destinazione (20).

3. – *L'obbligazione ed i presupposti delle accise*

Per quanto concerne il comparto delle accise – comprendente per definizione legislativa tutta l'imposizione indiretta sulla produzione e sui consumi prevista con la denominazione di «imposte di fabbricazione o di consumo» e corrispondenti sovrimposte – anche esso è stato completamente riordinato sotto le spinte delle direttive comunitarie.

Il processo di allineamento comunitario della imposizione indiretta è iniziato con le disposizioni armonizzatrici del d.l. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla l. 29 ottobre 1993, n. 427 (che ha limitato le imposte di fabbricazione alle categorie degli oli minerali, oli lubrificanti e bitumi, bevande alcoliche e fiammiferi mentre le imposte di consumo alle categorie dell'energia elettrica, metano e tabacchi) e si è, da ultimo, tradotto nella disciplina organica contenuta nel d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 («Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative» – Tua).

L'art. 2 del Tua contiene – nel ridotto novero dei prodotti imponibili –

cerotti alla nicotina), stabiliva che, se una autorità competente fornisce una erronea informazione tariffaria vincolante, il giudice nazionale è tenuto, a sensi dell'art. 10 del Trattato, ad adottare, nell'ambito delle sue competenze, tutte le misure necessarie affinché detta informazione sia annullata e venga fornita una nuova ITV conforme al diritto comunitario.

(20) Il Codice doganale «aggiornato» prevede una diminuzione e semplificazione delle procedure doganali per velocizzare gli scambi, rafforzare le garanzie ed implementare il ricorso alla «autorizzazione unica» che, emessa in uno Stato membro, è destinata ad assumere valenza generale all'interno della Comunità senza necessità di reiterare le formalità già espletate.

La dichiarazione elettronica ed il sistema di transito informatizzato completano questo quadro destinato non solo all'applicazione delle misure tariffarie ma – soprattutto – a quelle riguardanti la sicurezza e la lotta contro le merci contraffatte [c.d. procedure di sorveglianza di cui al regolamento Ce n. 1383 del 2003 del 22 luglio 2003].

una puntuale specificazione del presupposto impositivo che si sviluppa in una *fattispecie a formazione complessiva* che sorge al momento della «fabbricazione» (21) (od importazione) del prodotto sottoposto ad accisa ma l'esigibilità del tributo è posticipata all'atto di immissione al consumo del prodotto stesso nel territorio dello Stato.

Fino al momento dell'immissione al consumo le merci rimangono in un *regime fiscale sospensivo*, circolando nel territorio dell'UE e venendo tassate nel Paese di destinazione (per le merci provenienti da Paesi terzi scontando sovrimposte di confine corrispondenti all'accisa gravante sugli analoghi prodotti interni).

La circolazione intracomunitaria in regime sospensivo dei prodotti soggetti ad accisa deve avvenire esclusivamente tra depositi fiscali (c.d. *interconnessione*) ed attraverso l'utilizzo di apposita documentazione (Documento Amministrativo di Accompagnamento – DAA) (22).

4. – *L'abbuono di imposta*

Le merci andate perdute o distrutte in regime di sospensione per *caso fortuito o forza maggiore* (cioè per fatti non imputabili al soggetto passivo a titolo di dolo o colpa grave ovvero a lui imputabili per colpa lieve) o che hanno subito cali naturali o tecnici (nei limiti di ammanco fissati forfetariamente in via presuntiva da appositi decreti ministeriali) fruiscono di un «abbuono di imposta».

È stato precisato che i quantitativi che risultano mancanti in sede di presentazione, verifiche e controlli si sottraggono all'imposizione a sensi dell'art. 4 del Tua (e dell'art. 37 del T.U.L.D.) solo quando si tratti di perdite di volume o di peso in dipendenza di fenomeni fisici, chimici o biologici ovvero di dispersioni o vanificazioni della merce medesima durante il deposito od il trasporto senza utilizzazione o manipolazione, per cui la perdita del bene dovuto a *furto o rapina* (che provocano entrambi lo «spossessamento») non ne comporta il venir meno, ma solo la sottrazione a vantaggio dell'autore del delitto che consente comunque al bene sottratto di entrare nel circuito commerciale rimanendo così assoggettabile ad imposta (23).

Per perdite e distruzioni causate da reati commessi da terzi è stato poi puntualizzato – alla luce della modifica dell'art. 4 del Tua ad opera dell'art. 59 della l. n. 342 del 2000 (finanziaria 2001) (24) – che la procedura di riscossione dell'accisa può essere sospesa subordinatamente alla prova della effettiva instaurazione di procedimento penale (non bastando la mera *notitia criminis*) ed in presenza di descrizione dei fatti denunciati idonea a far emer-

(21) Il concetto di fabbricazione rimanda all'atto finale del processo produttivo o di trasformazione preordinato alla successiva immissione al consumo del bene finito.

(22) Anche per i *depositi iva* a fini doganali solo l'immagazzinamento della merce (inteso come materiale introduzione) costituisce fattispecie di esenzione del tributo all'importazione Cass. n. 12249 del 2010.

(23) Cass. n. 12428 del 2007.

(24) La norma ha disposto anche lo sgravio dell'accisa per le aziende italiane «garanti» risultate estranee a furti ed irregolarità nella circolazione di alcole e tabacchi lavorati ma è stata ritenuta inapplicabile all'«obbligato principale» che ha curato le operazioni di trasporto (Cass. n. 4771 del 2009), ivi compreso il titolare del deposito fiscale da cui sono partite le operazioni in transito in regime sospensivo (Cass. n. 11220 del 2011).

gere la totale estraneità – anche sotto il profilo della *vigilanza* – del soggetto obbligato (25).

Parimenti – per fruire dell'abbuono – non basta la constatazione di emissione di decreto di archiviazione (per essere rimasti ignoti gli autori del fatto) ma occorre che l'obbligato dimostri il proprio «non coinvolgimento» cioè l'assenza di colpa grave nel suo operato per aver attuato tutte le misure idonee a scongiurare evento interamente ascrivibile al terzo (26).

Il recepimento della Direttiva n. 2008/118/CE ad opera del d.lgs. n. 48 del 2010 ha portato poi a modificare ulteriormente l'art. 4 del TUA con accrescimento dei poteri dell'AF chiamata a valutare se sia «soddisfacente» la prova – a carico del contribuente – che la *perdita irrimediabile o distruzione totale* del prodotto è avvenuta per caso fortuito o per causa di forza maggiore: valutazione probatoria, questa, la cui discrezionalità rimessa alla P.A. lascia peraltro dubbi sul rispetto del principio di «imparzialità» costituzionalmente garantito.

Il contenzioso sulle accise è praticamente assimilato a quello doganale rimandando gli artt. 3 e 14 del d.lgs. n. 504 del 1995 alle disposizioni del d.p.r. n. 43 del 1973 – d.lgs. n. 374 del 1990 cit. – d.p.r. 28 gennaio 1988 n. 43, in tema accertamento, liquidazione, pagamento e riscossione dell'imposta.

5. – *I soggetti passivi: rappresentanza diretta ed indiretta*

Le controversie aventi ad oggetto il recupero dei diritti doganali sono sovente caratterizzate da diversificazione soggettiva ancorché resti invariato il presupposto oggettivo stante la pluralità di obbligati «in solido» al pagamento dell'imposta (proprietario – detentore e/o presentatore della merce in dogana – tutti coloro per conto dei quali è stata importata od esportata).

Anche in relazione alle accise l'inerente conflittualità giudiziaria è suscettibile di coinvolgere una «pluralità» di soggetti passivi come avviene nella materia doganale.

L'art. 2 del decreto legislativo citato annovera, infatti, come obbligati solidali il titolare del deposito fiscale dal quale avviene l'immissione in consumo (il garante del pagamento del tributo) e chiunque nei confronti del quale si verifichino i presupposti di esigibilità dell'imposta: in pratica il fabbricante (sempre e comunque) e l'intermediario tramite il quale viene immessa al consumo la merce (compreso il trasportatore).

È stato perciò affermato – in tema di *evasione* dell'imposta di fabbricazione – che deve ritenersi assoggettato al tributo non solo il produttore ma chiunque sottragga o concorra a sottrarre il prodotto all'accertamento ed al pagamento dell'imposta con la conseguenza che l'A.F. può intimare il pagamento a qualunque autore della frode fiscale quale soggetto passivo del rapporto tributario, senza che occorra il previo accertamento della responsabilità penale (27).

Tra gli obbligati alla corresponsione del tributo doganale è stato per lungo tempo ricompreso per *factio iuris* anche la figura dello *spedizioniere doganale* per fatti addebitabili all'*importatore*, relativamente a merce immessa al

(25) Cass. n. 17195 del 2009.

(26) Cass. n. 9787 del 2010.

(27) *Ex multis*, Cass. n. 11145 del 2006, n. 20826 del 2005, n. 13328 del 2009.

consumo in regime di sospensione di imposta in conseguenza della presentazione di false dichiarazioni di intenti (su cui *infra*).

La prospettazione che faceva transitare la responsabilità sullo spedizioniere si fondava sul «rischio professionale» per essersi quegli fidato della bontà della dichiarazione rilasciata dall'importatore ed aver omesso di controllarne la veridicità e trovava anche un qualche aggancio in una risalente giurisprudenza comunitaria affermando che l'utilizzo di documenti falsi rientrava nella categoria dei rischi professionali che incombono sull'agente doganale, il quale doveva rispondere dell'esazione dei maggiori dazi richiesti dalla Dogana (28).

Peraltro, l'espressione «agente doganale» utilizzata in quella decisione con riferimento agli operatori olandesi non significava affatto spedizioniere dichiarante doganale (cioè mandatario con rappresentanza) sebbene mandatario senza rappresentanza, per cui il riferimento si basava sulla figura conosciuta nel diritto olandese di soggetto che opera in nome proprio, con esclusione del rapporto di mandato con rappresentanza che è invece alla base della figura dello spedizioniere doganale prevista dall'ordinamento italiano.

La giurisprudenza nazionale è venuta così ad evolversi mettendo in evidenza come il controllo effettuato dallo spedizioniere poteva essere solo documentale e quindi la sua eventuale responsabilità non poteva che essere limitata alla non corrispondenza fra la dichiarazione che egli rendeva in dogana e la situazione oggettiva della merce così come risultava dalla documentazione fornita dall'importatore.

Il richiamo alla responsabilità sussidiaria prevista dall'art. 41, 2° comma, del T.U.L.D. poteva dunque rivelarsi pertinente solo in relazione alla imposta complementare e suppletiva, la quale era l'unica a chiamare in causa la *diligenza* dello spedizioniere nell'espletamento del suo compito, posto che l'estensione della sua responsabilità andava rintracciata nell'ambito dell'«intrinseco collegamento» con la sfera delle sue attribuzioni professionali.

Al contrario la dichiarazione di intento che dava diritto all'esenzione ineriva ad un comportamento «eccedente» il mero rapporto doganale di importazione ed implicava un potere di ispezionare la contabilità dell'impresa importatrice che lo spedizioniere non aveva.

Tale normativa è stata quindi disapplicata dai giudici nazionali perché ritenuta incompatibile con l'art. 2.1 del regolamento Cee n. 1031 del 1988 del Consiglio 10 aprile 1988 – entrato in vigore il 1° gennaio 1989 e riprodotto nell'art. 201, par. 3, del CDC – restando escluso che potesse essere chiamato a rispondere dell'adempimento dell'obbligazione doganale chi, come lo spedizioniere italiano, agiva in nome e per conto del proprietario della merce transitata in dogana (rappresentanza «diretta») (29).

La Corte di Cassazione, in particolare, ha messo in risalto il carattere regolamentare della norma comunitaria «direttamente applicabile» per il solo fatto e nel momento in cui la situazione di incompatibilità si manifestava, senza necessità di alcuna declaratoria formale prevalendo essa sulle disposizioni di diritto interno ancorché anteriori (30).

Del resto l'Italia era stata già fatta oggetto di *procedura di infrazione*

(28) Corte di giustizia, sent. 13 novembre 1984, C-98 e n. 230 del 1983, *Van Gend en Loos*.

(29) Cass. n. 3623 del 2006.

(30) Cass. n. 10047 del 2000 e n. 14312 del 2003.

proprio per non aver adeguato tempestivamente la normativa interna al principio espresso dalla disposizione comunitaria, tanto è che l'art. 41 del T.U.L.D. veniva poi abrogato dall'art. 28 della l. 8 maggio 1998, n. 146 e riformulato l'art. 56 del T.U.L.D.

Per effetto della nuova disciplina lo spedizioniere o chiunque altro presenti la merce per conto di altri diventa perciò soggetto passivo dell'obbligazione tributaria solo quando agisce nell'ambito della rappresentanza «indiretta» (o «libera») diventando lui stesso dichiarante e dunque *responsabile solidale* con il rappresentato nell'obbligazione doganale (art. 38 del T.U.L.D.).

Situazione analoga si presenta con riferimento alla fiscalità interna (*iva all'importazione*).

L'art. 8, 3° comma, della l. 25 luglio 2000, n. 213 in funzione di interpretazione autentica ha, infatti, escluso espressamente lo spedizioniere doganale dalla responsabilità per il pagamento del tributo, a fronte di dichiarazione d'intento da lui presentata in dogana, tenendone responsabili soltanto coloro (cessionari, committenti, importatori) che tale dichiarazione avevano sottoscritto (31).

Anche in questo caso non si poteva esigere dallo spedizioniere di verificare la contabilità della impresa e, in relazione ad ogni singola operazione di importazione, accertare l'esistenza di un *plafond* iva attualmente disponibile e costituito con inclusione delle operazioni legislativamente previste (art. 68 del d.p.r. n. 633 del 1972) per poter usufruire dell'esenzione di imposta.

Ove si voglia risalire alla «responsabilità paritetica» dello spedizioniere per le operazioni doganali è dunque necessario accertarne la *colpevolezza*, cioè la sua partecipazione dolosa o colposa.

Non a caso l'art. 202 del CDC ricollega la coobbligazione delle persone diverse dall'importatore alla partecipazione dell'evento od alla consapevolezza dell'irregolarità (*sapevano o dovevano sapere*).

Lo spedizioniere va considerato infatti responsabile nella misura in cui risulti da lui conosciuta o conoscibile la situazione di apparenza coprente l'irregolare introduzione della merce nel territorio comunitario (32).

In tal senso la responsabilità può emergere dalle modalità con cui gli vengono impartite le istruzioni doganali o dalla fittizietà delle operazioni coeve ad ogni suo intervento ovvero da altri elementi anche presuntivi che escludano lo stato di sua *buona fede* (33).

Obbligato al pagamento dei dazi oltre all'importatore (ed il di lui rappresentante indiretto) è anche qualsiasi altro soggetto che – pur non dichiarando di agire a nome o per conto di un terzo (ovvero dichiarare di agire in nome o per conto di un terzo senza disporre dei relativi poteri) – partecipi alle *formalità doganali* «cooperando» in qualsiasi modo al perfezionamento dell'operazione.

L'art. 201 3° comma del CDC precisa infatti che quando una dichiarazione è resa in base a *dati* che determinano la mancata riscossione dei dazi le persone che li hanno forniti ed erano od avrebbero dovuto essere a conoscenza della loro erroneità, possono essere considerati debitori secondo la normativa nazionale.

In base a questi principi la Suprema Corte ha riconosciuto la responsabi-

(31) Cass. n. 14312 del 2003.

(32) Cass. n. 24336 del 2009.

(33) Cass. n. 21226 del 2006.

lità in materia doganale anche in capo a soggetto qualificatosi nella dichiarazione doganale «rappresentante fiscale», pur nella consapevolezza trattarsi di specifica figura prevista in materia di *iva all'importazione* (art. 17 d.p.r. n. 633 del 1972) e di *accise* (art. 44, 3° comma, l. n. 27 del 1993) e solo per tali tipologie di imposta formalmente responsabile, con esclusione di ogni altra operazione effettuata dal mandante estero (34).

Nell'ordinamento doganale comunitario è contemplato – infatti – il «diritto di rappresentanza» (art. 5 CDC) che consente a chiunque di farsi rappresentare presso l'autorità doganale per l'espletamento di atti e formalità previsti da quella normativa specifica ma non la «rappresentanza fiscale» in senso proprio.

La Corte ha, per contro, rilevato che siffatta soggettività passiva «parziale» va calata e modulata in concreto sugli effetti ed obblighi della dichiarazione doganale che vede sia la «equivalenza» del presupposto materiale dell'iva all'importazione a quello dei dazi doganali sia la «unicità» di prelievo (ancorché con separata liquidazione) effettuato sulla bolletta quale condizione per il rilascio della merce, riconoscendo così anche in capo al rappresentante fiscale la qualità di soggetto passivo dell'obbligazione doganale (35).

6. – *Il sistema di garanzie ed i regimi di transito*

La posizione autonoma rivestita dallo spedizioniere doganale rispetto al proprietario della merce è stata messa in luce da quelle pronunzie di legittimità (36) secondo le quali, quando lo spedizioniere doganale, nell'eseguire le operazioni in dogana per conto del proprietario della merce, si avvale della facoltà di differire il pagamento dei tributi doganali, ai sensi degli artt. 78 e 79 del T.U.L.D., stipulando all'uopo con la società di assicurazioni una *polizza fideiussoria*, sostitutiva della cauzione ed identificante l'obbligazione garantita nel debito inerente a detti tributi, a tale Compagnia, che per il suddetto titolo sia stata escussa dall'Amministrazione finanziaria, deve essere riconosciuto diritto di *surrogazione e regresso* (artt. 1949-1951 del codice civile) nei confronti del proprietario importatore, il quale, nonostante il ricorso all'attività dello spedizioniere, è l'unico *soggetto passivo* del rapporto tributario e, quindi, dell'obbligazione garantita.

Si è sostenuto che non ha senso parlare di nuovo rapporto obbligatorio, aggiuntivo ovvero novativo, insorto in capo allo spedizioniere per effetto della convenzione del *pagamento periodico o differito* al quale il proprietario rimarrebbe estraneo non avendovi partecipato né avendovi tratto beneficio.

Se l'obbligazione tributaria garantita resta il debito di imposta gravante sul proprietario importatore, quella contratta dall'operatore doganale per avvalersi delle modalità di pagamento previste dal sistema delineato dal T.U.L.D. si interpone quale accessorio del debito principale, come tale rientrando nella garanzia prestata dal fideiussore ex art. 1942 del codice civile (37).

(34) Cass. n. 8122 del 2001.

(35) Cass. n. 13890 del 2008 e Cass. n. 7261 del 2009.

(36) Cass. n. 5053 del 1998, n. 1399 del 1999 e n. 845 del 2002 dopo le fondamentali decisioni delle sez. un., n. 499 del 1993 e n. 500 del 1993.

(37) Cass. n. 4575 del 2006

Di conseguenza, i rapporti tra proprietario-importatore e spedizioniere che li contraddistinguono (in relazione al mancato pagamento dei diritti doganali con le somme ricevute dal primo da parte del secondo) sono da considerare momenti «interni» che non interferiscono sul debito di imposta o sulla fideiussione non essendo opponibili né al creditore (Amministrazione finanziaria) né al garante (Istituto assicuratore).

In conclusione, il comportamento dello spedizioniere che – incaricato dall'importatore di versare le imposte doganali e fornito della relativa provvista – non adempie l'incarico anche attuando una *condotta fraudolenta* e penalmente rilevante attraverso la contraffazione dei documenti (quale, ad esempio, la costituzione di *bollette false*), non esonera il contribuente importatore dall'assolvimento dell'obbligazione tributaria che rimane a suo carico a prescindere dal fatto che il delegato abbia agito in maniera negligente o scorretta.

Secondo i principi civilistici, invero, non assume rilevanza il fatto che il mandante abbia fornito la provvista allo spedizioniere perché il comportamento negligente o scorretto del delegato, tanto ai danni del rappresentato, quanto ai danni del terzo, rileva solo ai fini dei rapporti interni fra mandante e mandatario, legittimando solamente il primo all'azione di rivalsa per l'indebito arricchimento del secondo e, eventualmente, per il risarcimento dei danni patiti.

Un temperamento a tali principi è stato peraltro ravvisato nel caso in cui lo spedizioniere abbia profittato di un *accordo criminoso* con il funzionario doganale, in tale ipotesi il mancato incasso del tributo, causato anche da fatto del *dependente pubblico infedele*, non essendo sufficiente – ad opinione della Corte – a giustificare l'escussione dell'obbligato principale (38).

I giudici di legittimità hanno al riguardo coordinato i principi di *autore-sponsabilità e lealtà della P.A.* (ricavabili dall'art. 10 della l. n. 212 del 2000) con quelli di *affidamento del contribuente* desumibili dalla normativa comunitaria (art. 220 par. 2 lett. *b* del CDC) in base alla quale resta precluso il recupero dei diritti doganali che non siano stati riscossi per erronea determinazione delle autorità competenti non percepibile dall'operatore che abbia agito in buona fede osservando le disposizioni vigenti.

I regimi doganali assistiti da *garanzia* che consentono all'amministrazione, a fronte dell'inadempimento dell'obbligato principale, l'escussione diretta del garante quale coobbligato solidale con il soggetto garantito sono tipici dei depositi e dei regimi di transito.

L'atto costitutivo di garanzia globale per le operazioni di *transito comunitario* (artt. 189 e seguenti del CDC e 359 e seguenti del DAC) obbliga il garante ad effettuare il pagamento fino alla concorrenza dell'importo massimo garantito «a prima richiesta scritta» delle autorità competenti, sicché resta preclusa l'opponibilità di eccezioni attinenti le vicende del rapporto garantito e le sue modalità di gestione, salvo l'*exceptio doli* qualora la richiesta di esazione appaia *prima facie* frutto di comportamento abusivo e/o fraudolento del beneficiario con derivato pregiudizio per il garante, non solo economico, ma anche giuridico nel senso di determinare la perdita del suo diritto di surrogazione o regresso (39).

(38) Cass. n. 14810 del 2010.

(39) Cass. n. 19194 del 2006, che ha escluso il diritto alla liberatoria od allo svincolo fatto valere dal garante (avendo l'obbligato principale compiuto operazioni in esubero rispetto all'ammontare di garanzia per mancata osservanza dell'obbligo di vigilanza periodica

Anche per gli esportatori beneficianti delle facilitazioni comunitarie sotto forma di finanziamento delle esportazioni di *prodotti agricoli* era previsto un *regime di cauzione* particolarmente rigoroso, pertanto ad una interpretazione delle garanzie prestate in via «funzionale» per il buon esito della destinazione delle «risorse proprie» ed il pronto recupero senza ostacoli di quanto anticipatamente erogato (40).

La figura del garante entra in gioco anche nel documento di cauzione dei diritti doganali denominato *Carnet TIR*, titolo che rende possibile il trasporto internazionale di merci su strada senza che il carico, allorché vengano attraversate più frontiere, sia soggetto al pagamento di dazi o tasse equivalenti presso gli uffici doganali di passaggio né debba sottostare a controlli ulteriori a quelli normalmente previsti presso la dogana di partenza e quella di destinazione (41).

Ogni Stato aderente alla Convenzione TIR abilita un ente all'emissione dei *carnets* nonché ad assumerne la garanzia verso le Autorità dello Stato in cui è sito l'ufficio doganale di entrata nel momento in cui le merci sono accettate in transito.

In Italia l'ente garante istituito allo scopo è l'Unioncamere chiamato a rispondere del pagamento dei diritti doganali non solo per le merci menzionate nel *carnet TIR* ma anche per ogni altra che si trovi comunque stivata all'interno del veicolo.

Il *carnet TIR* preso in carico dall'ufficio doganale di partenza resta valido per tutto il tragitto fino al completamento dell'operazione all'ufficio doganale di destinazione e per l'adempimento delle conseguenti obbligazioni deve essere a propria volta prestata in favore di Unioncamere garanzia fideiussoria «a prima richiesta» da parte della ditta che intende iscriversi al registro e quindi avvalersi del relativo regime.

L'art. 8, 7° comma, della Convenzione, prevede che, allorché le somme diventino esigibili, «prima di reclamarle all'Associazione garante le autorità competenti devono, nella misura del possibile, chiederne il pagamento alla(e) persona(e) direttamente tenuta(e) a pagarle».

È stato ritenuto che questa regola non istituisce a favore del garante un beneficio di *preventiva escussione* che è principio di natura «eccezionale» che può derivare solo da convenzione tra le parti o da espressa indicazione nella legge perché derogatorio del criterio generale di solidarietà che rende corresponsabili – a scelta del creditore – i soggetti del rapporto di garanzia istituito per rafforzare il credito dell'Erario.

Tanto meno introduce una condizione di proponibilità dell'azione contro l'istituto garante ma soltanto prescrive che l'intimazione sia rivolta con precedenza al soggetto obbligato in via principale – quale trasportatore della merce – in funzione meramente strumentale all'adempimento.

spettante alla dogana sulle operazioni di transito) sul rilievo che non competeva alla dogana «monitorare» l'eventuale superamento del massimale nell'interesse del garante medesimo.

(40) Cass. n. 24209 del 2008.

(41) Il regime TIR (*Transport International Routier*) è stato istituito con la Convenzione di Ginevra del 10 gennaio 1959 al fine di semplificare le formalità doganali cui sono soggetti i trasporti internazionali di merci su strada ed è stato successivamente modificato da una seconda Convenzione adottata a Ginevra il 14 novembre 1975 ratificata e resa esecutiva in Italia con l. 12 agosto 1982, n. 706. Nell'ambito della Comunità europea, a seguito dell'abolizione delle frontiere interne tra Stati membri, le spedizioni in regime TIR sono ammesse unicamente quando il trasporto ha inizio o destinazione in un Paese terzo.

Il fatto poi che la disposizione specifichi che tale priorità venga rispettata solo nei «limiti del possibile» esclude conseguenze caducatorie dalla sua inosservanza temporale laddove risulti comunque inoltrata l'intimazione di pagamento, non derivando nullità da una imperfetta progressione cronologica (42).

Secondo l'espressa previsione della Convenzione (versione 1959) l'ambito della garanzia comprende anche le comminate penalità, escluso il caso in cui la responsabilità penale (che è personale) sia sussistente al momento di operatività della garanzia e solo successivamente (quando l'obbligazione del garante ha acquisito il suo definitivo contenuto) la sanzione penale sia stata modificata in sanzione amministrativa (43).

7. – Il trattamento tariffario

L'origine della merce oggetto di importazione nel territorio della Comunità europea ha influenza determinante ai fini del trattamento daziario.

Proprio *l'origine* (unitamente alla *quantità*, alla *qualità*, al *valore* della merce dichiarata in dogana) concorre a costituire base di calcolo dell'imposizione daziaria (44).

L'origine può giocare a favore come a sfavore dell'importatore: prodotti originari di Paesi terzi possono scontare dazi particolarmente consistenti (c.d. dazio *antidumping*) ovvero esserne esentati in tutto od in parte (è il caso dei prodotti dei Paesi in via di sviluppo).

Vi è una differenza sostanziale tra i due istituti.

Il dazio antidumping è misura protettiva a beneficio degli Stati appartenenti alla Comunità in relazione all'importazione di particolari prodotti provenienti da Paesi terzi ad un prezzo più basso di quello praticato sul mercato nazionale (ad esempio Corea del Sud).

Le disposizioni dei vari provvedimenti comunitari che istituiscono dazi *antidumping* considerano, infatti, oggetto di *dumping* un prodotto quando il suo prezzo all'esportazione verso la Comunità è inferiore al valore normale di un prodotto simile.

Il dazio antidumping non ha però natura *sanzionatoria* (non entrando in gioco irregolarità intenzionali o da negligenza, dunque violazioni del diritto comunitario) ma è «misura» (in analogia alle c.d. *quote latte*) di attuazione della politica comune destinata al «riequilibrio» del mercato evitandone turbative (45).

Il *sistema tariffario preferenziale* trae origine da accordi doganali di agevolazione daziaria riconosciuti ai Paesi in via di sviluppo dalla CE sulla base di elenchi di merci specifiche ed entro insuperabili limiti quantitativi (a contingente o a massimale) per evitare che esse – invadendo il mercato – danneggino i produttori locali.

La Comunità può unilateralmente accordare vantaggi daziari ad un certo gruppo di paesi (c.d. «Sistema delle Preferenze Generalizzate») ovvero stipu-

(42) Cass. n. 2848 del 2008 e n. 11864 del 2003.

(43) Cass. n. 11323 del 1995.

(44) Quantità, qualità, valore, origine della merce rappresentano le 4 tipologie di controllo doganale quali elementi fondamentali dell'attività di accertamento e revisione.

(45) Cass., sez. un., n. 20254 del 2004 e Cass. n. 23381 del 2009.

lare appositi accordi bilaterali identificando i prodotti che beneficiano della preferenza tariffaria.

La prova dell'origine da tali Paesi viene fornita alla dogana comunitaria presso la quale è effettuata l'operazione di importazione mediante l'esibizione di appositi certificati che debbono scortare la merce e vengono emessi – su richiesta degli esportatori – dalle autorità competenti del Paese di origine del prodotto: l'*EUR 1* per i Paesi con cui l'Unione europea ha sottoscritto appositi accordi; il *FORM A* per i Paesi che beneficiano di preferenze tariffarie generalizzate.

Il concetto di *origine* è differente da quello di *provenienza*.

Il primo attiene al fatto che una merce è stata realizzata in un certo luogo; il secondo al fatto che essa giunga da un determinato Paese dove è stata interamente realizzata (in tale caso il concetto di origine e di provenienza coincidono) oppure è stata ivi oggetto di lavorazione o trasformazione nella misura e secondo le condizioni fissate dai vari Regolamenti ed Accordi preferenziali (le cui linee generali si rinviengono nel Capitolo II del Titolo II del CDC e nel titolo IV del DAC).

In questo caso tali merci – pur originarie da altri Paesi – acquistano l'origine dove l'operazione è avvenuta (46).

Mentre l'*origine non preferenziale* comporta assoggettamento della merce all'aliquota daziaria così come prevista dalla tariffa doganale comune, l'*origine preferenziale* comporta l'applicazione di un'aliquota daziaria ridotta od addirittura l'esenzione.

Pertanto, le regole che distinguono l'origine preferenziale per il trattamento dazionario più favorevole che comportano sono più rigide delle altre e la loro applicazione costantemente monitorata dai servizi della Comunità.

L'autenticità e regolarità di questi certificati può essere fatto oggetto di riscontro *a posteriori* per sondaggio o quando vi sia motivo di dubitare sulla autenticità della relativa documentazione o l'esattezza delle informazioni.

In tal senso dispone il regolamento Cee n. 693 del 1988 della Commissione del 4 marzo 1988 sull'applicazione delle preferenze tariffarie (ed analogamente il regolamento Cee n. 343 del 1992 della Commissione del 22 gennaio 1992) che disciplina la procedura di inchiesta (invio del certificato al c.d. *controllo a posteriori*) con eventuale sospensione del regime agevolativo.

Tale controllo è consentito nei tre anni successivi all'effettuazione dell'importazione mediante procedimenti di *cooperazione amministrativa* tra le autorità doganali dello Stato membro presso cui sono state effettuate le importazioni e quelle del Paese terzo emittente ovvero mediante missioni disposte degli organi esecutivi della Commissione per la lotta antifrode.

L'art. 26 del CDC ha riordinato sistematicamente la normativa previgente dispersa in numerosi testi regolamentari di settore, stabilendo che – anche nel caso in cui l'origine delle merci venga comprovata mediante presentazione di documenti l'autorità doganale può sempre richiedere – in caso di seri dubbi – qualsiasi altra prova «complementare» per accertarsi che l'origine indicata risponda alle regole comunitarie (47).

(46) Ad esempio, ai fini dell'applicazione della preferenza tariffaria, vige per l'area Asean (Brunei, Daressalam, Indonesia, Malaysia, Laos, Singapore, Tailandia, Vietnam) la regola del «cumulo regionale» secondo la quale l'origine preferenziale viene riconosciuta ai prodotti alla cui fabbricazione concorrono i Paesi dell'area con un apporto o valore aggiunto del 60%.

(47) Principio cui si richiama anche Cass. n. 16877 del 2009 in tema di benefici all'esportazione mediante c.d. «prefinanziamento», argomentando che la prova dell'effettiva

Tale controllo può anche transitare da missioni disposte dagli organi esecutivi della commissione per la *lotta antifrode* (Uclaf ed oggi Olaf a sensi del regolamento Ce n. 1073 del 1999 del Parlamento e del Consiglio del 25 maggio) di propria iniziativa o su segnalazione degli Stati membri (che si avvalgono di propri servizi, in Italia Svad).

L'Olaf fissa le condizioni e le modalità delle inchieste in materia di lotte alle frodi, alla corruzione ed a qualsiasi altra attività illegale pregiudizievole per gli interessi della CE ed ha potere di accesso ed acquisizione documentale presso gli organismi comunitari in caso di gravi irregolarità transfrontaliere o su domanda di uno Stato membro.

Al termine dell'inchiesta gli investigatori redigono un «rapporto finale» comprendente una sintesi dei fatti, le conclusioni dell'inchiesta e le raccomandazioni sul seguito più opportuno.

I risultati di queste indagini sono poi quelli che determinano il recupero *a posteriori* dei dazi esentati o ridotti in base a certificazioni invalide o comunque irregolari.

La relazione elaborata dall'Olaf ha valenza probatoria (l'art. 9 del Regolamento Ce n. 1073 del 1999 dispone che le relazioni dei funzionari Olaf hanno valore di elementi di prova nei procedimenti amministrativi e giudiziari dello Stato membro) e può essere utilizzata per disporre perquisizioni, chiedere sequestri e misure cautelari personali.

I rapporti riguardanti inchieste «interne» vengono infatti trasmessi dall'Olaf all'Autorità giudiziaria dello Stato membro interessato quando le informazioni ottenute riguardino fatti suscettibili di rilievo penale (tale comunicazione è facoltativa nei rapporti «esterni»).

Il rapporto ed i documenti allegati possono essere perciò prodotti dal pubblico ministero in dibattimento e può essere citato l'ufficiale Olaf come testimone per confermare la relazione.

L'attività dell'Olaf è in grado così di tener luogo all'espletamento di (più lunghe) «rogatorie» né sembra incontrare limiti al suo esercizio essendo i mezzi di indagine disciplinati dai Regolamenti comunitari non ostacolati da ragioni di incompatibilità con i principi fondamentali dell'ordinamento e/o di ordine pubblico o buon costume che condizionano l'acquisizione di mezzi di prova assunti per rogatoria all'estero (art. 729 del codice di procedura penale) (48).

Anche i «verbali ispettivi» possono essere prodotti dall'Amministrazione

immissione al consumo costituisce «condizione essenziale» per l'attribuzione dell'agevolazione (in difetto sorgendo il diritto di escussione dell'impresa finanziata) ma tale prova non può esaurirsi nella verifica di formale corrispondenza della documentazione alle tipologie all'uopo indicate dai Regolamenti comunitari ed esige una valutazione concreta di idoneità e sufficienza del contenuto di essa in funzione dell'accertamento dell'avvenuto perfezionamento dell'operazione. Resta perciò l'Autorità doganale sempre abilitata – ove non siano maturate preclusioni temporali – a richiedere «supplementi documentali» nel rispetto degli obblighi imposti agli Stati membri di assicurarsi della regolarità delle operazioni finanziate, senza alcuna incidenza – sotto il profilo della violazione dei principi di buona fede ed affidamento – delle innovative «prassi» di intensificazione dei controlli rispetto a indirizzi amministrativi precedenti.

(48) Il regolamento Ce n. 2454 del 1993 prescrive nel dettaglio la procedura da seguire nella cooperazione amministrativa rivolta al corretto rilascio dei certificati di origine (ai sensi dell'art. 94 il Paese beneficiario dell'esportazione – d'ufficio o su richiesta della Comunità – è tenuto ad effettuare con sollecitudine le inchieste necessarie per individuare e prevenire le violazioni ed in tali inchieste può direttamente partecipare la Comunità stessa).

nei procedimenti giudiziari e richiamato il loro contenuto *per relationem* negli avvisi di accertamento purché ne vengano riportati in motivazione i tratti essenziali ai fini dell'esercizio del diritto di difesa (49).

Va poi detto che l'esenzione daziaria presuppone la *genuinità* del certificato di origine, cioè la sua *regolarità formale e sostanziale* per cui non rileva – ai fini dell'insorgenza del diritto al recupero – accertarne la *falsità materiale od ideologica*, ove si tratti di certificato emesso da autorità diversa da quella deputata al suo rilascio (50).

Anche un certificato di origine «ignota» perché mancante della documentazione a corredo da cui sia possibile accertare la provenienza della merce e dunque confermare l'origine dichiarata va considerato «certificato inesatto» autorizzante il recupero *a posteriori* per indebita concessione del regime preferenziale.

Né occorre un procedimento intermedio secondo le regole nazionali rivolto a convalidare la non autenticità del documento utilizzato per il recupero dei dazi in franchigia, l'ordinamento comunitario prevedendo che siano gli stessi organi dell'esecutivo comunitario a fornire le conclusioni – tramite le disposte commissioni di inchiesta – cui le autorità nazionali debbono attenersi nel riscontro di validità o meno dei certificati di origine (51).

Naturalmente spetta all'autorità doganale dar contezza dell'irregolarità del certificato ma, ove questa verifica *a posteriori* non sia possibile per mancanza di dati disponibili conservati dall'esportatore, l'onere si inverte spettando al debitore dimostrare l'esattezza dei fatti rappresentati e dunque la loro autenticità (52).

Il «principio di specialità» applicabile alla disciplina doganale delle importazioni dai paesi agevolati impone che l'Amministrazione debba eseguire i controlli in conformità a quella normativa specifica attenendosi alle tassative modalità procedurali ivi previste ma resta pur sempre a carico dell'importatore la prova (liberatoria) della correttezza dell'operazione per essersi avvalso di un beneficio che rappresenta «eccezione» alla regola generale di debenza del tributo (53).

La Corte di giustizia ha ulteriormente precisato che le Autorità competenti dello Stato membro importatore non sono tenute, prima di notificare avvisi di accertamento *a posteriori* dei dazi doganali, a statuire in ordine alla

(49) Cass. n. 23985 del 2008 e n. 4997 del 2009 (ord.).

(50) Cass. n. 19195 del 2006.

(51) Corte di giustizia, sent. 9 marzo 2006, C-293/04, *Beemsterboer*.

(52) Il principio affermato dalla Corte di giustizia nella sentenza *Beemsterboer* è stato applicato in una serie di casi di revisioni daziarie *a posteriori* a carico delle ditte italiane importatrici dei prodotti tessili giamaicani che secondo l'«Accordo di Cotonou» ACP-UE avrebbero dovuto beneficiare dell'origine preferenziale delle merci e che le investigazioni comunitarie – per verificare il rispetto dell'accordo in cooperazione con le autorità giamaicane – accertavano invece essere composti anche da filati di origine cinese. I certificati EUR 1 risultavano irregolari quanto allo Stato di origine, ma tale irregolarità non era stato possibile accertare da quelle autorità a seguito dell'inganno perpetrato dalle ditte esportatrici che avevano alterato le proporzioni e poi erano scomparse. Il rapporto Olaf aveva nell'occasione stabilito che le società esportatrici giamaicane non avevano conservato per i tre anni previsti dall'Accordo la relativa documentazione contabile e dunque gli importatori si erano dovuti addossare il recupero daziarario non operando nei loro confronti l'esimente della buona fede.

(53) Cass. n. 14966 del 2010.

possibilità di non procedere al recupero e possono basarsi sulle conclusioni di una commissione d'inchiesta comunitaria, anche se, riponendo affidamento sui certificati EUR 1 rilasciati in buona fede dalle competenti autorità del Paese di esportazione, esse non hanno riscosso dazi doganali al momento dell'importazione e, anche se queste ultime Autorità hanno contestato le conclusioni della commissione d'inchiesta, trattandosi, comunque, di interpretazione di normativa doganale comunitaria (54).

Si tratta di un regime, dunque, che rende di regola irrilevante che il dichiarante abbia agito «in buona fede ed in modo diligente» ignorando l'irregolarità da cui è derivata la mancata riscossione dei dazi che avrebbe dovuto pagare se tale irregolarità non fosse stata commessa.

Come stabilito dalla stessa Corte di giustizia (55) la *buona fede dell'importatore* non lo esime dalla sua responsabilità per l'adempimento dell'obbligazione doganale, essendo egli il *dichiarante* della merce importata quand'anche scortata da certificati inesatti o falsificati a sua insaputa.

La Comunità, infatti, non è tenuta a sopportare le conseguenze di comportamenti scorretti dei fornitori dei suoi cittadini, come tali, rientranti nel rischio dell'attività commerciale contro il quale gli operatori economici ben possono premunirsi nell'ambito dei loro rapporti negoziali.

Sulla base di codesto filo conduttore si è pronunziata la Corte di Cassazione in tema di transito comunitario in un caso di frode comunitaria realizzata dall'esportatore-produttore belga per merce apparentemente destinata ai Paesi terzi (Libano) via Jugoslavia, per sfruttare la restituzione all'esportazione dei prodotti agroalimentari nell'ambito della politica agricola comune. Tale merce veniva, invece, con falsa documentazione importata in Italia e l'operatore veniva così a godere dell'esenzione daziaria propria della merce comunitaria che pretendeva conservare per non essersi sostanzialmente realizzato il presupposto impositivo (merce direttamente proveniente da un Paese comunitario verso altro Paese comunitario) (56).

Nell'occasione i Supremi Giudici hanno statuito che non rilevava che la merce fosse di produzione e provenienza belga e fosse giunta come tale in Italia quando – accompagnata *ab origine* da T1 per l'esportazione verso Paesi terzi – era stata poi occultamente reintrodotta con falsi T2 L nel territorio della Comunità, posto che, avendo già beneficiato della restituzione del prelievo (a favore dell'esportatore), aveva perso fiscalmente la caratteristica di merce comunitaria donde delle agevolazioni a tale *status* connesse non poteva profittare l'importatore.

La merce andava dunque trattata come di provenienza da Paese terzo (Jugoslavia).

Veniva nell'occasione statuito che i diritti doganali si rendono dovuti per il semplice fatto che non esiste un titolo valido per ottenere l'esenzione che presuppone – senza soluzione di continuità – la *genuinità* della documentazione che certifica la provenienza e destinazione della merce, restando «fatto neutro» il mancato coinvolgimento dell'importatore nel disegno criminoso posto in essere dall'esportatore-produttore.

Insomma – salvo le deroghe delle quali si dirà oltre – in materia doganale è di regola invertito il principio civilistico secondo cui la buona fede

(54) Corte di giustizia, sent. 14 maggio 1996 C-153/94, *Faroe Seafood*.

(55) Corte di giustizia, sent. 17 luglio 1997, C-97/95 *Pascoal & Filhos*.

(56) Cass. n. 5007 del 2007.

si presume (essendo la malafede a dover essere di volta in volta dimostrata).

È pacifico, del resto, come già si è detto, che i trattamenti agevolativi – che si pongono come eccezione alla regola generale di imponibilità – vanno riconosciuti solo nella misura in cui soddisfino in concreto tutte le condizioni di forma e di sostanza, gravando sempre sul soggetto passivo che intenda avvalersi di disposizioni derogatorie del regime ordinario l'onere di dimostrare la sussistenza dei relativi presupposti (57).

Un temperamento al rigore di tali principi è stato applicato dalla giurisprudenza di merito solo sul piano sanzionatorio nel caso di irrogazione da parte dell'ufficio delle sanzioni amministrative previste dall'art. 303 del T.U.L.D.

È stato osservato – al di là dell'esegesi letterale secondo cui il 1° comma della norma farebbe riferimento solo alle difformità riscontrate in ordine alla quantità, qualità e valore della merce e non alla diversa origine mentre il 3° comma, che più genericamente allude all'accertamento dei maggiori diritti, non costituirebbe fattispecie autonoma ma solo circostanza aggravante del 1° comma (58) – che l'operatore economico – beneficiario della tariffa preferenziale, il quale risponde delle dichiarazioni inesatte dell'esportatore (o dell'autorità doganale di provenienza che non ha effettuato i dovuti controlli sull'origine prima di rilasciare i certificati) – non è imputabile di dolo o colpa (salvo il caso di frode o collusione) per aver utilizzato il beneficio daziario e dunque non sottostà al principio di colpevolezza sancito dall'art. 5 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 (59).

8. – *La contabilizzazione a posteriori e le deroghe comunitarie: il concetto di buona fede*

La *contabilizzazione a posteriori* è quella procedura di calcolo o ricalcolo dei dazi esclusi od applicati in misura inferiore al momento dell'accettazione della merce in dogana.

In questo caso la contabilizzazione deve avvenire entro due giorni dalla data in cui l'autorità doganale si è resa conto della situazione ed è in grado di calcolare l'importo legalmente dovuto determinando il soggetto obbligato al pagamento.

Il *debitore* dell'obbligazione doganale è il *dichiarante* o – all'occorrenza – la persona in nome della quale è stata effettuata la dichiarazione di importazione.

Si è visto che, il fatto che il dichiarante abbia agito in modo diligente ignorando una irregolarità da cui è derivata la mancata riscossione dei dazi che avrebbe dovuto pagare se tale irregolarità non fosse stata commessa, è ir-

(57) Cass. n. 17638 del 2004, n. 14146 del 2003 e n. 4598 del 2002 in materia di agevolazioni fiscali nel settore del credito.

(58) Cass. n. 2590 del 1999.

(59) *Contra* la risoluzione dell'Agenzia delle Dogane 26 novembre 2005 che fornisce – su parere dell'Avvocatura di Stato – una interpretazione estensiva del 1° comma dell'art. 303 alla luce del complesso delle disposizioni del T.U.L.D. che regolano la dichiarazione doganale (che deve contenere indicazione di origine e provenienza ex art. 57) per cui il controllo non può non estendersi anche all'origine della merce con tutte le conseguenze che ne derivano.

rilevante sulla sua qualità di debitore che discende dagli effetti giuridici connessi alla formalità della anzidetta dichiarazione.

Sono peraltro previste dal CDC nelle versioni succedutesi nel tempo specifiche eccezioni che si traducono in fattispecie di «esonero» dal recupero posticipato dei dazi.

Le deroghe alla contabilizzazione *a posteriori* si rinvencono nel Regolamento Ce n. 1679 del 1979 (art. 5, par. 2) e – quindi – a far tempo dal 1° gennaio 1994 – nel Regolamento Cee n. 2913 del 1992 (art. 220, par. 2 lettera *b* poi rinnovato dal Regolamento Ce n. 2700 del Parlamento e del Consiglio del 16 novembre 2000) secondo il portato interpretativo della giurisprudenza comunitaria intervenuta a definirne e dettagliarne il contenuto (60).

I principi sono stati poi ripresi (e condensati) nell'art. 82 del Regolamento n. 450 del 2008 (CDC «modernizzato»).

Il Regolamento Ce n. 1697 del 1979 (in vigore dal 1° luglio 1980) all'art. 5, par. 2, stabiliva che le autorità competenti hanno facoltà di non procedere al recupero *a posteriori* dell'importo dei dazi qualora tali dazi non siano stati riscossi a causa di un *errore* delle autorità competenti che non poteva essere ragionevolmente scoperto dal debitore purché costui abbia, dal canto suo, agito in buona fede ed osservato tutte le disposizioni previste, per la sua dichiarazione in dogana, dalla regolamentazione vigente.

Il Regolamento Ce n. 2913 del 1992 del 12 ottobre 1992 (in vigore dal 1° gennaio 1994) conteneva equivalente disposizione stabilendo nell'art. 220 [par. 2, lettera *b*)] che non si procede alla contabilizzazione *a posteriori* quando l'importo dei dazi legalmente dovuto non è stato contabilizzato per un *errore* dell'autorità doganale che non poteva essere ragionevolmente scoperto dal debitore avendo questi agito in buona fede e rispettato tutte le condizioni previste dalla normativa in vigore riguardo alla dichiarazione in dogana.

Il Regolamento Ce n. 2700 del 2000 (in vigore dal 19 dicembre 2000) ha, infine, integrato tale ultima disposizione precisando che quando la posizione preferenziale di una merce è stabilita in base ad un sistema di cooperazione amministrativa che coinvolge l'autorità di un Paese terzo, il rilascio da parte di queste ultime di un certificato – ove si riveli inesatto – costituisce un errore che non poteva essere scoperto.

Il rilascio di un *certificato inesatto* non costituisce tuttavia un errore in tal senso, se il certificato si basa su di una situazione fattuale inesatta riferita dall'esportatore salvo che risulti che le autorità che hanno rilasciato il certificato erano informate od avrebbero ragionevolmente dovuto essere informate che le merci non avevano diritto al regime preferenziale.

La buona fede del debitore può essere invocata qualora questi sia in grado di dimostrare che – per la durata delle operazioni commerciali in questione – ha agito con diligenza per assicurarsi che siano state rispettate tutte le condizioni per il trattamento preferenziale.

Il debitore non può tuttavia invocare la buona fede qualora la Commissione europea abbia pubblicato nel G.U.C.E. un avviso in cui sono segnalati fondati dubbi circa la corretta applicazione del regime preferenziale da parte del paese beneficiario.

(60) Da ultimo Corte di giustizia, sent. 14 novembre 2002, C-251/00, *Ilumitronica* e sent. *Beemsterboer*, cit.

La Corte di giustizia (61) ha chiarito che queste disposizioni aggiunte dal Regolamento Ce n. 2700 del 2000 al testo originario dell'art. 220 [par. 2, lettera b)] del regolamento Ce n. 2913 del 12 ottobre 1992 – ancorché di natura sostanziale – restano applicabili in via eccezionale anche alle obbligazioni sorte anteriormente alla entrata in vigore del Regolamento del 2000 stante il loro carattere essenzialmente interpretativo in funzione di migliorare la certezza del diritto e rafforzare la tutela dell'affidamento dell'operatore economico (62).

I giudici comunitari (63) hanno puntualmente enucleato – nell'interpretazione del testo comunitario – le condizioni al ricorrere delle quali l'autorità doganale non può procedere alla contabilizzazione *a posteriori* dell'importo dei dazi asseritamente dovuti ed il debitore ha, ovviamente, il diritto di opporvisi impugnando avanti all'Autorità giudiziaria ordinaria il provvedimento che tale recupero ha disposto.

Va sottolineato che ove sia riconosciuta efficacia esimente alla buona fede dell'importatore al ricorrere delle condizioni anzidette, essa opererà sia rispetto all'esazione dei dazi sia con riferimento alle sanzioni, l'ordinamento comunitario nel concedere l'esonero dal pagamento del tributo differenziandosi perciò dall'ordinamento nazionale dove – salvo talune eccezioni – tradizionalmente l'assenza di *colpevolezza* rileva solo sul piano sanzionatorio.

Tre restano tuttora le condizioni – base che debbono ricorrere *cumulativamente* per impedire il recupero *a posteriori* e che si rinviengono nella norma fondamentale (art. 220 par. 2 lett. b del CDC).

A) Occorre – innanzitutto – che i dazi non siano stati riscossi per un *errore* delle stesse autorità competenti.

B) L'errore da queste ultime commesso deve essere di natura tale da non poter essere ragionevolmente riconosciuto dal debitore in buona fede, nonostante la sua esperienza professionale e diligenza di cui è tenuto a dar prova.

C) Il debitore deve aver osservato tutte le disposizioni previste per la dichiarazione in dogana dalla normativa vigente.

Ulteriori pronunzie hanno meglio specificato le nozioni di *autorità competente*, di *errore riconoscibile* e di *diligenza* (64):

in ordine al concetto di autorità competente, in mancanza di una definizione precisa nella normativa comunitaria, può essere considerata tale non soltanto l'Autorità cui spetta procedere al recupero (di importazione) ma anche quella di rilascio del certificato preferenziale (di esportazione);

l'*errore*-nucleo essenziale della norma e *ratio* dell'istituto (non limitato a semplici refusi di calcolo o trascrizione ma ricomprendente qualsiasi tipo di vizio della decisione adottata quale la scorretta interpretazione delle

(61) *Ibidem*.

(62) Il Codice Doganale Comunitario del 1992 e del 2000 rappresentano – invece – un corpo normativo nuovo rispetto al precedente Regolamento Cee n. 1697 del 1979 e dunque non applicabile – salvo le disposizioni procedurali che operano su tutti i rapporti in corso – alle importazioni effettuate quando non erano ancora in vigore (Corte di giustizia sent. 7 settembre 1999, C-61/88, *De Haan Beheer BV*).

(63) Corte di giustizia sentenza *Ilumitronica cit.* che sul punto rimanda alla sentenza *Pascoal & Filhos, cit.*

(64) Corte di giustizia, sent. 1° aprile 1993, C-250/91 *Hewlett Packard France*; 14 maggio 1996, C-153/94 e C-204/94, *Fareoer*; 27 gennaio 1991, C-348/89 *Mecanarte*; 19 ottobre 2000, C-15/99 *Sommer*; 12 dicembre 1996, C-38/95 *Foods Import*; 26 giugno 1990, C-64/89 *Deutsche Fernsprecher*.

disposizioni applicabili) deve essere imputabile alle Autorità che hanno posto in essere i presupposti su cui riposava il legittimo affidamento dell'operatore, deve essere cioè provocato da un comportamento «attivo» delle medesime.

Non vi rientra, quindi, l'errore indotto da «situazioni fattuali inesatte» dichiarate dall'esportatore di cui non si debba valutare o verificare la validità (la semplice astensione od omissione dell'Amministrazione preposta non può di regola creare alcuna legittima aspettativa) salvo il caso che si sia riposto affidamento nella conoscenza da parte delle Autorità di quel Paese dei dati di fatto occorrenti per il rilascio delle certificazioni ed esse Autorità non abbiano sollevato alcuna obiezione sulle indicazioni contenute nella dichiarazione (ad esempio, l'irregolarità risulti nota e financo favorita dalle Autorità di esportazione).

La «riconoscibilità» dell'errore deve essere valutata tenendo conto della precisa natura di esso, accertando di volta in volta se le circostanze peculiari del caso, sia di diritto che di fatto, consentano al debitore di rilevarlo considerata la complessità della normativa di settore, il lasso di tempo in cui le autorità hanno perseverato nonostante il numero e l'importanza delle operazioni poste in essere dal debitore medesimo, la mancata pubblicazione delle disposizioni sulla G.U.C.E. o l'omessa trasposizione nell'ordinamento del Paese di provenienza, l'esperienza professionale dell'operatore, la diligenza dimostrata dal dichiarante (quando nutra dei dubbi, nell'assumere i chiarimenti del caso), la sua buona fede nel fornire tutte le informazioni necessarie previste dalle norme nazionali e comunitarie alle competenti Autorità doganali (ovviamente nei limiti dei dati e dei documenti che l'operatore può ragionevolmente conoscere ed ottenere).

Insomma, la regola che si ricava è che la responsabilità dell'operatore sussiste in via generale e può essere esclusa solo quando la mancata riscossione dei dazi *ab origine* sia stata causata da un *errore delle Autorità competenti che non poteva essere ragionevolmente scoperto dal debitore in buona fede e sempre che tale errore sia dipeso da un comportamento attivo dell'ufficio*.

Il fatto doloso od un raggiro dell'esportatore – ripetesi – non esime l'operatore dall'adempire la sua obbligazione (65).

Entro l'enunciato paradigma interpretativo vanno collocate le singole fattispecie litigiose rimesse alla valutazione di merito del giudice nazionale per la verifica – sui dati fattuali acquisiti agli atti di causa – della sussistenza o meno delle condizioni ostative al recupero *a posteriori* dei dazi doganali, l'intervento regolatore del giudice di legittimità non potendo – in tale ambito – estendersi oltre il vizio di motivazione (66).

Vediamo alcuni esempi.

La buona fede è stata ravvisata in un caso in cui l'inesattezza dei certificati (importazione di zeolite) risultava risalire alla Camera di commercio di Lubiana che aveva illegittimamente rilasciato, senza averne i poteri, i modelli Eur 1 che successivamente l'autorità amministrativa della Bosnia aveva invalidato in quanto emessi da soggetti non autorizzati.

Erano, dunque, non certificati falsi risalenti a condotta dell'esportatore ma certificati dichiarati non autentici per ragioni di carenza di potere dell'una

(65) Cass. n. 21775 del 2005.

(66) Cass. n. 22015 del 2006, *cit.*

Autorità rispetto ad altra, stante la situazione di caos normativo esistente a causa dello stato di belligeranza interessante i Paesi balcanici.

Da questo peculiare contesto storico veniva desunta l'estraneità dell'importatore che aveva fruito del trattamento agevolato, non potendo quegli agevolmente scoprire – nonostante la sua esperienza professionale – l'errata attestazione, trattandosi di certificati in allora compilati dalla competente Autorità amministrativa e dunque formalmente corretti anche per la dogana italiana che aveva accettato le relative dichiarazioni presentate secondo la vigente normativa, né risultava implicata la negligenza o l'artificio dell'operatore bensì un fenomeno di incertezza politico-amministrativa inavvertita dall'importatore e non causata da un'inesatta rappresentazione dei fatti da parte dell'esportatore che faceva così risorgere la clausola equitativa generale di tutela dell'*affidamento incolpevole* (67).

Diversamente è stato invece argomentato a conferma del giudizio di imputabilità dell'importatore espresso dal giudice del merito sulla base del contenuto di rapporto comunitario con l'esito delle indagini da cui risultava che la ditta esportatrice di Macao (autoradio) era stata appositamente costituita con capitale della casa madre di Hong Kong al fine di eludere il dazio *anti-dumping* in allora imposto dalla CEE sulla merce di provenienza cinese mentre le Autorità di quel Paese non erano state in grado di comprovare l'origine dei prodotti, sicché legittimo si appalesava il recupero *a posteriori* non potendo essere in tale situazione goduto il trattamento daziario agevolativo.

Risolutiva è stata considerata nella fattispecie la circostanza del controllo economico-societario realizzato tra imprese con trasferimento di produzione in periodo sospetto, avendo il giudice fatto implicita adesione alla *presunzione di elusione* sancita dall'art. 25 del CDC (eliminata, peraltro, dalla nuova versione del Codice «modernizzato») che prefigura l'eventualità che la lavorazione o trasformazione di merci sia stata effettuata al solo scopo di eludere le disposizioni applicate dalla Comunità alle merci provenienti da determinati Paesi (68).

Ancora è stata ritenuta corretta la contabilizzazione *a posteriori* nei casi di importazioni di silicio certificato come proveniente dall'India – paese ad esenzione daziaria – dove colà veniva solo sottoposto a lavorazioni che non ne comportavano un mutamento «sostanziale» mentre si era scoperto provenire dalla Cina dove era stato estratto il materiale (69).

Si entra così in un campo strettamente correlato alla negazione della buona fede, cioè quello dell'*abuso del diritto* che si riflette nel *divieto di comportamenti elusivi*.

9. – *Abuso del diritto ed elusione*

La materia doganale con riferimento ai *regimi agevolativi* è sempre stata interessata da frodi comunitarie che hanno portato alla costruzione del concetto di *abuso del diritto* utilizzato quale mezzo di salvaguardia contro i fenomeni elusivi.

(67) Cass. n. 22141 del 2006 e – negli stessi termini – Cass. n. 13065 del 2006.

(68) Cass. n. 20380 del 2006.

(69) Cass. n. 23985 del 2008 e n. 4997 del 2009 *cit.*

La Corte di giustizia ha stabilito il principio che l'applicazione della normativa comunitaria non può estendersi fino a ricomprendere i comportamenti abusivi degli operatori economici, vale a dire operazioni realizzate – non nell'ambito delle transazioni commerciali normali – bensì al solo scopo di beneficiare abusivamente dei vantaggi previsti dal diritto comunitario (70).

Anche il sistema comunitario, infatti, non è immune dal rischio – comune a tutti gli ordinamenti giuridici – di pratiche che formalmente ossequiano la regola ma che – in sede di applicazione – ne abusano.

Una delle prime fattispecie prese in considerazione riguardava una operazione di esportazione ad U dove – per usufruire delle restituzioni all'esportazione – la merce veniva consegnata al destinatario extracomunitario e da questi poi restituita, senza alcuna utilizzazione e con i medesimi mezzi, all'esportatore.

La Corte ha nell'occasione spiegato che, perché si possa parlare di pratica abusiva, occorre la concomitante presenza di due elementi, l'uno oggettivo e l'altro soggettivo:

a) la prova (spettante all'Amministrazione nazionale competente) che l'operazione commerciale non è stata conclusa per uno scopo economico ma solo per ottenere delle sovvenzioni a carico del bilancio comunitario che di solito accompagnano tali operazioni sicché al rispetto formale delle condizioni prescritte dalla normativa comunitaria non seguiva il rispetto dell'obiettivo da essa perseguito;

b) la volontà di ottenere il vantaggio derivante dalla normativa comunitaria mediante *creazione artificiosa* delle condizioni per il suo ottenimento: elemento questo esigente la prova (anche essa a carico dell'Amministrazione) di una collusione tra l'esportatore comunitario e l'importatore della merce nel Paese terzo.

L'abuso – per la verità – non implica necessariamente la natura fraudolenta o fittizia dell'operazione economica.

La *frode* è un comportamento volutamente finalizzato a trarre in inganno o, comunque, a rendere arduo all'Amministrazione finanziaria il cogliere la vera natura dell'operazione, presupponendo un certo artificio e grado di *calliditas*.

L'*abuso* si compendia nell'utilizzo *inesatto* di una norma giuridica in misura di regola *eccedente* la sua reale portata al fine di ottenere vantaggi fiscali che sarebbero leciti solo se rappresentanti l'*effetto naturale* della disposizione correttamente applicata alla fattispecie.

Benché non vi sia naturale sovrapponibilità tra abuso e frode, nelle operazioni economiche spesso i due concetti si integrano a vicenda perfezionando il fenomeno dell'elusione che ha trovato grande spazio, come si è visto, in sede comunitaria nel settore dei diritti doganali costellato da *regimi agevolativi* e *trattamenti tariffari preferenziali* da sempre campo di azione privilegiato per la messa in atto di manovre volte ad ottenere indebiti benefici daziari.

Il principio di divieto di comportamenti abusivi è stato trasposto e sviluppato anche nel settore affine dell'iva (71) sul rilievo che la lotta contro ogni possibile frode, evasione ed abuso è obiettivo riconosciuto e promosso dalla VI Direttiva, n. 77/388/CEE del Consiglio del 17 maggio

(70) Corte di giustizia, sent. 14 dicembre 2000, C-110/99, *Emsland-Starke*.

(71) Corte di giustizia, sent. 21 febbraio 2006, C-255/02, *Halifax*.

1977 sull'armonizzazione delle legislazioni in tema di imposta sulla cifra di affari (72).

In tale ambito l'elaborazione giurisprudenziale della Corte di giustizia ha definito con precisione i contorni delle operazioni elusive.

Si tratta, in particolare, delle pronunzie rese nei casi «Halifax» (73) e «Part Service» (74).

(72) La Suprema Corte (Cass. n. 18219 del 2007), ha fatto il punto proprio sul valore di questa fondamentale direttiva affrontando il problema dell'*interpretazione conforme* ad una disposizione in *malam partem* per il contribuente non ancora recepita e dunque inoperante contro di lui.

La Corte ha dato atto di ben conoscere il principio secondo il quale, quando le direttive comunitarie risultano incondizionate e sufficientemente precise, sono *self executing* negli ordinamenti interni direttamente a favore dell'amministrato per garantirlo contro norme nazionali vessatorie e contrastanti con la disciplina comunitaria, mentre, non possono essere utilizzate a favore dall'amministrante, che – destinatario del principio comunitario – non l'abbia recepito, perché in caso contrario il Governo nazionale inadempiente trarrebbe inammissibilmente vantaggio dalle proprie inosservanze.

In sostanza, si è detto, una direttiva non può avere un *effetto verticale «a rovescio»* facendo nascere di per sé obblighi diretti a carico dei privati cittadini né le sue disposizioni possono essere invocate in quanto tali contro i singoli vincolati soltanto agli atti legislativi e regolamentari che lo Stato destinatario della direttiva è obbligato ad emanare (in tal senso, Corte di giustizia, sent. 26 febbraio 1986, C-152/84, *Marshall* e sent. 8 ottobre 1987, C-80/86 *Kolpinghuis Nijmegen VB*).

La Cassazione ha, peraltro, osservato come il principio vada temperato con quello il quale obbliga il giudice nazionale ad interpretare comunque il proprio diritto interno alla luce della lettera e dello scopo della direttiva onde cercare di conseguire il risultato utile contemplato dall'art. 249, 3° comma, del Trattato (*ex multis* Corte di giustizia, ord. 17 ottobre 2003, C-35, *Markus Vogel*) e così richiamando la c.d. «interpretazione conforme» in vocabile sia nelle controversie «verticali» sia in quelle «orizzontali» (dove la direttiva non potrebbe di regola esser fatta valere dinanzi ad un giudice nazionale da un soggetto privato contro un altro soggetto) in linea con ulteriori pronunzie comunitarie (Corte di giustizia, sent. 5 ottobre 1984, da C-397/01 a C-403/01, *Pfiffer* e 27 giugno 2000, da C-240 a C-244/98, *Oceano Grupo Editorial*).

Perciò, se non ci si può basare su una direttiva inattuata per modificare in senso sfavorevole al singolo l'interpretazione di una disposizione interna «istituendo od aggravando una responsabilità non desumibile dal contesto nazionale» perché in tal modo si finirebbe indirettamente a far valere nei confronti del singolo il portato di quella direttiva non ancora recepita nell'ordinamento e tanto in contrasto con i principi generali di certezza del diritto e di irretroattività salvaguardati dal diritto comunitario (Corte di giustizia, 26 febbraio 1986, C-152/84), nulla impedisce che il contenuto generale di quella direttiva venga comunque utilizzata per pervenire ad una interpretazione aderente non solo agli elementi già ricavabili dal sistema nazionale ma soprattutto conforme al portato della giurisprudenza comunitaria.

Il criterio dell'*«interpretazione conforme»* coinvolge, infatti, la direttiva in quanto tale indipendentemente dall'effetto che produce e dal soggetto nei confronti del quale si fa valere, rappresentando l'enunciato principio uno degli aspetti (se non il fondamentale) della supremazia del diritto comunitario nel suo impatto con l'ordinamento nazionale.

Un conto, dunque, è l'effetto diretto delle direttive non recepite, altro conto è l'obbligo a carico delle Autorità degli Stati membri di applicare il principio del «primato» considerando il portato delle direttive come interpretato dalla Corte di giustizia un irrinunciabile parametro di legittimità delle disposizioni nazionali in qualsiasi contesto esse vengano invocate.

(73) Corte di giustizia, 21 febbraio 2006, causa C-255/02, «Halifax».

(74) Corte di giustizia, 21 febbraio 2008, causa C-425/06, «Part Service».

La Corte di giustizia, nel *landmark case* Halifax, affermava che le operazioni realizzate «al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale» (e senza un autonomo obbiettivo economico), ancorché eseguite in forma apparentemente corretta quale una cessione di beni od una prestazione di servizi nell'esercizio di una attività economica, erano «sostanzialmente elusive» in quanto dirette a procurare benefici la cui concessione era contraria all'obbiettivo perseguito dalla normativa comunitaria di settore nell'assicurare la neutralità dell'imposizione mediante il diritto di detrazione dell'imposta assolta sulle operazioni a monte (che viene a compensare quella pagata sulle operazioni a valle).

Il secondo caso (Part-Service) nasceva – invece – da un rinvio pregiudiziale della Corte di Cassazione che investiva la Corte di giustizia del quesito (75) rivolto a conoscere se l'espressione utilizzata nella decisione «Halifax» di «operazione compiuta essenzialmente per conseguire un vantaggio fiscale» fosse equivalente, più ampia o più restrittiva di quella «compiuta senza valide ragioni economiche all'infuori di un vantaggio fiscale» e quindi se il limite dell'abuso di diritto operasse quando le ragioni economiche fossero assolutamente «marginali od irrilevanti» e non una possibile «spiegazione alternativa».

Il problema nodale da risolvere nella controversia (dove la Corte si era trovata al cospetto di una operazione di «frazionamento negoziale» non avente altro scopo economico se non quello di determinare una base imponibile iva minore di quella prevista in costanza di un unico contratto di leasing) consisteva nello stabilire se fosse da riservare un «trattamento differenziato» al caso in cui l'unico scopo del negozio fosse quello di eludere (*esclusività*) rispetto al caso in cui il negozio fosse in grado di produrre anche un ulteriore effetto lecito (*non esclusività*).

Il giudice comunitario nell'occasione precisava che l'esistenza di una pratica abusiva può essere affermata anche qualora il perseguimento di un vantaggio fiscale costituisca lo «scopo essenziale» ancorché «non esclusivo», non essendo l'abuso impedito allorché nell'operazione concorrano – pur marginalmente – altre ragioni economiche.

La Corte di Cassazione – quale giudice *a quo* – veniva così a statuire che il frazionamento di un'operazione in distinti contratti, il cui contenuto economico era di far ottenere contemporaneamente l'utilizzazione di un bene, il procacciamento della provvista finanziaria necessaria e l'assicurazione contro i rischi di perdita o di deperimento economico, superava la «soglia minima» della pratica abusiva perché aveva come scopo principale quello di realizzare un risparmio d'imposta attraverso una diminuzione del corrispettivo soggetto ad iva senza che concorressero altre plausibili ragioni economiche (76).

Questa pronuncia amplia, dunque, il solco tracciato dalla sentenza «Halifax» venendo considerato sempre «abusivo» il ricorso a forme di transazione che abbiano come scopo principale un (indebito) risparmio fiscale ancorché accompagnato da secondarie (e lecite) finalità economiche.

La conclusione che si ricava è che l'abuso del diritto è suscettibile di connotare, sia le operazioni compiute al solo scopo di realizzare un vantaggio fiscale senza altra convenienza economica, sia le operazioni compiute allo scopo di realizzare un vantaggio fiscale «predominante» rispetto a quella convenienza economica.

(75) Cass., ord. 4 ottobre 2006, n. 21371,

(76) Cass., 18 settembre 2008, n. 25364.

10. – Plafonds iva e frodi «carosello»

Trampolini di lancio per attivare complesse ed articolate manovre fraudolente sono stati a lungo rappresentati dai cosiddetti *plafonds iva* e dalle connesse dichiarazioni di intento che rientrano nel campo di azione doganale e nella inerente conflittualità.

Il soggetto passivo che effettui continue operazioni attive in regime di detassazione (cessioni all'importazione e cessioni intracomunitarie) è destinato di regola a trovarsi in situazione di credito verso l'Erario perché il saldo delle poste passive (cessione di beni e prestazioni effettuate) e poste attive (acquisti e prestazioni ricevute) sarebbe quasi sempre positivo.

Per ovviare a questo effetto distorsivo il legislatore ha previsto la possibilità, per i soggetti che svolgono la propria attività economica con gli operatori esteri (in pratica gli *esportatori abituali* che acquisiscono tale *status* effettuando cessioni all'esportazione ed intracomunitarie per corrispettivi superiori al 10% del volume di affari) di acquistare e/o importare beni in sospensione di imposta nei limiti del *plafond* costituito dai corrispettivi delle cessioni registrati nel corso dell'anno o dei 12 mesi precedenti.

Il *plafond* costituisce, dunque, un'agevolazione che consente agli esportatori di ridurre il loro credito verso l'Erario al contempo assicurando la neutralità dell'imposta e richiede per il suo utilizzo una «dichiarazione di intenti» da consegnare al fornitore e da presentare in dogana.

Il rispetto di tale normativa – ancorché garantito dalla previsione di reato che punisce chiunque attesta falsamente di trovarsi nelle condizioni richieste dalla legge per acquistare od importare beni o servizi senza pagamento dell'iva – è stato sovente disatteso tramite *mendaci dichiarazioni* di intenti che hanno in passato coinvolto anche gli spedizionieri (77).

Tra le frodi iva connesse al fenomeno della circolazione delle merci hanno assunto negli ultimi tempi particolare rilievo in settori caratterizzati da prodotti ad alto costo e facilmente trasportabili (*computers* e cellulari) le cosiddette «frodi carosello» che sfruttano il sistema secondo cui le operazioni intracomunitarie sono detassate nello Stato di partenza ma tassate a destino nello Stato di arrivo per cui il cessionario (*missing trader* o società cartiera interposta) dopo aver rivenduto quella stessa merce al terzo con addebito dell'iva in rivalsa consente a quest'ultimo il recupero dell'imposta mediante detrazione o rimborso nell'esercizio di impresa e quindi scompare senza riverarla all'Erario.

La particolarità della frode carosello consiste nella circolarità dell'operazione dove A – cedente (Stato membro) vende a B – cessionario (altro Stato membro) – che vende al terzo – C (Stato membro del cessionario) il quale

(77) Prima che intervenisse la l. n. 28 del 1997 a modificare la lettera c) del 1° comma dell'art. 8 del d.p.r. n. 633 del 1972 (norma questa innovativa e non di interpretazione autentica secondo Cass. n. 18789 del 2006) occorre il requisito dell'*inerenza* nel senso che l'acquisto senza pagamento di imposta nei limiti del *plafond* disponibile era limitato ai beni destinabili all'esportazione ed ai servizi inerenti all'attività di esportazione per cui era giocoforza costituire *plafonds* spendibili separatamente per categorie, pena il rischio di «splafoamento» comportante pagamento dell'imposta con le correlate sanzioni.

La nuova formulazione ha «oggettivizzato» il *plafond* (unico e misto) utilizzabile nella sua interezza per ogni tipo di acquisto o prestazione senza vincoli di destinazione (cioè indipendentemente dal tipo di operazioni che hanno contribuito alla formazione dello stesso).

può a sua volta rivendere ad A realizzando ancora una cessione intracomunitaria c.d. a «zero rate».

Di regola cedente e cessionario agiscono di concerto ma il terzo può essere soggetto inconsapevole.

La Corte di giustizia è intervenuta più volte sul punto (78) fissando dei paletti sul principio di colpevolezza esclusa in capo al soggetto che deduca l'imposta pagata a monte «senza sapere od essere in grado di sapere» che nella catena delle cessioni in cui si iscrive la propria, altra precedente o successiva sia inficiata da frode (79).

Nella filiera delle cessioni la responsabilità per il mancato versamento dell'imposta da parte di uno degli operatori richiede dunque una certa consapevolezza se non proprio un *consilium fraudis* quale partecipazione all'intento fraudolento da parte del soggetto cui si contesti la possibilità di detrarre l'iva da altri evasa.

La Corte di Lussemburgo ha così specificato che le operazioni vanno valutate singolarmente ed il carattere di una determinata operazione nella catena delle cessioni non può essere modificato da eventi precedenti o successivi, dovendo essere riconosciuto il diritto alla detrazione a meno che l'Amministrazione dimostri – sia pur indiziariamente – che il soggetto passivo aveva o poteva avere conoscenza della natura fraudolenta della operazione del proprio dante causa.

Fermo dunque il principio che dalle operazioni illecite realizzate da società a capo della catena non discende automaticamente il disconoscimento della rilevanza fiscale delle operazioni a valle poste in essere dal terzo, sarà compito del giudice di merito – sulla base dell'impianto istruttorio acquisito – escluderne la buona fede solo se il quadro indiziario nel quale quegli ha operato faccia fondatamente presumere una consapevole sua partecipazione (per modalità e tempi di pagamento, frazionabilità delle consegne nella stessa giornata, emissione di più fatture anziché una sola, assenza di un magazzino), indipendentemente dal fatto che tragga o meno beneficio dall'operazione perché in una situazione del genere il soggetto passivo collabora con gli autori della frode e ne diventa complice (80).

(78) Corte di giustizia, sentenza 12 gennaio 2006, cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03 *Optigen* e sentenza 6 luglio 2006, C-439/04 e C-440/04 *Axel Kittel*.

(79) Per frenare il fenomeno è stato introdotto nel 2005 l'art. 60-bis nel d.p.r. n. 633 del 1972 – norma antifrode che ha accolto l'invito contenuto nell'art. 21 della VI Direttiva di utilizzare l'istituto della *coobbligazione* quale deterrente – che ha fissato il principio di solidarietà nel pagamento dell'iva tra cedente e cessionario qualora il primo non l'abbia versata ed il prezzo di cessione risulti inferiore a quello normale (sottocosto) salva la prova contraria spettante al cessionario.

Sull'esperienza del Regno Unito, il principio di solidarietà è stato peraltro riservato solo a determinate categorie di prodotti a rischio, stabiliti con d.m. 22 dicembre 2005 (autoveicoli e motoveicoli, cellulari, *personal computers*).

(80) In termini vedasi Cass. n. 867 del 2010 che ha ritenuto il meccanismo di operazione commerciale e gli scopi che si proponeva (acquisizione di materiali a prezzi ridotti per praticare ribassi di vendita con alterazione del libero mercato a proprio favore) elementi idonei ad avallare la «presunzione di conoscenza» della frode e la consapevole partecipazione all'accordo simulatorio del beneficiario finale (derivandone la indetraibilità dell'iva nonostante la regolarità della fatturazione e dell'intera documentazione contabile).

È stato precisato che in materia assumono particolare rilievo le presunzioni semplici (art. 2729 c.c.) le quali – ove basate su deduzioni logiche di ragionevole probabilità – sono

11. – *Le «restituzioni» all'esportazione*

Un altro campo particolarmente segnato da articolate manovre elusive è stato per lungo tempo quello delle c.d. *restituzioni all'esportazione* di prodotti agricoli verso Paesi terzi con possibilità di usufruire – in regime di *prefinanziamento* – dell'anticipo delle somme poi oggetto di restituzione all'atto dell'esportazione definitiva, previa messa sotto controllo doganale del prodotto e costituzione di una cauzione (maggiorata) a garanzia dell'effettività dell'esportazione.

Le sovvenzioni erogate dal FEOGA (Fondo Europeo Agricolo di Orientamento e Garanzia) erano destinate a compensare la differenza tra il prezzo dei *prodotti agricoli* sul mercato UE e quello più basso praticato nel resto del mercato mondiale al fine di consentire agli operatori di praticare prezzi competitivi con versamento a loro in anticipo delle somme rispetto al momento dell'esportazione.

Ebbene, era avvenuto che nel caso di bollette emesse a tale scopo dalla Dogana e costituenti titolo in favore delle aspiranti esportatrici per ottenere l'anticipo, queste erano state girate a terzi – come previsto dall'art. 260 del Regolamento nazionale doganale del 1896 – di tal ch  si rendeva problematico il recupero – una volta accertata la mancata esportazione – stante la difficolt  di inquadrare la fattispecie nel negozio traslativo del credito (cessione) per poter rendere il giratario responsabile verso l'Amministrazione del rimborso del prefinanziamento in luogo od insieme al girante inadempiente.

Veniva messo in luce – infatti – che siffatte bollette doganali erano certificazioni attestanti l'esistenza di un diritto di credito dell'intestatario verso l'amministrazione e dunque «rappresentative» di somme di denaro certe, liquide, esigibili (81) per cui il *principio di cartolarit * del diritto incorporato nelle bollette (cui   applicabile la disciplina degli artt. 1992 e seguenti in materia di titolo di credito) non consentiva di opporre al terzo le vicende a monte cui quegli non aveva preso parte sicch  – in difetto di comprovata collusione – non poteva causalmente rispondere delle obbligazioni inadempite dall'esportatore verso l'Erario (82).

Il regime del prefinanziamento   stato soppresso con il Regolamento Ce n. 1713 del 2006 della commissione del 20 novembre 2006 (in vigore dal 1  gennaio 2007) proprio per la complessit  delle procedure amministrative-contabili e la difficolt  dei controlli che esigeva.

12. – *I mezzi di reazione dell'ordinamento*

I precedenti comunitari costituiscono la fonte primaria dell'elaborazione giurisprudenziale nazionale in tema di *elusione fiscale* perch  nell'ordinamento italiano le pratiche di aggiramento della norma tributaria sono prese in considerazione solo in fattispecie tipizzate (83).

in grado di sostenere la pretesa fiscale determinando l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente tenuto a dimostrare nei modi previsti dalla legge la spettanza delle detrazioni delle quali si   avvalso (Cass. n. 4306 del 2010).

(81) Cass. (ord.) n. 5098 del 2009.

(82) Cass. n. 19156 del 2003 e n. 335 del 2006.

(83) In tema di imposizione indiretta la qualificazione del negozio ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro va operata, a prescindere dal titolo e dalla forma apparente,

La mancanza, allo stato della vigente normativa, di una *clausola antielusive generale* (84) ha portato la Corte di Cassazione a recuperare il principio dell'«abuso del diritto» elaborato dalla giurisprudenza comunitaria in materia doganale e di iva facendo propri – nei settori e per le operazioni fiscali non interessate da specifiche disposizioni antielusive – quei principi generali costruiti sull'interpretazione di regolamenti e direttive comunitarie che la stessa Corte di giustizia ha demandato al giudice nazionale di applicare, verificando in concreto – secondo le regole interne in materia di onere della prova – se nella fattispecie sottoposta al suo esame sussistano gli elementi costitutivi di un comportamento abusivo.

È stato – in particolare – affermato che l'Amministrazione finanziaria ha sempre il potere di accertare l'eventuale «simulazione» del contratto che resta pertanto «inopponibile» senza necessità di instaurare un preventivo giudizio simulatorio così come il giudice tributario ha il dovere – in caso di contestazione – di controllare *incidenter tantum* attraverso l'interpretazione del negozio l'esattezza di tale accertamento (85).

Questa regola è stata applicata in fattispecie in cui l'intento abusivo è stato ravvisato in *operazioni fittizie* di importazione nel territorio comunitario (da parte di plurimi operatori apparenti che coprivano il reale acquirente della merce che intendeva sfruttare dazi doganali di favore nonostante il superamento del contingente imposto).

Nella circostanza è stato stabilito che l'Amministrazione ha l'obbligo istituzionale di applicare l'imposta di sua competenza in ordine a tutti gli atti che ritiene vi debbano soggiacere e, dunque, anche di accertare la presenza di una eventuale simulazione in grado di pregiudicare il diritto dello Stato alla percezione dell'esatto tributo con conseguente potere del giudice di verificare, in caso di contestazione, l'esattezza di tale indagine attraverso l'interpretazione del negozio o dei negozi giuridici ritenuti simulati (86).

Il caso si inquadra nei meccanismi elusivi che hanno a lungo interessato il mercato delle *importazioni delle banane* dove molteplici operatori erano stati coinvolti in pratiche negoziali di «triangolazione» per eludere i vincoli comunitari ai quali era subordinato il regime daziario agevolato presupponente il rispetto del *contingentamento* annuale fissato dai Regolamenti comunitari per singole categorie di operatori (A, B, C) fruitori di apposite licenze «Cer-

in base alla sostanza ed ai suoi effetti a sensi del disposto dell'art. 20 del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, mentre in tema di imposizione diretta l'art. 10 della l. 29 dicembre 1990, n. 408 consente all'Amministrazione finanziaria di disconoscere i vantaggi fiscali derivanti da una serie di operazioni elencate dalla norma (concentrazioni, cessioni, scorpori, trasformazioni, riduzioni di capitale) per ottenere fraudolentemente un risparmio di imposta.

L'art. 7 del d.lgs. 8 ottobre 1997, n. 358 (che ha introdotto l'art. 37-bis nel d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600) ha poi reso inopponibili all'Amministrazione finanziaria tutti gli atti ed i negozi – anche tra loro collegati – che risultino diretti ad aggirare obblighi e divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte e rimborsi con riferimento – anche in questo caso – a specifiche operazioni societarie e finanziarie (fusioni, scissioni, liquidazioni, conferimenti, eccetera).

(84) Esistono comunque disegni di legge giacenti in Parlamento volti a introdurre una disposizione di contrasto generale all'elusione fiscale mediante inserimento nell'art. 37-bis *cit.* di una «clausola antiabuso» procedimentalizzandone l'applicazione ed escludendo comminatoria di qualsivoglia sanzione.

(85) Cass. n. 12353 del 2005.

(86) Cass. n. 21226 del 2006.

t.Import» (in mancanza delle quali le operazioni fuori contingente venivano assoggettate a dazi proibitivi).

Era così sorto un vero e proprio mercato parallelo di rivendita delle licenze di importazione dove le grandi imprese – esauriti i quantitativi ad esse concessi – cercavano di acquistare licenze altrui per introdurre nel paese i prodotti in esubero a prezzo agevolato.

La giurisprudenza di legittimità ha ravvisato in tali pratiche un evidente *intento elusivo* (convalidando il recupero a tassazione della materia sottratta ad imposizione nei confronti di tutti gli operatori coinvolti ed a dispetto della regolarità formale dei negozi stipulati) sul rilievo che l'operazione nel suo complesso era rivolta a procurare benefici la cui concessione era contraria all'obiettivo perseguito dalla normativa comunitaria essendo l'*iter* commerciale in realtà preordinato non ad una cessione (legittima) di banane ma ad una *cessione (illegittima) di licenze* (implicante la negoziabilità – vietata – dei titoli di importazione tra categorie non omogenee) che veniva ad alterare le prefissate quote di mercato (87).

In sintonia con tali precedenti la Corte di Cassazione è venuta così a valorizzare – come strumento di reazione – il principio di «irrelevanza fiscale» degli atti elusivi in ogni settore, superando l'esigenza di ricorrere agli strumenti di repressione civilistica delle «nullità» espressamente previsti dall'ordinamento (88) (e che avevano creato incertezze di applicazione alla luce dello Statuto dei diritti del contribuente) (89) ma piuttosto confermando l'«immanenza» nell'ordinamento tributario di una clausola generale antiabuso a valere come *general klausel antielusiva* (o *general anti-avoidance rule*) a prescindere dal comparto impositivo nel quale si versi, trovando detta clausola la sua fonte sia nell'area dei tributi armonizzati (dazi doganali, accise ed iva) dove le Autorità nazionali restano vincolate al rispetto dei principi fondamentali dell'ordinamento comunitario sia nell'area dei tributi interni (imposte dirette in particolare) alla luce dei principi costituzionali che informano l'ordinamento nazionale quali quelli di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione (art. 53, 1° e 2° comma, Cost.) che rappresentano il fondamento tanto delle norme impositive in senso stretto tanto di quelle che attribuiscono al contribuente agevolazioni ed esenzioni di qualsiasi genere (90).

La Corte ha altresì ricordato che il *sindacato antiabuso* è esercitabile «d'ufficio» anche nel giudizio «chiuso» di legittimità indipendentemente da specifiche domande proposte nel giudizio di merito od introdotte per via dei motivi di ricorso, con possibilità – dunque – per il giudice di dichiarare in ogni tempo «l'inopponibilità» all'Erario del negozio abusivo, non operando

(87) Cass. n. 14509 del 2008 e n. 19827 del 2009.

(88) Si allude gli istituti della nullità del contratto per *mancanza di causa* (art. 1418 del codice civile) quale scopo economico delle operazioni poste in essere solo per conseguire un risparmio fiscale (Cass. n. 20398 del 2005 sul trattamento fiscale del *dividend washing* e Cass. n. 22932 del 2005 sul trattamento fiscale del *dividend stripping* o *coupon stripping*) e della nullità del contratto stipulato in *frode alla legge* (art. 1344 del codice civile) al fine di eludere norme imperative quali sono quelle tributarie poste a tutela dell'interesse generale del concorso paritario alla spesa pubblica (Cass. n. 20816 del 2005 riguardante cessione di usufrutto su azioni per beneficiare del credito di imposta sui dividendi).

(89) *Ivi* art. 10 3° comma ultimo periodo della l. 27 luglio 2000, n. 212 secondo cui «Le violazioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto».

(90) Cass., sez. un., nn. 3005-3006-3007 del 2008 e Cass. n. 1465 del 2009.

preclusioni di sorta né sul «piano comunitario», perché il diritto europeo è immediatamente operativo al pari dello *jus superveniens* né «sul piano interno», in quanto attinente a situazioni indisponibili di *ordine pubblico* (91).

Questa regola va, peraltro, sempre coordinata con il principio generale del contraddittorio (costituzionalizzato nell'art. 111 Cost. sul *giusto processo*) che trova recepimento – ad opera della novella di miniriforma del codice di procedura civile (l. n. 69 del 2009) – nell'art. 101, 2° comma del codice di procedura civile dove – al fine di evitare c.d. «decisioni a sorpresa» – è imposto al giudice – sulle questioni rilevate d'ufficio – l'assegnazione di termini alle parti per osservazioni sul punto (92).

Sul piano sanzionatorio va infine segnalato che la Corte di giustizia nella sentenza Halifax cit. ha puntualizzato che la constatazione dell'esistenza di un comportamento abusivo non deve condurre a una sanzione per la quale sarebbe necessario un fondamento normativo chiaro ed univoco.

Ciò nondimeno la giurisprudenza di legittimità non ha ancora elaborato un indirizzo uniforme sul punto ora richiamando in funzione esimente il criterio «oggettivistico» delle *obiettive condizioni di incertezza* sulla portata e l'ambito di applicazione delle normative di riferimento (art. 8 del d.lgs. n. 546 del 1992 ed art. 6, 2° comma del d.lgs. n. 472 del 1997) (93) ora ribadendo – al contrario – che la ripresa del maggior imponibile in conseguenza del disconoscimento degli effetti di contratto per il suo carattere abusivo non comporta di per sé l'automatica esclusione delle sanzioni (94).

13. – *L'azione di recupero: l'ingiunzione, il ruolo e l'opposizione*

L'art. 82 del T.U.L.D. prescriveva che i diritti dovuti dalla dogana e non pagati in tutto od in parte fossero riscossi dal contabile doganale con le norme stabilite dal r.d. 14 aprile 1910, n. 639 sulle disposizioni relative alla procedura coattiva per la riscossione delle entrate patrimoniali dello Stato e degli altri enti pubblici, dei proventi del demanio pubblico e di pubblici servizi e delle tasse sugli affari.

L'*ingiunzione doganale* era inquadrabile nella tipologia dell'*ingiunzione fiscale* (da essa differenziandosi solo nel termine per fare opposizione: 15 giorni l'una ex art. 82, 2° comma, del d.p.r. 23 gennaio 1973, n. 43 e trenta giorni l'altra ex art. 3 del r.d. n. 639 del 1910) ed è stata per lungo tempo strumento indispensabile per attivare la procedura coattiva contenendo essa l'ordine di pagare sotto pena degli atti esecutivi la somma dovuta (art. 2) e valendo – una volta vidimata e resa esecutiva dal Pretore (poi sostituito dal

(91) Cass. n. 13054 del 2004 e – argomentandosi in parallelo – Cass. n. 1605 del 2008.

Anche la Corte di giustizia (sent. 17 dicembre 2009 C-227/08 *Martin Martin*) – pur pronunziandosi in tema di tutela del consumatore in caso di contratti negoziati fuori dai locali commerciali (Direttiva n. 1985/577/CE) – ha confermato che il giudice nazionale può sempre dichiarare d'ufficio la nullità del contratto, ancorché il vizio non sia stato fatto valere in giudizio ed entri in gioco un «pubblico interesse».

(92) Così Cass. n. 8481 del 2010 nel corpo della cui motivazione si rinviene l'invito del Collegio alle parti di prendere posizione, nei termini assegnati, sui principi affermati dalla sentenza *Sopropè* della Corte di giustizia intervenuta nelle more del giudizio.

(93) Cass. n. 12042 del 2009.

(94) Cass. n. 12249 del 2010.

visto intendenzioso ed alla fine abolito) – per procedere all'esecuzione sui beni del debitore a mezzo dell'ufficiale giudiziario (artt. 5 e seguenti del r.d. n. 639 del 1910).

L'ingiunzione ha, infatti, sempre assolto la funzione di *precetto* per l'ordine di pagamento che conteneva e – al tempo stesso – di *titolo esecutivo* su cui tale ordine si fondava, titolo che, mentre nell'esecuzione privata, è costituito dal provvedimento del giudice munito di formula o dalla convenzione delle parti spedita in forma esecutiva, nell'ingiunzione si traduceva nello stesso atto impositivo contenente la liquidazione dei diritti compiuta dall'Amministrazione procedente.

Tale duplice caratteristica è rimasta conservata nel settore doganale e delle imposte di fabbricazione (accise) che costituiscono gli esempi più eclatanti in cui l'ingiunzione ha continuato a mantenere intatta la funzione di comunicazione formale al debitore dell'esistenza dell'obbligazione tributaria e di individuazione dei principali elementi costitutivi della medesima, avverso la quale il contribuente era in grado di reagire con lo strumento dell'opposizione.

L'ingiunzione – di regola preceduta da «*invito di pagamento*» (95) in funzione di *messa in mora* interruttiva della prescrizione del credito erariale (96) – ha mantenuto così la sua precipua funzione accertativa integrando un atto «bivalente» rivolto a portare la pretesa fiscale a conoscenza del contribuente ed a formare il titolo per l'eventuale esecuzione forzata.

Questa natura ricognitiva ha trovato unanime conforto nella giurispru-

(95) L'«invito di pagamento» emesso ai sensi dell'art. 93 del Regolamento doganale di cui al r.d. 13 febbraio 1865, n. 65 (tuttora in vigore per quanto non incompatibile con le disposizioni del d.p.r. n. 43 del 1973 a sensi dell'art. 347 del detto testo unico) rappresenta l'atto attraverso il quale l'Amministrazione finanziaria, conclusa la propria attività di accertamento, esteriorizza gli esiti di tale controllo rendendo edotto il contribuente della maggior pretesa avanzata nei suoi confronti ed invitandolo ad assolvere il proprio debito verso l'Eriario, pena l'avvio della procedura esecutiva sulla base della successiva ingiunzione.

Tanto era ritenuto sufficiente – fino a quando la giurisdizione tributaria, in materia doganale e di accise, è rimasta incentrata presso l'AGO (art. 9 del codice di procedura civile) priva di poteri di annullamento di atti amministrativi (ma solo di eventuale disapplicazione) e facoltata, perciò, alla autonoma valutazione di merito sul rapporto fiscale sotto-stante – per far sorgere nel destinatario l'interesse ad agire (art. 100 del codice di procedura civile) all'accertamento negativo del debito di imposta a fronte dello stato d'incertezza sull'esistenza e la portata dei presupposti impositivi a seguito di tale atto di intimazione (Cass. n. 22015 del 2006).

Le sezioni unite hanno, peraltro, messo in rilievo che in materia tributaria non è mai consentita l'azione di accertamento negativo e questo anche nelle controversie doganali in-trodotte *ratione temporis* avanti al giudice ordinario, occorrendo sempre un atto concreto di esercizio della pretesa fiscale [Cass., sez. un., n. 24011 del 2007].

Va comunque soggiunto che l'*invito di pagamento* (o l'*avviso di tassazione*) resta sempre un atto rappresentativo in via anticipata della volontà impositiva contenendo gli elementi necessari a portare a conoscenza del contribuente l'«an» ed il «quantum» della pretesa dell'amministrazione.

Come tale esso rimane suscettibile di opposizione giudiziaria alla luce dell'interpretazione ampia dei provvedimenti impugnabili fornita dalla giurisprudenza di legittimità (Cass. n. 22869 del 2004 e sez. un., n. 7388 del 2007) e della onnicomprensività della nozione di «decisione ricorribile» definita dall'art. 4, 5° comma, del CDC come «qualsiasi atto amministrativo relativo alla normativa doganale, che deliberi su un caso particolare avente effetti giuridici per una o più persone determinate o determinabili» (Cass. n. 3918 del 2008).

(96) Cass., (ord.) n. 19540 del 2009.

denza della Cassazione da sempre consapevole di questa funzione nell'affermare che l'accertamento del credito tributario contenuto nell'ingiunzione è atto sostanziale di manifestazione della pretesa fiscale suscettibile – anche a prescindere dalla idoneità a costituire titolo esecutivo in assenza del visto pretorile – di definitività ed incontestabilità ove non sia proposta opposizione nei termini di legge (97).

La sopravvivenza dell'ingiunzione ha, però, incontrato un deciso ostacolo con l'entrata in vigore del d.p.r. 28 gennaio 1988, n. 43, istitutivo del servizio di riscossione dei tributi e delle altre entrate dello Stato, che ha generalizzato le modalità di riscossione mediante ruolo (già previste per le imposte dirette dal d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602) attribuendo ai concessionari tutti i compiti in precedenza spettanti agli esattori, compresa la riscossione dei crediti portati dalle ingiunzioni fiscali, tra i quali i diritti doganali la cui riscossione era rimessa all'Amministrazione doganale in persona del contabile doganale secondo le procedure di cui al testo unico del 1910.

Veniva peraltro replicato che la disposizione dell'art. 130 del d.p.r. n. 43 del 1988, abrogativa di tutte le disposizioni regolanti – mediante rinvio al r.d. n. 639 del 1910 – «la riscossione coattiva delle imposte, dei diritti doganali, delle tasse sulle concessioni governative e di ogni altra entrata, diritto o accessorio ...» in realtà incideva solo sulla vigenza dell'art. 82 del T.U.L.D. solo nel senso di abolire nell'ingiunzione di pagamento la funzione di *precetto e titolo esecutivo* azionabile in forme diverse dalla procedura di riscossione a mezzo ruolo tramite il concessionario, non essendo più consentito avvalersi del procedimento regolato dagli artt. 5 e ss. del r.d. n. 639 del 1910 che dalle modalità di formazione ed esecuzione del ruolo prescindeva.

Il sistema normativo introdotto dal d.p.r. n. 43 del 1988 non intendeva – perciò – dettare norme in tema di accertamento (ed al sistema di reazione del contribuente avverso l'ingiunzione) ma solo disciplinare la «riscossione coattiva» affidandola al ruolo, per cui l'art. 82 del d.p.r. n. 43 del 1973 era da intendersi abrogato solo nella parte in cui faceva propria la riscossione forzata del diritto doganale attraverso il richiamo al testo unico n. 639 del 1910, cioè ai momenti procedurali di cui agli artt. 5 e seguenti di detto testo unico. Numerose pronunzie di legittimità seguendo questa impostazione (98) hanno così superato quelle isolate sentenze del 1998 (99) (seguite anche da numerose decisioni di merito) che avevano assegnato all'art. 130 del d.p.r. n. 43 del 1988 una valenza abrogativa «integrale» dell'art. 82 del d.p.r. n. 43 del 1973, espungendo dall'ordinamento l'ingiunzione doganale a far tempo dalla entrata in vigore del servizio di riscossione (1° gennaio 1990) ed hanno invece confermato il principio secondo il quale l'ingiunzione è «sopravvissuta» all'entrata in vigore del d.p.r. n. 43 del 1988 (almeno fino all'entrata in vigore del d.lgs. n. 26 febbraio 1999, n. 46 sul riordino della disciplina della riscossione che ha escluso la necessità del titolo esecutivo per le entrate dello Stato aventi causa in rapporti di diritto pubblico) valendo quale atto impositivo con *efficacia accertativa* della pretesa erariale idonea ad introdurre un giudizio sulla debenza dell'imposta.

(97) *Ex multis*, Cass. n. 6271 del 1979, n. 856 del 1981, n. 1527 del 1996 e – da ultimo – sulla decadenza preclusiva – in assenza di tempestiva opposizione – di ogni questione relativa alla legittimità intrinseca dell'ingiunzione, Cass. n. 11145 del 2006, *cit.*

(98) *Ex multis* da Cass. n. 12761 del 2002 e n. 10923 del 2003 a Cass. n. 21668 del 2006, n. 19194 del 2006 *cit.*, n. 22139 del 2006, n. 24079 del 2006, n. 2848 del 2008, *cit.*

(99) Cass. n. 6242 del 1998 e n. 10542 del 1998.

Né sono state ravvisate violazioni costituzionali per l'eccessiva ristrettezza del termine per fare opposizione all'ingiunzione di pagamento perché in più occasioni la Corte di Cassazione ha affermato che rientra nella discrezionalità del legislatore fissare termini diversificati a seconda delle esigenze processuali, ed il termine quindicinale in allora stabilito dalla norma dell'art. 82 del T.U.L.D. non impediva l'esercizio in concreto del diritto di difesa (100).

Va peraltro segnalato che il termine di quindici giorni fissato a pena di decadenza per l'opposizione può essere superato allorché si neghi la sussistenza «in astratto» ed in generale del potere di imporre la prestazione, vigendo il limite temporale solo quando si contesti la ricorrenza «in concreto» di fatti integranti i presupposti dell'obbligazione tributaria (101).

L'attrazione alla cognizione delle Commissioni tributarie (1^o gennaio 2002) di tutte le controversie in materia doganale e di accise, ad opera dell'art. 12 della l. 28 dicembre 2001, n. 448 con derivata estensione del termine di impugnazione a 60 giorni (art. 21 d.lgs. n. 546 del 1992) ha comunque risolto ogni questione al riguardo.

Ciò premesso, va segnalato che la Corte di Cassazione ha in genere sostenuto che la cognizione del giudice del merito non può mai arrestarsi alla fase preliminare di verifica di legittimità formale dell'atto ingiuntivo ma deve estendersi al merito della pretesa erariale in esso espressa sulla cui fondatezza è tenuto a statuire sulla base degli elementi di prova addotti dall'ente creditore e contrastati dal soggetto ingiunto (102).

Prova – questa – che non deve necessariamente essere offerta con introduzione di apposita domanda posto che è lo stesso atto notificato alla controparte – e da questa impugnato – ad integrare gli estremi della domanda sulla quale il giudice è chiamato a pronunciarsi ove non sussistano ragioni a tal fine preclusive (103).

Invero, nell'ambito del giudizio di opposizione all'ingiunzione, l'Amministrazione, che assume sul piano dell'*onere della prova* la posizione di attore in senso sostanziale (non diversamente da quanto avviene nel procedimento monitorio ex art. 633 del codice di procedura civile) ove ne chieda conferma in giudizio (vuoi «espressamente», in via riconvenzionale, vuoi «implicitamente» instando per il rigetto dell'opposizione) esercita una domanda che è, appunto, quella di vedere riconosciuto in tutto od in parte il diritto di recupero così azionato (104).

Va ancora rilevato che, quale sia il luogo della commessa infrazione per

(100) Cass. n. 4741 del 1986, n. 10655 del 1992, n. 18135 del 2009.

(101) Cass. n. 10271 del 2008.

(102) In tal senso da ultimo Cass. n. 14812 del 2010. *Contra*, Cass. n. 6471 del 1996 secondo cui, qualora l'ingiunzione venga annullata perché emessa in una situazione di carenza di potere, l'annullamento per tale vizio imporrebbe al giudice di arrestarsi all'invalidazione della stessa, senza possibilità di pervenire al giudizio di merito sul rapporto.

L'ingiunzione, infatti, potrebbe costituire veicolo di accesso al giudizio sul rapporto se fossero contestati i presupposti di fatto della pretesa fatta valere con la ingiunzione medesima, non quando fosse contestato anche o solo perché emessa da autorità incompetente o in una situazione di carenza di potere.

In tal caso, infatti, ove la sussistenza di tali vizi risultasse accertata, l'atto verrebbe travolto senza residuare un qualsiasi effetto, compreso quello « processuale » di dare accesso al giudizio sul rapporto.

(103) Cass. n. 19197 del 2006.

(104) Cass. n. 9777 del 2003, n. 10132 del 2005, n. 16067 del 2005.

la quale la dogana italiana ha emesso ingiunzione di pagamento, l'opposizione va sempre proposta avanti alla giurisdizione nazionale (105).

Per il recupero dei diritti doganali in relazione a merce in transito con *carnet* TIR che non risulti pervenuta alla dogana di destinazione, la competenza ad emettere ingiunzione di pagamento spetta poi inderogabilmente alla «dogana di partenza» (art. 145, ultimo comma, del T.U.L.D.) alla quale va assimilato anche l'ufficio doganale di passaggio in regime di transito comunitario (106).

Le attribuzioni della «dogana di destinazione» restano infatti circoscritte all'invio della documentazione pertinente alla dogana di partenza, essendo la prima in grado solo di accertare il dato negativo del mancato arrivo ma non ad attivare la procedura amministrativa di recupero di dazi e penali che nessuna disposizione le attribuisce, tanto meno sul piano integrativo della normativa comunitaria.

Invero in tema di irregolarità e prova della regolarità delle operazioni, a sensi degli artt. 378 e 379 del DAC, quando una spedizione non sia stata presentata all'ufficio di destinazione e non sia possibile stabilire il luogo dell'infrizione o dell'irregolarità, opera la «presunzione di competenza» dello Stato membro da cui dipende l'ufficio di partenza, ovvero dello Stato membro da cui dipende l'ufficio di passaggio, con conseguente irrilevanza del luogo in cui è stata accertata la irregolarità (107).

Ne deriva che il difetto di tale competenza a rilevanza «esterna» in capo all'ente impositore non può che portare alla nullità radicale della ingiunzione opposta e di ogni pretesa creditoria ad essa connaturata (108).

14. – *Il procedimento di revisione ed il principio del contraddittorio*

L'ingiunzione doganale ha trovato ostacolo alla sua sopravvivenza anche a seguito dell'entrata in vigore della disciplina introdotta del d.lgs. n. 374 del 1990 sul riordinamento degli istituti doganali e revisione delle procedure di accertamento e controllo in attuazione delle Direttive n. 1979/695/CEE e n. 1982/57/CEE della Commissione del 17 dicembre 1981 (procedure di immissione in libera pratica) e Direttive n. 1981/177/CEE del Consiglio 24 febbraio 1981 e n. 1982/347/CEE della Commissione 23 aprile 1982 (procedura di esportazione delle merci comunitarie), che ha riformulato *ex novo* la «revisione dell'accertamento» abrogando (art. 24) le precedenti disposizioni degli artt. 74 e 76 del d.p.r. n. 43 del 1973.

Ciò è accaduto in virtù delle ricordate pronunzie della Corte di Cassazione del 1998 che avevano ritenuto illegittima la procedura ingiunzionale *ex* art. 82 del d.p.r. n. 43 del 1973 (attivata successivamente all'entrata in vigore del d.lgs. n. 374 del 1990), stante – non solo – la ritenuta abrogazione, a norma dell'art. 130 del d.p.r. n. 43 del 1988, delle disposizioni regolanti la ri-

(105) Cass., sez. un., n. 27172 del 2007 in tema di ingiunzione emessa dalla dogana italiana nonostante l'incerta immissione al consumo della merce nello Stato; *ibidem*, Cass., sez. un., n. 760 del 2006 in tema di cartelle esattoriali emesse dall'Autorità e secondo la legge italiana ancorché l'obbligazione fosse sorta all'estero.

(106) Cass. n. 555 del 1994, n. 743 del 1991, n. 7302 del 1994.

(107) Corte di giustizia, sent. 3 aprile 2008 C-230/06.

(108) Cass. n. 20362 del 2006 e n. 19652 del 2009.

scossione coattiva dei diritti doganali a sensi del testo unico del 1910, ma – altresì – per il mancato avvio preventivo della procedura di cui all'art. 11 del d.lgs. n. 374 del 1990 da intendersi riferibile a tutte le ipotesi di revisione dell'accertamento divenuto definitivo.

Va precisato che l'istituto della revisione dell'accertamento è lo strumento che consente di intervenire *a posteriori* sulla dichiarazione doganale e – quindi – successivamente allo svincolo delle merci adottando i provvedimenti necessari alla regolarizzazione della dichiarazione stessa sulla base di nuovi elementi o di quelli non correttamente valutati *ex ante*.

La revisione dell'accertamento costituisce, pertanto, il mezzo attraverso il quale l'Amministrazione doganale di propria iniziativa o su istanza di parte, procede al «riesame» del procedimento di accertamento già concluso (re-sosi cioè «definitivo» con l'accettazione della dichiarazione previa verifica documentale e/o visita delle merci quando non basti la semplice registrazione (109)) ponendovi rimedio allorché contenga elementi inesatti ed incompleti.

L'art. 11, 5° comma, del d.lgs. n. 374 del 1990 – adottando analoga formulazione a quella contenuta nel previgente art. 74 d.p.r. n. 43 del 1972 – prescrive che, quando dalla revisione emergano *inesattezze, omissioni, errori* riguardo agli elementi posti a base dell'accertamento (*quantità, qualità, valore, origine*), l'ufficio procede alla rettifica redigendo «avviso di accertamento suppletivo e di rettifica» costituente la *decisione amministrativa* che comunica l'obbligazione al soggetto passivo (*an*) con la *contabilizzazione a posteriori* dell'importo dei dazi ancora dovuti (*quantum*) (110) e che può essere alternativamente impugnato instaurando l'apposito procedimento previsto per la risoluzione delle controversie doganali (artt. 65 e seguenti del T.U.L.D.) ovvero promuovendo autonomo ricorso giurisdizionale.

Naturalmente tale procedura può innestarsi anche nella fase (preventiva) di «formazione» dell'accertamento quando, in sede di controllo degli elementi della dichiarazione presentata all'Ufficio doganale, sorgano contestazioni con possibilità dell'operatore – in mancanza di accordo – di fare opposizione ed all'esito del riesame – ove non si ritenga soddisfatto dalla decisione del Direttore dell'Ufficio – promuovere controversia doganale per poi ricorrere eventualmente avanti alla Commissione tributaria contro la determinazione (direttoriale) di vertice.

Ora in passato la giurisprudenza di legittimità (111) aveva stabilito che non sempre occorreva passare all'istituto della revisione dell'accertamento per procedere al recupero dei dazi bastando attivare il rimedio generale di cui agli artt. 81, 2° comma, ed 82 del T.U.L.D., cioè l'ingiunzione di pagamento per la riscossione dei diritti doganali maturati successivamente alla liquidazione.

Il procedimento di revisione si riteneva – infatti – destinato solo ai casi in cui la nuova liquidazione dei diritti di dogana fosse determinata da una differente qualificazione delle merci importate in relazione alla loro intrinseca

(109) Sono i c.d. 3 canali di controllo (giallo, rosso e verde).

(110) L'equivalente in materia di accise è costituito dall'*avviso di pagamento* previsto dall'art. 14 del TUA in funzione accertativa-impositiva del tributo e come tale autonomamente impugnabile (Cass., ord. n. 18731 del 2009).

(111) *Ex multis*, Cass. n. 4527 del 1983, n. 236 del 1984, n. 1380 del 1992, n. 4892 del 1994.

natura (*indagine fattuale*) e non anche nei casi in cui – impregiudicata l'identificazione soggettiva ed oggettiva degli elementi fiscalmente rilevanti – la nuova liquidazione originava da una diversa classificazione tariffaria o da una errata individuazione del regime daziario applicabile (come nelle ipotesi di irregolarità e/o falsità dei certificati di origine preferenziali FORM A e EUR 1) per i quali non erano richieste ulteriori indagini tecnico-merceologiche ma solo indagini valutative – interpretative del trattamento da riconoscere sulla base della documentazione di corredo (*indagine giuridica*): indirizzo questo ultimo mantenuto tuttora al cospetto di fatti penalmente rilevanti (contrabbando) dove il recupero dei diritti doganali evasi è stato ritenuto non dover sottostare a preventiva revisione (112).

Con l'entrata in vigore del d.lgs. n. 46 del 1999 ed alla luce dell'assolutezza dei menzionati *arrêts* giurisprudenziali del 1998, l'Amministrazione seguiva un diverso indirizzo ritenendo che, nella previsione dell'art. 11 del d.lgs. n. 374 del 1990 dovesse rientrare qualsiasi ipotesi di revisione, rettifica o controllo *a posteriori* senza alcuna eccezione tipologica, in pratica ogni elemento contributivo nel determinare la liquidazione dei diritti dovendo essere variato solo con la procedura di revisione suscettibile di originare controversia (amministrativa) doganale [circ. 19 aprile 2000 n. 79/D].

Ciò nondimeno non veniva condiviso dalla Suprema Corte il rilievo secondo cui il mancato esperimento della procedura di revisione avrebbe reso di per sé illegittima la pretesa fiscale azionata con l'ingiunzione doganale in assenza di avviso di rettifica comunicato all'operatore interessato *ex art.* 11 del d.lgs. n. 374 del 1990.

La giurisprudenza formatasi al riguardo (113) osservava, infatti, che la mancanza (o la parzialità) del procedimento amministrativo non avrebbe potuto comunque portare alla caducazione *ipso iure* della pretesa impositiva (ovviamente se motivata nell'*an* e nel *quantum*), non essendo rinvenibile nell'ordinamento il «diritto soggettivo» del contribuente ad un previo procedimento amministrativo interno ed al compiuto svolgimento delle sue fasi, per restare «eventuale» l'instaurazione della controversia doganale e riservato all'operatore di adire l'Autorità giudiziaria per far valere in quella sede le proprie ragioni a garanzia di una tutela immediata della sfera dei propri diritti che sarebbe risultata compromessa solo se l'una fase avesse condizionato l'esercizio dell'altra: vincolo questo da tempo definitivamente espunto dal settore dell'imposizione indiretta da numerose pronunzie della Corte costituzionale (114) statuenti l'illegittimità costituzionale delle sopravvissute disposizioni precludenti l'esercizio dell'azione giurisdizionale in assenza di preventivo ricorso amministrativo.

Questa impostazione è stata con il tempo scalfità da altre pronunzie della Corte di Cassazione che hanno inteso valorizzare il *principio del contraddittorio* (anche) nella *fase amministrativa* sulla scorta della sentenza nel frattempo resa dalla Corte di giustizia nel caso *Sopropè* (115) la quale ha statuito che, prima di procedere al recupero «a posteriori» dei dazi doganali all'importazione, occorre concedere sempre un congruo «termine» all'importatore so-

(112) Cass. (ord.) n. 19540 del 2009.

(113) *Ex multis*, Cass. n. 19195 del 2006 e n. 10280 del 2008.

(114) Corte cost., sent. n. 406 del 23 novembre 1993, n. 360 del 27 luglio 1994, n. 56 del 24 febbraio 1995, n. 233 del 4 luglio 1996.

(115) Corte di giustizia, sent. 18 dicembre 2008 C-349/07.

spettato di aver commesso l'infrazione affinché sia messo in grado di presentare *osservazioni* fornendo il proprio punto di vista per essere «effettivamente» esaminato dall'Autorità amministrativa.

È stata così ritenuta illegittima l'ingiunzione emessa senza la «preventiva audizione» dell'importatore, costituendo tale adempimento «estrinsecazione» del diritto di difesa e principio generale dell'ordinamento comunitario che deve trovare applicazione ogni qual volta l'Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto per lui lesivo, pena la nullità insanabile dell'atto medesimo (116). E l'assolutezza di questa pronuncia non ha trovato allentamento neppure nella regola – talora richiamata dalla giurisprudenza – secondo cui le illegittimità, nell'ambito del procedimento amministrativo di accertamento, divengono censurabili davanti al giudice tributario soltanto allorché si traducano in un concreto (e dedotto) pregiudizio per il contribuente (117).

Ulteriori decisioni puntualizzavano, peraltro, che – in presenza di procedimento penale comportante il recupero a mezzo ingiunzione dei dazi agevolati ottenuti in base a false attestazioni di origine – erano inutili ulteriori verifiche in contraddittorio (118) e che – comunque – l'applicazione del principio *Sopropé* ai processi in corso avrebbe provocato una generale caducazione delle decisioni doganali con pesantissime ricadute sul bilancio comunitario e dunque ne dovevano andare esenti quegli atti «anteriori» basati sull'«affidamento» da parte delle Autorità nazionali circa la validità della prassi comunitaria che non considerava in allora obbligatorio assicurare il contraddittorio nella fase amministrativa (119).

Veniva, inoltre, posto in risalto come la normativa doganale – in realtà – metteva fin da subito a disposizione dell'operatore ampie «garanzie procedurali» assegnandogli un preliminare rimedio di difesa costituito dalla possibilità di instaurare la *controversia amministrativa*, risultando così pienamente rispettosa dei criteri dettati dallo Statuto in tema «leale cooperazione» tra Amministrazione e contribuente (120).

Ed infatti – a differenza degli altri tributi – nella procedura di revisione dell'accertamento doganale la legge prevede una *fase preventiva* di contestazione amministrativa che non contrasta con i diritti e le garanzie presi in considerazione dall'art. 12 della l. n. 212 del 2000 (in specie il 7° comma sul rispetto dei termini per le «osservazioni» prima dell'emissione dell'atto impositivo, salvi i casi «motivati» di particolare urgenza (121)), posto che tale fase «interlocutoria» – a ben vedere – è solo «posticipata» ed è sempre possibile confutare le conclusioni dell'Ufficio doganale prima ed a prescindere dall'azione in giudizio nel rispetto del «diritto ad essere sentito» dell'operatore economico.

L'Agenzia delle Dogane, con nota del 13 marzo 2010, n. 29694, concludeva, dunque, nel senso che il «meccanismo partecipativo» poteva trovare ap-

(116) Cass. n. 14105 del 2010.

(117) Cass. n. 16874 del 2009.

(118) Cass. n. 7836 del 2010.

(119) Cass. n. 8481 del 2010 *cit.*

(120) Cass. n. 13890 del 2008.

(121) Corte cost., sent. n. 244 del 24 luglio 2009 da cui si evince l'esclusione del-

l'invalidità degli avvisi di accertamento emessi anteriormente al prescritto periodo di porto a condizione che vengano motivate le ragioni dell'anticipazione (*ibidem* più esplicitamente Cass. n. 22320 del 2010).

plicazione solo nei procedimenti di revisione che imponevano una effettiva «ingerenza» nella sfera privata del contribuente tramite *attività esterne* (accessi, ispezioni, verifiche presso i locali dell'impresa secondo il complesso *iter* istruttorio disciplinato dall'art. 54 del d.p.r. n. 633 del 1972) ma non nel caso di *attività interne* di «ufficio» basate su informazioni già in possesso dei verificatori che rendevano superfluo assicurare «obbligatoriamente» un *intervallo temporale intermedio* per raccogliere le osservazioni dal destinatario, in ogni caso legittimato a ricorrere in sede amministrativa.

L'esposizione *ex post* delle ragioni del contribuente veniva però considerata dalla dottrina soluzione insoddisfacente a garantire il diritto al contraddittorio «pieno ed incondizionato» a fronte del mutato quadro interpretativo secondo il quale il destinatario di una decisione a lui lesiva deve essere messo in grado di far valere il proprio punto di vista *prima* e non *dopo* l'adozione di tale decisione, non bastando ad assicurare una adeguata partecipazione dell'operatore finalizzata ad una istruttoria «completa ed efficiente» la mera «facoltà» offertagli dall'art. 11 del d.lgs. n. 574 del 1990 di contestare nella fase *pre-giurisdizionale* il provvedimento emesso.

Tanto alla fine convinceva l'Agenzia delle Dogane ad estendere – con nota 8 aprile 2011, n. 34631 – la garanzia partecipativa anche ai casi di revisione dell'accertamento su base «documentale» con attività integralmente posta in essere in ufficio, tenuto soprattutto conto della prossima entrata in vigore del CDC «aggiornato» (regolamento n. 450 del 2008) espressamente prevedente all'art. 16 l'obbligo generale di «audizione» dell'interessato entro un dato termine per rispondere sulle motivazioni dell'adottando provvedimento prima di assumere qualsiasi decisioni a lui sfavorevole (122).

15. – *Rapporti tra azione amministrativa ed azione giurisdizionale*

Secondo il Codice doganale comunitario vigente le cui disposizioni procedurali sono senz'altro applicabili a tutte le liti pendenti all'atto della loro entrata in vigore (123), il *ricorso amministrativo* previsto in prima fase dall'art. 243 non costituisce uno stadio «necessitato» per l'introduzione del ricorso giurisdizionale (previsto in seconda fase).

Questa interpretazione risulta corroborata dalla stessa giurisprudenza europea che ha messo in evidenza come tale normativa si distingua dalla precedente Proposta di regolamento sul codice doganale comunitario (90/C 128/1) che esplicitamente subordinava il ricorso alle Autorità giudiziarie ad un previo ricorso innanzi alle autorità doganali.

Dunque il legislatore comunitario – nel disporre solo a grandi linee questo *iter* procedimentale – non ha escluso che il diritto nazionale possa consentire all'operatore di rivolgersi *ad saltum* direttamente ad una istanza indipendente qual è l'Autorità giudiziaria (124).

Il fatto che non sia richiamata una sede amministrativa naturale dalla quale non sia dato prescindere (o la cui conclusione occorra attendere) per at-

(122) Esiste, peraltro, disallineamento tra i termini per l'esercizio del contraddittorio indicati nell'art. 12, 7° comma della l. n. 212 del 2000 (60 giorni) e quelli riportati nell'art.

11, 7° comma del d.lgs. n. 374 del 1990 (30 giorni).

(123) Corte di giustizia, sent. *De Haan Beheer BV*, cit.

(124) Corte di giustizia, sent. 11 gennaio 2001, C-1799, *Kofisa*.

tivare la fase giurisdizionale contro l'atto impositivo doganale non implica, peraltro, la pretermissione del principio generale – pure di valenza comunitaria – sul rispetto del *diritto al contraddittorio* e di difesa comunque da garantire – come si è visto – anche nello stadio antecedente (125).

Il diritto al ricorso resta in ogni caso connotato da «alternatività» e la regola è ripresa anche nel CDC «modernizzato» di cui al Regolamento n. 450 del 2008 che all'art. 23 enuncia come il diritto al ricorso sia esercitabile in duplice fase giudiziaria (primo e secondo grado) con possibilità di concorso in primo grado dell'autorità doganale-amministrativa.

Corollario del principio è che – ancorché la *sospensione dell'esecuzione* dell'atto impositivo sia rimessa all'Autorità doganale a norma dell'art. 244 del CDC in vigore – non resta impedita all'autorità giudiziaria adita con ricorso *ex art.* 243 di disporre analoga sospensione per conformarsi all'obbligo di assicurare piena efficacia al diritto comunitario (126).

Le «decisioni» delle autorità doganali che sono immediatamente applicabili anche in presenza di ricorso [artt. 7 e 244 Regolamento Ce n. 2913 del 1992] devono comunque – al pari di ogni altro atto impositivo – essere azionate in *executivis* e perciò richiedono – per la sospensiva – la presenza del titolo di riscossione a mezzo ruolo (*cartella*) perché si possa rinvenire – al di là dell'apparenza del diritto (*fumus boni iuris*) – anche l'*attualità* del pericolo nel ritardo (*periculum in mora*) (127).

Mentre, peraltro, tali requisiti debbono sussistere congiuntamente per l'accoglimento della cautela a sensi dell'art. 47 del d.lgs. n. 546 del 1992, in materia doganale la norma tributaria va coordinata con l'art. 244 del Regolamento Ce n. 2913 del 1992 che costituisce corollario del diritto al ricorso *ex art.* 243.

Nella norma comunitaria – infatti – è contenuta la presenza della disgiunzione «o» in luogo della congiunzione «e» tra i due presupposti applicativi (*fumus boni iuris* evidenziato dai fondati dubbi sulla compatibilità della decisione alla normativa doganale e *periculum in mora* costituito dal danno irreparabile per l'interessato) per cui sarà bastevole uno dei due requisiti – alternativamente all'altro – per ottenere la sospensione (128).

La sospensione peraltro – ove siano in discussione dazi doganali (all'importazione o all'esportazione) – dovrà essere sempre condizionata alla costituzione di una garanzia nell'interesse dell'Autorità doganale, sacrificabile a favore del debitore d'imposta solo allorché la prestazione si riveli pregiudizievole per le sue *condizioni economiche e sociali*.

Quanto al meccanismo dei rimedi «concorrenti» (amministrativo e giurisdizionale) il sistema è venuto in parte ad incrinarsi per effetto della istituita «unitarietà» della giurisdizione tributaria realizzata con l'ampliamento delle materie di competenza delle Commissioni tributarie in virtù del disposto dell'art. 12, 2° comma, della l. n. 448 del 2001 (in vigore dal 1° gennaio 2002) che ha riformulato l'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992.

(125) Cass. n. 1405 del 2010 *cit.*

(126) Corte di giustizia, sent. 11 gennaio 2001 C-226/99 *Siples*.

(127) Gli atti accertativi e/o liquidatori in materia doganale (e di accise) non sono coinvolti dalla riforma sui «nuovi» *accertamenti esecutivi* incorporanti dall'1 luglio 2011 gli effetti esattivi del ruolo (artt. 29 della l. 30 luglio 2010, n. 122) con riguardo alle imposte sui redditi l'irap e l'iva.

(128) Corte di giustizia, sent. 17 luglio 1997, C-130/95, *Giloy*.

La tutela giustiziale amministrativa prevista per taluni tributi minori e soprattutto nel settore doganale ed in quello collegato delle accise (ricorso gerarchico ex art. 1 del d.p.r. 24 novembre 1971, n. 1199) è stata, infatti, ritenuta implicitamente abrogata poiché la riconduzione delle relative controversie all'intera disciplina del contenzioso tributario quale delineata dal d.lgs. n. 546 del 1992 avrebbe reso incompatibili le previgenti disposizioni che prevedevano la proponibilità del ricorso amministrativo avverso i relativi atti di imposizione e/o irrogazione di sanzioni, vista la mancanza di disposizioni di raccordo temporale con il ricorso avanti alle Commissioni da proporsi nel prescritto termine di decadenza (60 giorni) dalla notificazione dell'atto.

In tal senso si pronunziava la circ. n. 25/E del 21 marzo 2002 dell'Agenzia delle entrate e la circ. n. 41/D del 17 giugno 2002 dell'Agenzia delle Dogane in linea con il parere espresso dell'Avvocatura generale dello Stato.

Il gravame amministrativo è stato preservato nei procedimenti rivolti alla risoluzione delle controversie doganali disciplinate dagli artt. 65 e seguenti del T.U.L.D. (cui rimanda il procedimento di revisione e rettifica ex art. 11 d.lgs. n. 374 del 1990).

Trattasi, infatti, di procedura di natura prevalentemente «fattuale e tecnica» rientrante, come *sub procedimento*, nell'ambito dell'attività amministrativa di accertamento, cui è stata apportata l'ulteriore semplificazione della eliminazione della «seconda istanza» (che consentiva impugnazione al Ministro delle finanze della decisione adottata dal Direttore compartimentale), seguita dalla soppressione dei *Collegi consultivi* dei periti (stante il loro mancato riordino) che erano chiamati, per la loro competenza tecnica, a fornire un parere obbligatorio ancorché non vincolante al Direttore della dogana.

Lo stesso procedimento vale – stante l'espresso rinvio operato dall'art. 3, 2° comma, del Tua – per le controversie sulla classificazione dei prodotti ai fini dell'accisa.

Anche la *determinazione di vertice* costituisce *decisione impugnabile* avanti alla giustizia tributaria.

Invero, nella prospettiva comunitaria, già si è detto che per *decisione* dell'autorità doganale deve intendersi qualsiasi determinazione amministrativa in campo doganale che intervenga su un caso particolare con effetti giuridici per un determinato numero di soggetti e dunque qualsiasi *atto impositivo e/o provvedimentale* scaturito dai controlli (allo sdoganamento ovvero *a posteriori*), quale sia il *nomen iuris* utilizzato, purché dal suo contenuto «sostanziale» risulti idoneo a portare a conoscenza la pretesa dell'Amministrazione e a rendere possibile l'esercizio del diritto di difesa.

Quindi, accanto agli atti impositivi di accertamento e rettifica (compresi gli *avvisi di tassazione* e gli *inviti di pagamento*) si pongono le *deliberazioni* risolutive della (eventuale) controversia amministrativa: atti tutti «immediatamente applicabili» dall'Autorità doganale a sensi dell'art. 7 del CDC e dunque immediatamente ricorribili avanti alla Commissione tributaria competente (129).

(129) Il consolidato orientamento della Corte di Cassazione è tendenzialmente rivolto ad includere nella enumerazione dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 ogni atto – anche di

La decisione direttoriale espressa con statuizione di rigetto del ricorso non è *ex se* meramente confermativa dell'avviso di rettifica od altro atto contestato.

Si ha un atto meramente confermativo (la c.d. *conferma* «impropria»), infatti, quando l'Amministrazione, di fronte a un'istanza di riesame, si limita a dichiarare l'esistenza di un suo precedente provvedimento, senza compiere alcuna nuova istruttoria e senza una nuova motivazione.

In tal caso l'Amministrazione si esime dal prendere posizione sulle questioni sollevate con la nuova istanza, limitandosi ad un rifiuto pregiudiziale di riesame, con il quale nega, anche implicitamente, l'esistenza delle condizioni per valutare il merito dell'istanza stessa limitandosi a rilevare che esiste un precedente provvedimento e che non vi sono ragioni per ritornare sulle proprie decisioni (130).

Al contrario si ha *conferma* in senso «proprio» quando l'Amministrazione entra nel merito della istanza e, dopo aver riconsiderato i fatti e i motivi prospettati dal richiedente, si esprime in senso negativo.

Anziché limitarsi ad una constatazione di fatto dell'esistenza di un precedente provvedimento, l'Amministrazione in questo caso, inizia un vero e proprio *procedimento di riesame*, valutando nuovamente la situazione di fatto e di diritto.

La conferma in senso «proprio», sebbene pervenga alle stesse conclusioni cui era giunto il precedente provvedimento e ne reiteri le statuizioni, è un atto che si sostituisce al precedente, come fonte di disciplina del rapporto amministrativo.

Il vecchio provvedimento è, quindi, assorbito dal nuovo, che, con efficacia *ex tunc*, viene ad operare in sostituzione di quello (131).

La Corte di Cassazione in base a tali principi ha, pertanto, negato la tesi dell'«accessione» propugnata dall'Amministrazione secondo cui la decisione doganale si aggiungerebbe all'atto impositivo (argomentando dal par. 4.1 della circ. n. 26/D del 4 aprile 2002 che distingue i provvedimenti di riforma o di accoglimento parziale da quelli integrali di conferma, ancorché ai fini della parametrizzazione della competenza territoriale delle Commissioni tributarie), dovendosi piuttosto accertare le modalità ed il contenuto dell'atto confermativo per verificare se possieda o meno autonoma valenza ai fini dell'individuazione dell'atto impugnabile (132).

Nel caso poi che – nelle more della controversia – venga emessa *cartella di pagamento* sulla base della rettifica contestata – dovrà comunque procedersi all'impugnazione del ruolo avanti al giudice tributario nei termini di legge, salva la riunione con il procedimento avverso la determinazione doganale.

natura «provvedimentale» – che esprima, in via definitiva, la volontà autoritativa dell'ente pubblico nelle materie contemplate dall'art. 2 del d.lgs. *cit.*

Anche l'avviso di rettifica emesso a conclusione del procedimento di revisione *ex art.* 11 del d.lgs. n. 374 del 1990 va ricondotto al concetto di «atto ricorribile» e non di mero atto interno con la conseguenza che, ove non sia stato impugnato in sede civile od amministrativa, resterà preclusa la reintroduzione del giudizio di merito sull'*an* ed il *quantum* del debito doganale attraverso l'opposizione alla succedanea ingiunzione contestabile solo per vizi suoi propri e valendo, in tal caso, come richiesta di adempimento di debito resosi ormai definitivo (Cass. n. 15553 del 2006).

(130) Cons. Stato, sent. n. 2315 del 2007.

(131) Cons. Stato, sent. n. 2834 del 2007.

(132) Cass. n. 21530 del 2007.

nale che abbia confermato la rettifica rigettando il reclamo del contribuente (133).

16. – Prescrizione, decadenza e rapporti con l'azione penale

Le condizioni per la contabilizzazione ed il recupero dei dazi *a posteriori* – prima dell'entrata in vigore del codice doganale comunitario (1° gennaio 1994) – erano regolate dal Regolamento Cee n. 1697 del 1979 (in vigore dal 1° luglio 1980) sul quale è stata ricalcata la corrispondente disposizione del CDC (art. 221 sia nella originaria versione del 1992 sia nella riformulazione operata dal Regolamento Ce n. 2700 del 2000).

Ebbene, quando le autorità competenti accertano che i dazi all'importazione o all'esportazione legalmente dovuti per la merce dichiarata per un regime doganale comportante l'obbligo di effettuarne il pagamento non sono richiesti in tutto od in parte al debitore, esse iniziano una *azione di recupero* dei dazi non riscossi.

Tale azione non può essere, peraltro, più avviata dopo la scadenza del termine di 3 anni a decorrere dalla data di contabilizzazione dell'importo originariamente richiesto o – se non vi è stata contabilizzazione – a decorrere dalla data in cui è sorto il debito doganale relativo alla merce in questione.

Tale termine non è, però, applicabile, quando tali Autorità non abbiano potuto determinare l'importo esatto dei dazi a causa di un «atto passabile di una azione giudiziaria repressiva (o perseguibile penalmente)»: in questo caso l'azione di recupero si esercita conformemente alle disposizioni vigenti in materia negli Stati membri, tali intese sia quelle comunitarie che quelle nazionali (art. 4, par. 23, del CDC).

Per quanto riguarda l'Italia le corrispondenti disposizioni si rinvencono nell'art. 84 del T.U.L.D. che contiene la disciplina della «prescrizione», della riscossione dei diritti doganali, periodo originariamente fissato (a far tempo dalla data indicata nelle bollette od, in mancanza, dalla data di esigibilità dei diritti) in cinque anni e poi ridotto a tre anni (con effetto dal 1° maggio 1991) a seguito delle legge comunitaria del 1990 (art. 29, 1° comma, della l. 29 dicembre 1990, n. 428) (134).

Anche per la norma nazionale, qualora il mancato pagamento – totale o

(133) Nel contenzioso tributario trova applicazione l'istituto civilistico della *continenza* (art. 39, 2° comma del codice di procedura civile) quando sussista coincidenza-interdipendenza delle azioni basate sul medesimo rapporto giuridico ancorché «quantitativamente» differenziate nel *petitum* (e nonostante la *inderogabilità* della competenza territoriale delle Commissioni adite in base all'ubicazione dell'ufficio che ha emanato gli atti impugnati possa ostacolare la *traslatio iudicii*).

La continenza è stata peraltro negata da Cass. n. 17726 del 2009 sul presupposto della «diversità qualitativa» del *thema decidendum* riguardante – nell'un giudizio – vizi propri della cartella, nell'altro vizi di merito dell'avviso suppletivo e di rettifica per indebita fruizione di agevolazioni daziarie in forza di certificati Agrim falsi utilizzati per le importazioni delle banane.

(134) Trattandosi di termine di prescrizione – a differenza della decadenza – soggiace alla disciplina dell'interruzione *ex art. 2943 del codice civile* (ad esempio, per effetto di avviso/invito di pagamento *medio tempore* notificato) iniziando a decorrere da tale comunicazione un nuovo periodo di prescrizione a sensi dell'art. 2945 del codice civile (Cass. n. 2849 del 2008).

parziale dei diritti – abbia causa da un *reato* (di regola *truffa ai danni dello Stato e falso continuato*), l'anzidetto termine viene spostato – per così dire – in avanti iniziando a decorrere dalla data in cui il decreto o la sentenza, pronunziati nel procedimento penale, sono diventati irrevocabili.

Il credito per l'*accisa* – in ipotesi di reato – si prescrive, invece, in 5 anni a far tempo dalla scoperta dell'illecito: termine interrotto quando viene esercitata l'azione penale che riprende a decorrere dopo il passaggio in giudicato della sentenza che definisce il giudizio (art. 15 del d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504).

Va precisato che i comportamenti «omissivi» previsti dal Tua devono essere intesi alla stregua di un comportamento doloso e/o fraudolento del soggetto attuato ai fini dell'evasione totale o parziale del tributo, ivi ricompresa l'omessa od incompleta segnalazione da parte dell'interessato di fatti che incidono sul diritto o la misura della prestazione (l. 30 dicembre 1991, n. 412).

Parte della giurisprudenza ha individuato la «irrevocabilità» del provvedimento penale cui allude la norma nazionale (al di là della formazione di «giudicato») in quella situazione che non consente l'ulteriore perseguibilità del fatto come reato in forza di qualsiasi pronunzia del giudice penale (135), argomentando dall'ampia previsione dell'art. 411 del codice di procedura penale che contempla l'utilizzo del decreto di archiviazione anche per provvedimenti di estinzione *ex artt.* 150 e seguenti del codice penale (amnistia e prescrizione in particolare) per i quali è difficilmente ipotizzabile una riapertura delle indagini che richiede specifici ed ulteriori presupposti (art. 414 del codice di procedura penale) e, dunque, a quel momento ha ricollegato la decorrenza del termine prescrizionale *ex art.* 84 del d.p.r. n. 43 del 1973.

Quando l'omesso pagamento dipende da erroneo od inesatto accertamento della *qualità, quantità valore od origine della merce*, torna applicabile il termine di decadenza già di 6 mesi per la revisione dell'accertamento come previsto dall'art. 74 e poi portato a 3 anni (con decorrenza dal 15 giugno 1991) dopo l'abrogazione di tale norma sostituita con l'art. 11 del d.lgs. n. 374 del 1990.

Il termine di *decadenza triennale* coincide con il termine stabilito dalla norma comunitaria (qualificato quest'ultimo di prescrizione secondo l'interpretazione fornita dalla Corte di giustizia) (136) il quale prevale nell'ordinamento nazionale in presenza di illecito penale che ne consente la *prorogatio*, restando così superato (al cospetto di tale condizione) il principio civilistico interno secondo cui la decadenza opera per il solo fatto oggettivo del trascorrere del tempo senza alcuna possibilità di proroga, sospensione, interruzione (137).

Qualche perplessità ha contrassegnato nella giurisprudenza l'individuazione del momento in cui debba scattare la *postergazione* dell'azione di recupero dei diritti evasi.

Secondo un criterio di *specialità gerarchica* delle fonti normative che vede la prevalenza del dettato comunitario (138) per «atto passabile di azione

(135) Cass. n. 8139 del 1990.

(136) Corte di giustizia, sent. 6 novembre 1997 C-261/96 *Conserchimica*.

(137) Cass. n. 191937 del 2006.

(138) Cass. n. 8044 del 1995.

giudiziaria repressiva» la cui definizione impinge la «causa di reato» della norma nazionale (oggi «atto perseguibile penalmente» nella specificazione contenuta nell'art. 221 par. 4 del CDC versione 2000) non può assolutamente farsi riferimento all'inizio dell'azione penale (art. 405 del codice di procedura penale) nelle forme tassative e vincolanti previste dal nostro ordinamento (artt. 416 e seguenti del codice di procedura penale).

L'espressione utilizzata – secondo le indicazioni fornite dal giudice comunitario (139) sulle quali ha fatto leva parte della giurisprudenza di legittimità (140) – andrebbe riferita a qualsiasi atto che, obbiettivamente considerato, integri una fattispecie *astrattamente* prevista come reato dal diritto penale nazionale senza che sia necessario verificare anche se per esso sia iniziata o possa essere iniziata l'azione penale.

Tale interpretazione nella sua genericità è parsa, peraltro, troppo ampia perché verrebbe in tal modo consentito al giudice dell'opposizione alla pretesa fiscale di sanare in ogni tempo – attraverso una valutazione *incidenter tantum* della fattispecie astratta di reato – la mancata attivazione da parte dell'Amministrazione nel trasmettere la denuncia di reati di cui venga a conoscenza in ragione del proprio ufficio (art. 331 del codice di procedura penale) nel corso della sua attività accertativa circoscritta ad un preciso periodo (3 anni) in collaborazione coordinata con gli organismi dell'esecutivo comunitario nei controlli cosiddetti *a posteriori*.

Si finirebbe – in altre parole – per legittimare una azione di recupero senza limiti temporali a discapito della certezza dei rapporti giuridici.

È stato perciò puntualizzato che ciò che va posto in evidenza ai fini prescrizionali è l'ipotesi delittuosa che sta alla base della *notitia criminis*, primo atto «esterno» che prefigura il nodo di commistione tra fatto reato e presupposto di imposta destinato ad essere sciolto all'esito del giudizio penale.

È questo – in sostanza – l'*evento procedimentale* che deve intervenire nell'arco temporale stabilito per il recupero *a posteriori* al fine di prolungarne la durata senza conseguenze caducatorie dalla sua inosservanza (141).

Il beneficio accordato dalle disposizioni nazionali e comunitarie alle attività di accertamento delle infrazioni con il «prolungamento» del termine prescrizionale quando uno stesso fatto costituisca al tempo stesso fonte di un obbligo doganale e fatto-reato va perciò raccordato all'apertura delle indagini che deve – ovviamente – avvenire «prima» e non «dopo» lo spirare del termine di legge (142).

Siffatta estensione temporale non rimane comunque ristretta alla sola *posizione soggettiva* di tutti o taluno dei soggetti partecipanti all'operazione irregolare, fondandosi al contrario su una «caratterizzazione oggettiva» della fattispecie penale coinvolta nel recupero daziario per esigenze di miglior accertamento dei fatti e di economia processuale (143).

In tal modo la Corte di Cassazione si è allineata agli interventi interpretativi della Corte di giustizia nel più recente dei quali è stato deciso che la

(139) Corte di giustizia, sent. 27 novembre 1991, C-273/90, *Meico-Fell*.

(140) Cass. n. 7751 del 1997 e n. 11499 del 1997.

(141) Cass. n. 21377 del 2006.

(142) *Ex multis* Cass. n. 19193 del 2006, *cit.* e n. 22014 del 2006. *Ibidem* da ultimo Cass. n. 24336 del 2009 – n. 4999 del 2009 – n. 9773 del 2010.

(143) Cass. n. 4771 del 2009 e n. 11181 del 2010.

«qualificazione» di un atto come passabile di azione giudiziaria repressiva non costituisce una constatazione che è stata effettivamente commessa una infrazione al diritto penale ma un mezzo impiegato nell'ambito ed ai fini di un procedimento di natura amministrativa che ha lo scopo esclusivo di consentire all'Autorità doganale di rimediare ad una percezione scorretta od insufficiente dei dazi il cui importo esatto spetta ad essa Autorità determinare (144).

Onde eliminare ogni incertezza (e prolungamento) nel computo del periodo di comporto per l'azione di recupero il CDC «aggiornato» ha espressamente previsto all'art. 69 par. 2 che «quando l'obbligazione doganale sorge in seguito ad un atto che nel momento in cui è stato commesso era perseguibile penalmente, il termine di tre anni di cui al par. 1 (data in cui è sorta l'obbligazione doganale) viene portato a dieci anni».

Ove non ricorrano le anzidette condizioni connesse a ipotesi criminose, è giocoforza prendere in considerazione – ai fini del corso della prescrizione – il periodo normale a far tempo dalla data di *contabilizzazione* (bollette) o – in mancanza – dalla data di *esigibilità* [art. 84, lettera *d*), del d.p.r. n. 43 del 1973] od insorgenza del debito doganale (art. 221, par. 3, del codice doganale comunitario).

La data di *esigibilità* – in materia doganale – coincide con il giorno di effettuazione dell'operazione (di importazione) che segna il verificarsi di tutti gli elementi costitutivi della pretesa tributaria.

È questo l'evento certo ed obiettivo della *nascita dell'obbligazione doganale* che – come già si è detto – coincide con la destinazione al consumo nel territorio comunitario (altrimenti detta immissione in libera pratica) a seguito dello svincolo della merce su dichiarazione dell'importatore (art. 36 del T.U.L.D.).

Anche nel sistema a «daziato sospeso» che – come si è visto sopra – non attiene alla fase «genetica» del rapporto obbligatorio ma – semmai – alla sua fase «esecutiva», la bolletta non è in grado di esplicare effetto sospensivo od interruttivo sul termine triennale previsto sia dall'art. 221 del codice doganale comunitario per la comunicazione al debitore dell'importo contabilizzato dei dazi dovuti, sia dall'art. 84 del T.U.L.D. per l'esercizio dell'azione di riscossione dei diritti doganali (145).

Il (comune) termine di prescrizione decorre infatti – per la norma comunitaria – dalla data di nascita dell'obbligazione doganale (risalente – a sensi dell'art. 201 del codice doganale comunitario – al momento dell'immissione in libera pratica con l'accettazione della dichiarazione in dogana) e – per la norma nazionale (ove manchi la liquidazione dei diritti sulla bolletta) – dalla data in cui essi sono divenuti esigibili.

Il diritto all'esazione non è peraltro differito e/o condizionato al momento in cui viene definitivamente liquidato il tributo ma rimane intimamente collegato al momento di insorgenza dell'obbligazione tramite l'effettuazione dell'operazione di importazione che segna il verificarsi di tutti gli elementi costitutivi della pretesa tributaria (146).

La sospensione dell'esazione potrebbe semmai influire sulla decorrenza degli *interessi moratori* presupponente il previo accertamento di debenza del

(144) Corte di giustizia, sent. 18 dicembre 2007, C-26/06, *Fazenda Publica*.

(145) Cass. n. 21227 del 2006.

(146) Cass. n. 5493 del 1979.

dazio sospeso (147) (ancorché talune pronunzie – proprio in tema di applicazione dell'art. 86 del T.U.L.D. – abbiano ribadito come l'esigibilità del credito sia equipollente a quella di sua insorgenza (148)) ma non sul momento di nascita dell'obbligazione medesima.

Va inoltre considerato che la stessa giurisprudenza comunitaria – che costituisce riferimento interpretativo privilegiato per il giudice nazionale – proprio in tema di recupero *a posteriori* di dazi non corrisposti dal debitore per il regime doganale che ne impone il pagamento ha avuto occasione di affermare che la *sospensione della riscossione* alla data di accettazione della dichiarazione doganale non influisce – una volta ripristinato il regime – sul calcolo dei dazi legalmente dovuti a tale data rispetto alla quale non opera la già accordata sospensione (149).

Neppure il rinvio alla norma nazionale (art. 2935 del codice civile), che stabilisce come la prescrizione incomincia a decorrere dal giorno in cui il diritto può essere esercitato, varrebbe a spostare l'esigibilità (la cui nozione – come si è detto – è equipollente a quella di insorgenza del credito) al momento dell'accertamento e/o scoperta della irregolarità legittimante l'invalidazione dei titoli ed il conseguente esercizio dell'azione di recupero.

Il principio *actio nondum nata non prescribitur* arresta il corso della prescrizione solo al cospetto di impedimenti giuridici a far valere il diritto, non a fronte di impedimenti soggettivi od ostacoli di fatto che trovino causa nell'ignoranza e/o nel ritardo con cui si procede ad accertare l'illecito rispetto al quale il comportamento del debitore potrebbe influire solo in quanto fosse individuabile un *occultamento doloso* del debito (150).

Esclusa la configurabilità di altre cause di *sospensione legale*, occorrerebbe perciò risalire ad una condotta ingannatrice e fraudolenta imputabile al soggetto obbligato tale da comportare per il creditore una vera e propria impossibilità di agire, non una mera difficoltà di accertamento del suo credito (151).

È questa l'unica causa pertinente di sospensione legale prevista dall'art. 2941, n. 8), del codice civile che andrebbe – peraltro – fattualmente prefigurata e dimostrata dall'Amministrazione nel contesto in cui agisce.

Una diversa interpretazione – anche in questo caso – finirebbe per sospendere *sine die* il termine per la «contabilizzazione» che gli eventi di penale rilevanza possono procrastinare solo nella misura in cui risultino il frutto investigativo di indagini e controlli attivati dalle autorità preposte nei termini fissati dalla legislazione nazionale e comunitaria a garanzia della speditezza dei traffici internazionali (152).

17. – Rimborso dell'indebito tributario e traslazione dell'imposta

La verifica di compatibilità tra diritto nazionale e diritto comunitario ha in larga parte influenzato i meccanismi procedurali occorrenti per attuare le pretese creditorie discendenti dall'*indebito tributario*.

(147) Cass. n. 11085 del 1996.

(148) Cass. n. 6622 del 1997.

(149) Corte di giustizia, sent. 24 settembre 1998, C-413/96, *Sportgoods*.

(150) Cass. n. 7898 del 1994 e n. 14249 del 2004.

(151) Cass. n. 1222 del 2004.

(152) Cass. n. 19193 del 2006.

Va premesso che, in mancanza di una disciplina comunitaria in materia di diritto processuale, spetta all'ordinamento giuridico nazionale stabilire le modalità dei ricorsi giurisdizionali intesi a garantire la tutela dei diritti spettanti ai singoli in forza delle norme comunitarie, sempre che tali modalità non siano meno favorevoli di quelle che riguardano ricorsi analoghi di natura interna («principio di equivalenza») né rendano praticamente impossibile o estremamente gravoso l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario («principio di effettività») (153).

Si tratta del naturale corollario al diritto ad un ricorso effettivo ed ad un giudice imparziale oggi espresso anche nell'art. 47 della Carta dei diritti fondamentali.

Pertanto, ove la legislazione interna regoli il rimborso in maniera differenziata e comunque tale da renderne impossibile od estremamente difficile l'esercizio, essa potrà essere sempre disapplicata (in via diretta o previa remissione della questione pregiudiziale alla Corte di giustizia) per contrasto con i canoni sovra enunciati.

L'imposizione in materia doganale e sui consumi è stato il vero banco di prova per l'applicazione di codesti principi.

Va premesso che il diritto alla restituzione dei dazi e diritti di confine – al di là dell'accertamento dell'indebito – presuppone innanzitutto la «prova» dell'avvenuto pagamento (154).

L'ordinamento comunitario, peraltro, non contiene alcuna regola generale in tema di rimborso e sue limitazioni per cui non è precluso ai giudici nazionali – conformemente a proprio diritto interno – di tener conto della possibilità che le tasse indebite siano state incorporate nel prezzo e trasferite sugli acquirenti.

La Corte costituzionale (155) ha così stabilito che il *diritto alla ripetizione ex art. 2033 del codice civile* (che di regola si fonda su presupposti di natura «oggettiva» quali il pagamento *sine causa*) si atteggia diversamente in materia tributaria e può essere legittimamente limitato od escluso dal legislatore per evitare un ingiusto arricchimento del *solvens*, allorché il peso economico dell'imposta sia stato trasferito su altri soggetti.

Va ricordato che, in tema di ripetizione da indebito, è stato per lungo

(153) Corte di giustizia, sent. 14 dicembre 1995, C-312/93, *Peterbroeck*.

(154) In mancanza di previo pagamento, il mero riconoscimento del rimborso (come – ad esempio – stabilito in misura forfettaria dal d.p.r. 15 luglio 1954 sulla base del prezzo fatturato all'acquirente per i materiali esteri di costruzione impiegati nella cantieristica navale: c.d. *draw back*) finirebbe per configurare «aiuto di stato» incompatibile con il diritto comunitario (almeno fino a quando non venga autorizzato dalla Commissione) specie nella mutata situazione di mercato (comune) dove i dazi sono da tempo aboliti persistendo solo nei confronti dei paesi terzi (Cass. n. 15289 del 2008 e Cass., sez. un., n. 21547 del 2009).

Il rimborso è stato negato – in base al medesimo principio – anche in regime di esenzione totale dalle imposte di fabbricazione disposta dalla l. n. 939 del 1965 per le utilizzazioni degli oli minerali nella cantieristica navale siccome trattamento di favore «distorsivo» della concorrenza da ritenersi implicitamente abrogato in quanto incompatibile con il sistema armonizzato delle accise e mai notificato alla Commissione secondo la procedura degli «aiuti di stato» per ottenerne autorizzazione al mantenimento (Cass. n. 26289 del 2010).

Quanto ai trasporti ferroviari di persone e merci, l'agevolazione dell'accisa per gli oli minerali ivi impiegati è stata limitata – alla luce della Direttiva europea n. 1981/92/CEE – al solo uso «pubblicistico» del servizio con esclusione del beneficio per le linee private all'interno di stabilimento industriale (Cass. n. 7838 del 2010).

(155) Corte cost., sent. n. 332 del 9 luglio 2002.

tempo in Italia diversificato l'*onere probatorio* a seconda che si trattasse ora di prelievi contrastanti con l'ordinamento comunitario (norme del Trattato UE e di diritto comunitario derivato, *in primis* regolamenti e direttive) quali le tasse e/o misure di effetto equivalente ai dazi doganali ora di prelievi contrastanti con disposizioni legislative interne (si pensi al vasto contenzioso interessante le acciaierie per il rimborso della addizionale Enel ritenuta dall'Amministrazione finanziaria applicabile ai consumi quantunque esenti dall'imposta erariale sull'energia utilizzata come *materia prima* nei processi produttivi (156)).

(156) Le problematiche sorte in materia risalgono alla disposizione dell'art. 2 della l. 31 ottobre 1966, n. 940, che stabiliva – dopo l'enumerazione dei casi di «esenzione» – la «non assoggettabilità» all'imposta dell'energia elettrica impiegata negli opifici industriali come riscaldamento negli usi indispensabili al compimento dei processi industriali veri e propri (venendo così avallato l'indirizzo legislativo previgente – a partire dal testo unico del 1923 – secondo cui era destinato a rimanere assoggettato all'imposta solo il riscaldamento dei locali di opifici industriali che non avesse interessato il processo produttivo).

Con le istituite addizionali come stabilito con il d.l. 28 novembre 1988, n. 511, convertito, con modificazioni, in l. 27 gennaio 1989, n. 20 (*ivi* art. 6) e con il d.l. 30 settembre 1989, n. 332, convertito, con modificazioni, in l. 27 novembre 1989, n. 384 (*ivi* art. 6) esse tornavano applicabili anche alle ipotesi di «esenzione» dall'imposta erariale di consumo sicché veniva ad aprirsi un vasto contenzioso sull'interpretazione di tali ultime norme sostenendosi – da parte dell'Amministrazione – che l'addizionale – imposta autonoma non abbinabile a riferimento ad una imposta di base – andava a colpire tanto i consumi «esenti» quanto quelli «non assoggettati» fin *ab origine*, nel mentre le imprese contribuenti opponevano il generale principio secondo cui l'energia utilizzata nei processi produttivi non era stata mai considerata come fatto generatore dell'obbligazione tributaria sicché – rimanendo esentata dalla relativa imposta base – non poteva scontare neppure l'addizionale attesa la natura «accessoria».

Il conflitto ampio e radicale portava quindi alla emanazione del d.l. 28 giugno 1995, n. 250 (convertito, con modificazioni, nella l. n. 349 del 1995) che – interpretando autenticamente le disposizioni dei succitati decreti legge – stabiliva nell'art. 4 che le addizionali colà previste si applicavano anche ai consumi per la energia elettrica impiegata negli opifici industriali come riscaldamento negli usi indispensabili al compimento di processi industriali veri e propri (primo periodo) ma non all'energia elettrica utilizzata come materia prima nei processi industriali elettrochimici ed elettrometallurgici, *ivi* comprese le lavorazioni siderurgiche e delle fonderie (secondo periodo).

L'Amministrazione andava così a sostenere che solo la prima parte della novella del 1995 aveva valore interpretativo mentre la seconda parte – introducendo una sottodistinzione non contenuta nelle precedenti disposizioni – aveva carattere innovativo e si applicava dal momento della sua entrata in vigore con salvezza – perciò – della soggezione all'addizionale delle situazioni pregresse.

La giurisprudenza di merito e – quindi – di legittimità (*ex multis* Cass. n. 6776 del 1996) respingeva peraltro questa tesi confermando il principio di retroattività della disposizione in parola e così giustificando la scelta di privilegiare i consumi di energia elettrica economicamente strategici nell'interesse pubblico dell'economia nazionale rimasto immutato fin dal tempo della introduzione delle imposte addizionali.

Oggi il principio è pacifico, fermo restando l'onere – in capo al soggetto che invochi l'esenzione – della rigorosa dimostrazione dell'utilizzo dell'energia elettrica come materia prima insostituibile e non come semplice forma di produzione del calore (Cass. n. 22021 del 2004), all'occorrenza avvalendosi della efficacia espansiva («ultrattività») del giudicato formatosi in precedenti annualità quando entrino in gioco, non la ricostruzione di situazioni «fattuali», bensì qualificazioni giuridiche immutate ed elementi preliminari comuni di durevolezza nel tempo (Cass. n. 13898 del 2008).

La preventiva installazione da parte dell'Amministrazione di speciali congegni di si-

Nel caso di *indebito comunitario* – sotto le spinte della giurisprudenza comunitaria – è stato inizialmente disapplicato dai giudici nazionali l'art. 19 del d.l. 30 settembre 1982, n. 688, convertito, con modificazioni, nella l. 27 novembre 1982, n. 873 (regolante la ripetizione dei diritti doganali) perché subordinava il rimborso alla *prova (negativa) e documentale* da parte del *solvens* della *mancata traslazione* del carico tributario sul consumatore finale (157).

Tale indirizzo portava il legislatore alla riformulazione di cui all'art. 29 della l. 29 dicembre 1990, n. 428, norma costantemente interpretata nel senso che spettava all'Amministrazione finanziaria provare in positivo – trattandosi di «eccezione in senso proprio» (cioè di fatto impeditivo al diritto rimborso e non di fatto costitutivo del diritto stesso (158)) – che vi era stata traslazione del peso economico dell'imposta sul consumatore (159).

Nel caso di *indebito nazionale* ha continuato invece, a rimanere in vigore l'art. 19 del d.l. n. 688 del 1982 stabilente *l'inversione della prova* a carico del contribuente onerato della dimostrazione «scritta» della mancata traslazione del tributo quale fatto costitutivo della sua azione di rimborso (160).

Tale ingiustificata disparità probatoria è stata opportunamente eliminata da un duplice intervento della Corte costituzionale che – ponendosi sulla linea dell'effettività della tutela giurisdizionale proclamata dalla Corte di giustizia – ha – prima – svincolato la prova da ogni limitazione documentale (161) e – da ultimo – ha dichiarato l'illegittimità della restante regolamentazione sulla inversione dell'onere probatorio per contrasto con il canone di ragionevolezza garantito dall'art. 3 della Costituzione (162).

18. – *Esercizio e termini dell'azione di ripetizione*

Fissati i criteri di riparto dell'onere della prova la Corte di giustizia è stata chiamata, a questo punto, ad occuparsi delle modalità del suo esercizio onde non fosse resa eccessivamente difficile per il contribuente la ripetizione dell'indebito.

Ciò è avvenuto attraverso due importanti decisioni comunitarie.

curezza o di apparecchi atti ad evitare l'impiego di energia elettrica a scopo diverso da quello dichiarato è stata, comunque, ritenuta misura inidonea a condizionare il diritto alle esenzioni od agevolazioni, potendo tale diritto esser esercitato con i mezzi istruttori previsti dalla legge (in specie CTU) diversi dagli accorgimenti tecnici stabiliti dal d.lgs. n. 504 del

1995 (Tua) solo per semplificare accertamenti e controlli contabili-amministrativi (Cass. n. 12431 del 2007).

(157) Corte di giustizia, sent. 9 novembre 1983 C-199/82, S. Giorgio.

(158) Cass. n. 2089 del 2004.

(159) Non è stato invece ritenuto applicabile l'art. 29 (con le condizioni che impone) per il rimborso della c.d. *tassa sui marmi*, tributo di effetto equivalente ad un dazio doganale incompatibile con la normativa europea (Corte di giustizia, sent. 9 settembre 2004

C-62/03 *Carbonati Apuani/Comune di Carrara*) ma considerato non tale «sostanzialmente» né annoverabile tra i diritti erariali previsti dalla norma in quanto *tributo locale speciale*

estraneo a quella procedura (Cass. n. 15571 del 2010).

(160) Cass. n. 4080 del 1997.

(161) Corte cost., sent. n. 14 del 20 aprile 2000 che ha dichiarato la incostituzionalità in *parte qua* dell'art. 19 del d.l. n. 688 del 1982.

(162) Corte cost., sent. n. 332 del 9 luglio 2002.

Con la prima emessa nell'ambito di una procedura di infrazione a carico dell'Italia (163), la Corte di Lussemburgo, valutando sfavorevolmente la prassi amministrativa e quella degli organi giurisdizionali adusa a negare il rimborso ora al cospetto di importatore abituale in normale gestione e non in stato di insolvenza sottoponendosi all'imposizione presso tutte le dogane senza muovere obiezioni (164) ora a valorizzare – in negativo – a sensi dell'art. 116 del codice di procedura civile – i casi di rifiuto di esibizione dei libri contabili anche quando fosse scaduto il termine di conservazione delle relative scritture (art. 2220 del codice civile) sul presupposto che alla scadenza del decennio, dopo la richiesta giudiziale di rimborso, l'interessato fosse perfettamente conscio dell'utilità di tale documentazione (165), ha dichiarato che tali conclusioni portavano ad istituire ingiustificate presunzioni in danno del richiedente il rimborso per cui – così interpretando l'art. 29 della l. n. 428 del 1990 – l'Italia veniva a meno ai suoi obblighi verso il Trattato.

La Corte di Cassazione (166) – seguendo l'*iter* argomentativo della Corte di giustizia – veniva di conseguenza a precisare che la traslazione dell'onere tributario ostativa alla restituzione dell'imposta poteva essere – sì – provata dall'Amministrazione finanziaria mediante ricorso a presunzioni, ma esse dovevano in ogni caso avere i requisiti prescritti dall'art. 2729 del codice civile.

Criterio questo, peraltro, vanificato dalla legge comunitaria 2006 che escludeva che la traslazione potesse essere dedotta dagli uffici tributari a mezzo di presunzioni (così integrando l'art. 29 della l. n. 428 del 1990) (167).

I Giudici di legittimità affermavano anche un altro importante principio (tratto da una consolidata giurisprudenza comunitaria secondo la quale la *traslazione* in sé non legittima mai il rifiuto di rimborso se non comporta per l'operatore «anche» un *arricchimento senza causa* (168)) e cioè che l'arricchimento ingiustificato non può essere presunto in via automatica dalla mera inclusione del tributo nel prezzo perché tale aumento potrebbe determinare anche una flessione delle vendite (come in ipotesi di offerte e/o domande espresse per «consumi non essenziali») mentre ove la domanda si presentasse *anelastica* (o rigida) perché determinata da un bisogno generalizzato di utilizzo di quel prodotto, non sarebbe prefigurabile un *pregiudizio economico* per gli operatori economici visto il genere che non subisce flessioni per le cicliche variazioni di imposta né è sostituibile con succedanei destinati a svolgere la stessa funzione.

Di conseguenza la traslazione in questo caso, priva di peso sul volume vendite, non potrebbe che determinare un arricchimento per il *solvens* preclusivo della ripetizione.

Si tratta – come si comprende – di argomentazioni destinate ad aprire il varco ad articolate analisi economiche e di bilancio da affidare alla *consulenza tecnica* nell'esercizio dei poteri istruttori conferiti al giudice tributario dall'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992, non vedendosi in qual altro modo l'Ammi-

(163) Corte di giustizia, sent. *Commissione c/Italia*, cit.

(164) Cass. n. 2844 del 1996.

(165) Cass. n. 2089 del 2004, cit.

(166) Cass. n. 13054 del 2004 e Cass. (ord.) n. 18829 del 2009.

(167) Art. 21 della l. 6 febbraio 2007, n. 13.

(168) Corte di giustizia, sent. 2 ottobre 2003, C-147/01, *Weber's Wine*.

nistrazione finanziaria sarebbe in grado di validamente opporsi al rimborso dei tributi traslati (169).

Sulla necessità della *prova dell'arricchimento* si è intrattenuta la Corte di Cassazione in tema di imposta di consumo sulle banane (170) che il CTU – con insindacabile valutazione resa nel giudizio di merito – aveva accertato traslata dalla cooperativa importatrice ai soci cooperatori (commercianti grossisti) mediante versamenti integrativi da parte di questi ultimi dei maggiori costi sopportati compresi gli oneri fiscali.

Nell'occasione è stato ribadito – secondo i principi sovra enunciati – che la traslazione non comporta automaticamente l'arricchimento del soggetto che chiede ed ottiene il rimborso perché, anche qualora l'imposta sia completamente inserita nel prezzo praticato e così trasferita sugli acquirenti, il soggetto passivo potrebbe, nondimeno, subire una flessione delle vendite dall'aumento del prezzo o comunque non ricavare vantaggio per obbligo o prassi di riversamento delle somme rimborsate sui soggetti percossi.

La seconda importante decisione della Corte di giustizia in materia è intervenuta, poi, a fare chiarezza sui termini per far valere il diritto al rimborso (171).

Come è noto, in passato era stato «salvato» il termine di decadenza triennale previsto per il rimborso delle tasse CCGG sulle società (172) sul rilievo che i limiti comunitari potevano essere ritenuti operanti solo ove comportanti *privazione totale* all'esercizio del diritto, non invece – come era nel caso di quell'imposta – limitazioni corrispondenti a quelle già vigenti per le azioni di rimborso nazionali (173).

(169) Tale mezzo istruttorio (da disporsi secondo le nuove modalità indicate dal rinnovato art. 191 del codice di procedura civile ad opera della l. n. 69 del 2009 che impone al giudice di formulare preventivamente i quesiti nell'ordinanza di nomina fissando l'udienza in cui dovrà comparire il CTU il quale dovrà a sua volta trasmettere ai CTP bozza della relazione per riceverne le osservazioni onde farne sintetica valutazione nell'elaborato finale) servirebbe ad acquisire gli indispensabili elementi conoscitivi per la verifica – sulla scorta della documentazione contabile messa a disposizione dal contribuente (in parti: colare bilanci e fatture) – non solo dell'esistenza o meno della traslazione del carico fiscale ma anche se vi sia stato indebito arricchimento su quanto traslato in termini di margine di profitto, dovendo allo scopo l'esperto discernere le componenti economiche dei prezzi praticati dall'impresa da analizzare e raffrontare con i relativi costi.

Sull'assolvimento dell'onere anche attraverso l'ordine di esibizione della documentazione contabile del contribuente, inclusa copia dei bilanci sociali che costituiscono documenti di sintesi delle risultanze delle scritture obbligatorie dell'impresa vedasi Cass. n. 26144 del 2005 e – più in generale – Cass. n. 18829 del 2009.

(170) Cass. n. 11224 del 2007.

(171) Corte di giustizia, sent. 24 settembre 2002, C-255/00, *Grunding Italiana*.

(172) La norma sulla decadenza (art. 13 del d.p.r. n. 641 del 1972) è stata ritenuta comprensiva di qualsiasi taxa erroneamente pagata quale fosse la causa dell'indebito pagamento, senza possibilità di far valere il più lungo termine di prescrizione decennale (Cass., sez. un., n. 3458 del 1996). La legittimità del termine è stata poi riconosciuta dalla Corte costituzionale che ha precisato come l'uso dell'avverbio «erroneamente» senza ulteriori specificazioni evoca il dato «oggettivo» di un pagamento comunque non dovuto (Corte cost., ord. n. 365 del 19 dicembre 2003).

(173) Per la verità diversi erano stati inizialmente i riferimenti della Corte di giustizia secondo cui – fino al momento della corretta trasposizione di una direttiva nella legge nazionale – lo Stato membro non sarebbe stato abilitato ad eccepire la tardività dell'azione giudiziaria avviata nei suoi confronti per la tutela dei diritti riconosciuti da tale direttiva

In materia doganale i giudici del Lussemburgo hanno adottato una interpretazione ben più rigorosa con riferimento all'art. 29 della l. n. 428 del 1990 nella parte contenente la precisazione che il termine quinquennale previsto dall'art. 91 del T.U.L.D. per la domanda di rimborso era da intendersi ridotto al *termine decadenziale* di tre anni a decorrere dal novantesimo giorno successivo all'entrata in vigore della legge stessa.

La Corte di giustizia infatti – pur ribadendo che le modalità di restituzione delle imposte nazionali indebitamente riscosse competevano al diritto nazionale così come ogni questione relativa alla possibile applicazione retroattiva di tali modalità – metteva in evidenza come *la retroattività* non debba mai compromettere il rispetto del principio di *effettività* nella specie ritenuto violato dalla norma surrichiamata (174).

Rispondendo alla questione pregiudiziale sul punto sollevata da un Tribunale civile italiano (prima dell'ampliamento della giurisdizione tributaria), la Corte europea così statuiva che il diritto comunitario osta all'applicazione retroattiva di un termine di decadenza più breve ed eventualmente più restrittivo del termine di ricorso precedentemente applicabile alle domande di rimborso di imposte nazionali incompatibili con il diritto comunitario quando non sia garantito un *periodo transitorio sufficiente* a consentire ai contribuenti, che pensavano inizialmente di avvalersi del precedente termine di ricorso, di disporre di un termine ragionevole per reclamare il diritto al rimborso qualora il loro ricorso risultasse già tardivo alla luce del nuovo termine.

Per cui – nell'ipotesi di sostituzione di un termine di *decadenza trienna-*

non essendo in quel momento i singoli posti in grado di avere piena conoscenza dei loro diritti (sent. 25 luglio 1991, C-208/90 *Emmott*).

La soluzione sviluppata in tale sentenza era però giustificata dalle circostanze peculiari del caso (prestazioni assistenziali) in cui la decadenza arrivava a privare totalmente la ricorrente della possibilità di far valere il suo diritto alla parità di trattamento in virtù della direttiva non conosciuta.

In successiva occasione la stessa Corte di giustizia aveva, infatti, modo di rilevare la legittima applicazione delle regole nazionali che non fossero lesive del diritto del singolo in se stesso ma si limitassero a circoscriverne la *portata* fissando il momento del suo esercizio, in pratica la discrezionalità del legislatore nazionale nello stabilire le modalità procedurali rimanendo subordinata al solo fatto che esse non risultassero di minor favore rispetto all'*iter* previsto per analoghe azioni restitutorie (che nel campo tributario soggiacciono – come è noto – a ristretti termini di perenzione proprio per esigenze di definizione dei rapporti contribuente-Fisco) né rendessero sostanzialmente impossibile – per le particolari circostanze – l'esercizio del diritto medesimo (sent. 6 dicembre 1994, C-410/92, *Johnson*).

Nei medesimi termini si pronunziava ancora la Corte in tema di restituzione dei diritti di registrazione di società verso il Ministero dell'industria danese (sent. 2 dicembre 1997, C-188/95, *Fantask*), e nella controversia in cui era parte proprio il Ministero delle finanze italiano, venendo definitivamente a statuire come il diritto comunitario non vieta ad uno Stato membro di opporre alle azioni di ripetizione di tributi riscossi in violazione di una direttiva un termine nazionale di decadenza che decorra dalla data di pagamento dei tributi anche se – a tale data – la direttiva non è stata ancora direttamente attuata nell'ordinamento nazionale (sent. 15 settembre 1998, C-260/96, *Spac*).

In tal senso si orientava pure la Suprema Corte escludendo – in virtù dell'anzidetto portato comunitario – incompatibilità della norma sulla decadenza (quanto a durata e decorrenza) con i principi del diritto comunitario oltre il contrasto con gli artt. 2, 3, 4, 23, 24 e

113 della Carta costituzionale (Cass. n. 7176 del 1999).

(174) Il divieto di retroattività della disposizione fiscale trova espressa enunciazione nell'art. 3 della l. n. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del contribuente).

le al precedente termine di *prescrizione quinquennale* – un periodo transitorio di 90 giorni doveva essere considerato insufficiente ed il periodo minimo che non fosse tale da rendere eccessivamente difficile l'esercizio del diritto al rimborso era da individuare in un periodo pari a sei mesi.

Anche se la Corte di Cassazione si premurava di precisare al riguardo che l'indicazione di quel termine andava visto come una *valutazione generale di opportunità* o meglio come criterio di riferimento non vincolante il giudice interno perché altrimenti la statuizione comunitaria si sarebbe trasformata in espressione di un potere normativo-sostitutivo non consentito (175).

Sulla stessa linea interpretativa – in tema di rimborso delle accise sottoposto dal Tua alla regola generale della *decadenza biennale* a far tempo dal pagamento (art. 14 del d.lgs. n. 504 del 1995) – sempre la Suprema Corte – onde evitare il c.d. effetto «ghigliottina» quanto ai versamenti anteriori al biennio precedente la vigenza della norma (che scontavano il più lungo termine prescrizione) – ha concluso che – in difetto di un regime transitorio – il termine di decadenza dovesse farsi decorrere dall'entrata in vigore del decreto legislativo e non dalla data del pagamento (176).

Sul piano della legittimazione, va poi ricordato che i termini indeterminati con cui si esprime la norma fa sì che ne siano destinatari (e possano beneficiarne) tutti i soggetti che dimostrino di aver pagato indebitamente l'imposta (quindi non solo il *depositario fiscale* ma anche il *consumatore finale*) (177).

Va infine segnalato che le domande di ripetizione di quanto pagato *sine titulo* per effetto della pronunzie di incompatibilità comunitaria della norma impositiva possono trovare preclusioni temporali al loro accoglimento alla luce dei *principi di buona fede e tutela dell'affidamento* che contrassegnano il sorgere dei rapporti giuridici.

Il principio generale della certezza del diritto insito nell'ordinamento comunitario ha indotto infatti la Corte di giustizia in taluni casi a «limitare» la possibilità di far valere una disposizione da essa interpretata onde rimettere in discussione rapporti ormai consolidati, escludendo in pratica che potessero essere invocate a sostegno di richieste di rimborso pagamenti di tributi (quali il c.d. *dazio di mare* e l'equivalente *tassa sui marmi*) riscossi anteriormente alla data della sentenza interpretativa salvo che gli interessati, prima di tale data, avessero agito in giudizio o contestato l'imposizione con una impugnativa equivalente (178).

(175) Cass. n. 15526 del 2009

(176) Cass. n. 16469 del 2004.

(177) Cass. n. 23518 del 2008.

(178) Corte di giustizia, sent. 16 luglio 1992 C-163/90 *Legros* e 9 settembre 2004 C-62/03 *cit.*

La facoltà di «limitazione» viene di regola esercitata in via «eccezionale» perché le pronunzie pregiudiziali della Corte di giustizia hanno efficacia risalente al momento dell'entrata in vigore delle norme che ne hanno costituito oggetto e di conseguenza possono essere fatte valere in relazione ad ogni rapporto giuridico già sorto purché non esaurito (effetto «ex tunc»).

Pertanto la Corte – specie in materia di entrate – al fine di limitare nel tempo gli effetti di una decisione che – portando alla declaratoria di illegittimità dell'imposizione fiscale – potrebbe generare gravi conseguenze finanziarie nei confronti dello Stato membro coinvolto – ha ritenuto talvolta applicabile alle pronunzie interpretative la stessa disciplina delle azioni di annullamento (con le quali si esercita un controllo diretto di legittimità sugli

19. – Conclusioni

Il diritto doganale e delle accise è un comparto tributario ormai «comunitarizzato» che costituisce ambito privilegiato di operatività dei meccanismi che contrassegnano i rapporti collaborativi tra giudice nazionale ed organi giurisdizionali (e/o amministrativi) comunitari.

Questo binomio è rafforzato dalla *nomofilachia* dell'organo di vertice della giustizia tributaria, la V Sezione civile della Corte di Cassazione, che si è sempre adoperata nel fornire – come si evince dagli esempi menzionati – una interpretazione comunitariamente orientata della legislazione nazionale secondo la chiave di lettura offerta dalla Corte di giustizia in sede di rinvio pregiudiziale o dalla Commissione UE nelle materie di sua competenza esclusiva.

Le soluzioni prospettate e le *guidelines* suggerite sulle varie questioni attestano quanto sia importante allineare la giurisprudenza alla continua evoluzione di questa importante branca del diritto fiscale europeo e quanto vi abbia contribuito il portato interpretativo del giudice di legittimità.

È solo da auspicare – stante la delicatezza della materia, la sua importanza economica e la particolare difficoltà tecnico-giuridica che la contraddistingue – che la trattazione del relativo contenzioso sia affidata con tendenziale esclusività (come avviene in altri comparti del diritto) a *sezioni specializzate* istituite nelle Commissioni di merito ed a *giudici altamente specialistici* prescelti in sede di legittimità in virtù di una già acquisita esperienza fiscale al fine di garantire la piena affidabilità delle loro decisioni in nome della certezza del diritto.

atti comunitari) attribuendosi il potere di precisare quali *effetti* del regolamento annullato debbono ritenersi definitivi.

Sono state suggerite anche «modulazioni temporali» basate sul *grado di diligenza* di cui i contribuenti abbiano dato prova prendendo come punto di riferimento la data di comunicazione nel GUCE dell'ordinanza di rinvio pregiudiziale per escludere dal beneficio i soggetti che per molti anni non avessero fatto nulla per rivendicare il proprio credito e che

– invogliati da prospettive favorevoli della sentenza – abbiano improvvisamente trovato lo stimolo per «rispolverare» pretese a lungo sopite discriminando così tra azioni avviate tempestivamente nella convinzione della loro fondatezza ma con il rischio dell'incertezza del risultato ed azioni avviate in epoca successiva nella previsione di un successo abbastanza probabile (si vedano sul punto le conclusioni dell'Avvocato Generale della Corte Tizzano nella causa C-292/04 *Meilicke*).