

Massimo Scuffi (agg.2017)

1.Premessa legislativa 2.La codificazione del contraddittorio 3.Il luogo di insorgenza della obbligazione doganale 4.Il tempo di insorgenza dell'obbligazione doganale : i regimi doganali 5.Il sistema delle garanzie 6. I soggetti passivi e la rappresentanza doganale 7.La determinazione del valore in dogana:tassazione degli *intangibles* e *first sale price* 8. Il trattamento tariffario :qualità ed origine 9. La contabilizzazione *a posteriori* :le deroghe unioniste 10.Il *ruling* e l'interpello doganale: le informazioni vincolanti 11.Il regime sanzionatorio 12. Termini di rettifica ed azione penale 13.Diritto al ricorso, sospensione cautelare ed esecutività

1.Premessa legislativa

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 in Italia dalla **normativa base contenuta nel d.p.r.23gennaio1973,n.43(TULD)** icui istituti sono stati riordinati con revisione delle procedure di accertamento e di controllo dal **d.lgs.8novembre 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**(daiPaesiterzi)prevista all'art.70 del **d.p.r.26ottobre1972,n.633**lacuiriscossione è riconosciuta in capoall'Ufficio doganale .

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

I diritti di confine gravano esclusivamente sulle merci provenienti dagli Stati *extra* UE in base ad una tariffa doganale unificata a livello europeo che assicura un trattamento impositivo uniforme con trasferimento del gettito direttamente alla Comunità ,di essa costituendo«**risorsa propria**».

La Comunità europea(oggi UE)è una **unione doganale«perfetta»** perché–oltre a vietare i dazi e le tasse ad effetto equivalente all'interno de lmercato unico adottando una«**tariffacomune**» verso i Paesiterzi–consente la libera circolazione a i prodotti extracomunitari (immessi in c.d.«**liberapratica**»),applicando una regolamentazione unitaria(Codice doganale)soggetta a interpretazione uniforme tramite intervento della Corte di giustizia su rinvio pregiudiziale ex art. 267 del TFUE ,e destinando le entrate ricavate al bilancio comunitario¹.

Il giudice tributario è dunque chiamato ad applicare –nel quadro delle disposizioni generali in materia doganale–oltre alla regolamentazione nazionale -anche quella comunitaria oggi unionale.

Questi gli atti via via succedutisi:

RegolamentoCeen.**2913/92**del12ottobre1992istitutivodel«**Codice doganale comunitario**» (**CDC**);la nuova versione di cui al RegolamentoCee.**2700/2000**del 16 novembre 2000 nonché il Regolamento Ceen.**2454**del2 luglio1993checontienele pertinenti **norme di attuazione(DAC)**.

La «**modernizzazione**» del CDC e' stata affidata al Reg.**450/2008** del 23 aprile 2008 ,già destinato ad entrare in vigore non oltre il 24 giugno 2013 ,e rifiuto ,prima della sua scadenza prorogata,nel **Reg. 952/2013** del 9 ottobre 2013 istitutivo del **Codice Doganale dell'Unione.(c.d "Codice di rifusione")**

Molte delle nuove regole sono entrate in vigore dal 1° maggio 2016 ma e' previsto un periodo transitorio di *reassessment* sino al 1°maggio 2019.

Il pacchetto si completa con il **Regolamento delegato** 2446/2015 del 28 luglio 2015 e con il **Regolamento di esecuzione** 2447/2015 del 24 novembre 2015 che si occupano delle modalità attuative ed applicative del CDU specificandone le disposizioni ; il **Regolamento delegato transitorio** 341/2016 stabilisce invece le misure transitorie fino a quando non siano resi operativi i sistemi elettronici di scambio ed archiviazione dati.

¹(3)L'Unione doganale si diversifica dalla«**zona di libero scambio**»cheliberalizza solo gli scambi interni.Tale è la SEE(Spazio economico europeo)istituita il1^o gennaio 1994 in virtù dell'accordo stipulato tra UE ed EFTA(*European FreeTrade Association*) i cui paesi(oggi limitati a Norvegia,Islanda e Liechtestein con esclusione della Svizzera) partecipano alle quattro libertà fondamentali(libera circolazione di merci,persone,servizi e capitali)senza essere membri dell'Unione.

(4)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 illeciti(falso commesso da funzionari infedeli)che non fa venir meno la obbligazione doganale(Cass.1940/1989e9935/1993).

Il CDU ha infatti affidato alla Commissione il potere di adottare gli atti delegati per singole tematiche in tempi prestabiliti(art.284)

Il CDU sul piano tecnico operativo è rivolto a “**semplificare**” e “**razionalizzare**” il sistema doganale riducendo i tempi di sdoganamento attraverso meccanismi di digitalizzazione e di accentramento ma contiene anche formulazione di principi giuridici fondamentali derivati dall’evoluzione giurisprudenziale europea e quindi recepiti anche dal nostro ordinamento .

Vediamone i passaggi più significativi.

2.La codificazione del contraddittorio

Premesso che qualsiasi atto dell’autorità doganale che delibera su un caso particolare e produce effetti giuridici sul destinatario è qualificabile come “**decisione**” (immediatamente applicabile) l’art.22.5 del CDU stabilisce che prima di adottare una decisione sfavorevole (che deve essere motivata e menzionare il diritto al ricorso ex art.22.7)l’autorità doganale deve comunicarne le ragioni all’interessato perché possa esprimere il proprio punto di vista entro un certo termine trascorso il quale gli può essere notificata la decisione assunta.

Il termine di risposta è fissato –salvo casi particolari- in 30 giorni in base al **Reg.delegato** 2446/2015(artt.8/9/10)mentre la procedura che regola il diritto ad essere sentiti è dettagliata nel **Reg.di esecuzione** 2447/2015(artt.8/9)

La codificazione del principio del **contraddittorio c.d.endoprocedimentale** trova fonte nella sentenza resa dalla Corte di Giustizia nel caso *Sopropé*² la quale ha statuito che ,prima di procedere al recupero “a posteriori” dei dazi doganali all’importazione ,occorreva concedere sempre un congruo “termine” all’importatore sospettato di aver commesso l’infrazione affinché fosse messo in grado di presentare *osservazioni* fornendo il proprio punto di vista affinché fosse “effettivamente” esaminato dall’Autorità amministrativa.

Questa regola di matrice euro unitaria ha trovato ingresso anche nel nostro ordinamento ..

Da tempo infatti la Corte di Cassazione –nell’affrontare il tema delle ingiunzioni doganali emesse per il recupero dei dazi evasi senza la preventiva audizione dell’importatore –aveva valorizzato il **principio del contraddittorio (anche) nella fase amministrativa**dichiarando illegittime le ingiunzioni emesse sino a quel momento senza tale preventivo adempimento ritenuto “*estrinsecazione*” del diritto di difesa e principio generale dell’ordinamento comunitario che doveva trovare applicazione ogni qual volta l’Amministrazione si proponesse di adottare nei confronti di un soggetto un atto per lui lesivo, pena la nullità insanabile dell’atto medesimo³ .

Per la verità nelle procedure di *contabilizzazione a posteriori* concludenti il processo di revisione daziaria con emissione di *avviso di rettifica e suppletivo* , un *interpello intermedio* era già previsto dalla normativa doganale ma solo in via “**facoltativa**” rientrando nella discrezione dell’Ufficio attivare o meno la consultazione del contribuente(art.11 Dlgs 374/90 comma 2).

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 ,con adozione dei 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(resosi cioè “**definitivo**” con l’accettazione della dichiarazione previa verifica documentale e/o visita delle merci quando non basti la semplice registrazione) ponendovi rimedio allorché contenga elementi inesatti ed incompleti.

Ora una risalente giurisprudenza riteneva indispensabile l’audizione dell’operatore solo nei casi in cui la nuova liquidazione fosse stata determinata da una diversa qualificazione delle merci importate in relazione alla loro intrinseca natura(**questioni di fatto**)e non invece quando la stessa originasse da una diversa qualificazione tariffaria o da un diverso regime daziario(**questioni di diritto**)⁴ od ancora al cospetto di fatti penalmente rilevanti come il contrabbando ⁵.

Il consolidamento della regola del contraddittorio anticipato non poteva peraltro non espandere i suoi effetti obbligatori anche su codeste procedure ancorché l’Agenzia delle dogane ritenesse -inizialmente- che il “**meccanismo partecipativo**” doveva trovare applicazione 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 DPR 633/72)ma non nel caso di **attività interne** di “ufficio” basate su informazioni già in possesso dei verificatori (c.d verifiche “a tavolino”)che rendevano superfluo assicurare “obbligatoriamente” un *intervallo temporale intermedio* per raccogliere le osservazioni dal destinatario .

L’esposizione *ex post* delle ragioni del contribuente veniva comunque considerata –in prosieguo- soluzione insoddisfacente a garantire il **diritto al contraddittorio pieno ed incondizionato**” specie a fronte del mutato quadro interpretativo secondo il quale

² Corte di Giustizia,sent..18 dicembre 2008 C 349/07

³Cass.14105/2010

⁴ Cass.4892/1994

⁵ Cass.19540/2009

il destinatario di una decisione a lui lesiva doveva essere messo in grado di far valere sempre 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 "**facolta**" offertagli –come si è detto– dall'art.11 del Dlgs 574/90 di contestare nella fase *pre-giurisdizionale* il provvedimento emesso.

Tanto alla fine induceva l'Agenzia delle Dogane ad estendere la garanzia partecipativa anche ai casi di revisione dell'accertamento su base "documentale" con attività integralmente posta in essere in ufficio⁶, tenuto soprattutto conto della annunciata entrata in vigore del CDC "aggiornato" (Reg.450/2008) (poi sostituito dal CDU) espressamente stabilente –come si è visto– un '**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**.

Il *Decreto Liberalizzazioni* istituiva dunque in via definitiva (con l'inserimento del comma 4bis nell'art.11 del Dlgs 374/90)⁷ il *contraddittorio preventivo* con l'Agenzia delle Dogane **entro 30 gg** dalla consegna del pvc (termine dimezzato rispetto a quello di **60 gg previsto dallo Statuto** dei diritti del contribuente ma da ritenersi congruo, visto che la sentenza *Sopropé* lo indicava tra gli 8 ed 15 gg ed i destinatari sono comunque imprese dotate di alta professionalità): tanto nella duplice ipotesi sia di **revisioni d'ufficio** sia di **accessi, verifiche ed ispezioni**.

Altrettanto non era invece contemplato per gli altri accertamenti fiscali dove l'art.12 comma 7 dello **Statuto prevede l'instaurazione del contraddittorio solo dopo il rilascio del pvc** ma non nelle ipotesi di controllo d'ufficio "**a tavolino**" per cui la questione circa la immanenza di un obbligo "generalizzato" di interpello preventivo veniva rimessa alle Sezioni Unite⁸.

La Suprema Corte –rispondendo negativamente al quesito– stabiliva come l'obbligo di attivare il **contraddittorio endoprocedimentale** sussistesse **solo con riferimento ai tributi "armonizzati"** per i quali operava la diretta applicazione del diritto dell'Unione (la materia doganale e delle accise– appunto –dove l'istituto–come si è detto– era già stato normativamente codificato nella sua massima ampiezza) ma non allo stato della legislazione nazionale al di fuori dei casi espressamente previsti⁹. Veniva comunque sollevata **questione di legittimità costituzionale** della norma statutaria (tuttora pendente) per disparità di trattamento rispetto ai contribuenti destinatari di accertamenti a tavolino e privati del diritto di evidenziare le proprie ragioni in violazione dell'**art.24 Cost.**¹⁰

Procedimentalizzato – dunque– il contraddittorio senza limitazioni di sorta nel settore doganale, è stata al contempo abolita la **controversia doganale** per effetto del *Decreto semplificazioni fiscali* (con soppressione dell'art.11 7° co. della L.374/90)¹¹, cioè il rimedio utilizzato–tra l'altro– per contestare in via amministrativa (prima che giudiziale) l'avviso di accertamento suppletivo e di rettifica emesso *ex post* in sede di revisione doganale.¹²

Va altresì rimarcato come la invalidità assoluta del provvedimento impositivo emesso senza consentire all'operatore di interagire, si estende anche quando non venga rispettato il termine di legge in tutta la sua estensione per esercitare tale diritto.

La giurisprudenza di legittimità dopo aver espresso sul punto varie (e contrastanti) opinioni si è alla fine pronunciata a Sezioni Unite¹³ stabilendo che tale termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale e dunque–salva la ricorrenza di specifici motivi di urgenza–**la sua inosservanza determina ex se la nullità dell'avviso di accertamento**: sanzione questa ritenuta ragionevole dallo stesso giudice delle leggi quale strumento efficace ed adeguato di garanzia della **effettività del contraddittorio**¹⁴.

La giurisprudenza europea ha peraltro puntualizzato che la **nullità** dell'atto impositivo non deve costituire una mera conseguenza automatica e formale, spettando comunque al contribuente dimostrare concretamente che se il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato il procedimento avrebbe comportato un **risultato diverso**¹⁵: principi questi ribaditi dalla giurisprudenza nazionale e dettagliati nel settore delle imposte "armonizzate" dove è stato chiarito che la rilevanza della violazione dell'obbligo resta ancorata all'assolvimento dell'onere di enunciare in giudizio le ragioni che si sarebbero potute far

⁶ Nota 8 aprile 2011 n.34631

⁷ art.92 DL 1/2012 convertito in L.27/2012

⁸ Cass.ord.527/2014

⁹ Cass.24823/2015

¹⁰ CTR Toscana 736/1/2015

¹¹ Art.12 DL 16/2012 convertito in L.44/2012,

¹² La fase amministrativa preliminare è comunque destinata a sopravvivere per le controversie fino a 20.000 euro (oggi 50.000 ex art.10 DL 50/2017) vista l'estensione dell'istituto del **reclamo/mediazione** anche al comparto delle dogane e delle accise (art.17 bis del Dlgs 546/92 come riformulato dal Dlgs 156/2015) con esclusione peraltro delle "risorse proprie" tradizionali dell'UE salvi gli atti irrogatori di sanzioni (Circ.Agenzia Dogane 23 dicembre 2015 n.21/D9).

La stessa esclusione (comprensiva anche degli aiuti di Stato) è prevista dall'art.9 DL 50/2017 sulla definizione agevolata delle controversie tributarie anche se talune aperture della giurisprudenza europea potrebbero indurre a conclusioni opposte.

Significativo il precedente in settore contiguo secondo cui, nonostante l'intangibilità del debito Iva quale risorsa propria dell'UE come tale non soggetta a procedura di **esdebitazione** ma al massimo a dilazione di pagamento (Corte Cost.225/2014) la Corte di Giustizia (sent.7 aprile 2016 C-546/14 *Degano Trasporti*) abbia da ultimo stabilito che nell'ambito di procedura concordataria è possibile prevedere un pagamento parziale dell'Iva purché un esperto indipendente attesti il trattamento peggiore che subirebbe il credito in caso di fallimento

¹³ Cass.18184/2013

¹⁴ Corte Cost. 132/2015

¹⁵ Corte Giustizia sent.3 luglio 2014 C-129/13 *Kamino*

valere nella fase procedimentale atteggiandosi non a mero **simulacro** ma quale tramite necessitato per addurre a difesa elementi oppositivi non puramente fittizi o strumentali¹⁶

E' stato inoltre precisato che il diritto di audizione preventiva (che e' da intendersi violato anche quando sia consentito una fase di reclamo amministrativo) potrebbe ritenersi ovviato solo se la normativa nazionale consentisse al destinatario dell'intimazione di ottenere la **sospensione "automatica" della esecuzione** fino alla eventuale riforma¹⁷.

La sospensione quale conseguenza normale dell'impugnazione per il contribuente che non sia stato ascoltato non e' prevista nel nostro ordinamento per cui e' stata rimessa alla Corte di Giustizia la questione interpretativa se tale sistema non contrasti con il principio generale del contraddittorio¹⁸

3. Il luogo di insorgenza della obbligazione doganale

Il CDU stabilisce (art. 87) che il luogo dove sorge la dichiarazione doganale e' quello 1) dove e' **presentata la dichiarazione**, in mancanza 2) dove si e' verificato il fatto che la fa sorgere, in mancanza 3) dove avviene la constatazione.

L'art. 101 del CDU stabilisce poi che *le Autorita' doganali competenti a determinare l'importo dei dazi dovuti sono quelle del luogo ove e' sorta l'obbligazione doganale*.

E l'orientamento della giurisprudenza di legittimita' e' sempre stato orientato in questo senso, nel ritenere cioe' competente per territorio, nella revisione dell'accertamento divenuto definitivo, la dogana presso la quale e' sorta l'obbligazione doganale, ovvero l'ufficio doganale dove si sono svolte le operazioni di importazione (**sdoganamento**); non invece la dogana del luogo ove ha sede l'impresa importatrice fatta oggetto di verifiche *a posteriori*.

La **nascita dell'obbligazione doganale** coincide -infatti- 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 TULD).

La Cassazione era cosi' pervenuta alla conclusione che gli esiti di tali controlli andavano riversati sull'Ufficio presso il quale si erano perfezionate le dichiarazioni di importazione, unico interlocutore del contribuente per tutte le correlate incombenze pena -in caso contrario- la nullita' dell'accertamento trattandosi di **competenza inderogabile ratione loci**¹⁹.

Questa impostazione e' stata peraltro ribaltata dal **decreto semplificazioni fiscali** cit. che ha inserito nell'art. 11 della L. 374/90 (ivi comma 9) la disposizione secondo la quale L'ufficio doganale che effettua le **verifiche generali o parziali** con accesso presso l'operatore e' competente alla revisione delle dichiarazioni doganali oggetto del controllo anche se accertate presso un altro ufficio doganale.

Quindi se non sono state svolte **verifiche in loco** la competenza ad emettere l'avviso di rettifica e' dell'Ufficio che ha accettato le dichiarazioni doganali; altrimenti, in presenza di **accessi**, la competenza e' della Dogana che li ha effettuati, mentre in passato gli accertamenti in entrambi i casi spettavano esclusivamente all'**Ufficio di importazione**.

Occorrera' dunque verificare la **compatibilita'** di tale disposizione "agevolatrice" per l'Ufficio con la ricordata normativa del CDU (e prassi giurisprudenziale).

Si e' anche dibattuto se il novellato articolo avesse valenza innovativa ovvero interpretativa posto che solo nel primo caso gli avvisi in allora emessi da dogane incompetenti sarebbero rimasti affetti da nullita' insanabile.

La Suprema Corte ha seguito questa opzione stabilendo che si e' al cospetto di uno **ius superveniens** che non ha carattere interpretativo per cui e' privo di efficacia sanante per le rettifiche emesse prima dell'entrata in vigore della legge, trattandosi di **norma innovativa** che disciplina per il futuro le **regole di competenza**²⁰

4. Il tempo di insorgenza dell'obbligazione doganale : i regimi doganali

Va premesso che il sorgere del rapporto di imposta presuppone:

a) l'attraversamento della linea doganale (**elemento fattuale**);

b) la dichiarazione di destinazione al consumo della merce nel mercato interno (**determinazione di volonta'**) che si perfeziona con l'accettazione dell'Ufficio.

Entra qui in gioco la disciplina dei regimi doganali che e' quella che e' stata piu' di ogni altra oggetto di redesignazione in senso semplificativo da parte del CDU sul rilievo che **la lotta antifrode** richiede **procedure semplici, rapide ed uniformi**.

Sono stati cosi' accorpati i precedenti regimi in tre categorie :

1. **immissione in libera pratica** (merci non unionali) art. 201 CDU

2. **esportazione** (merci unionali) art. 263 CDU

¹⁶ Cass. 24823/2015 cit.

¹⁷ Corte Giustizia *Kamino cit.*

¹⁸ Cass. 9278/2016

¹⁹ Cass. 14786/2011

²⁰ Cass. 8699/2013

3. regimi speciali (transito, deposito, perfezionamento, zone franche etc.) art. 210 CDU

La **immissione in libera pratica e l'esportazione** sono **regimi doganali definitivi** perché determinano il cambiamento della merce da unionale a non unionale e viceversa.

I **regimi speciali** non sono invece funzionali alla riscossione perché determinano sospensione, differimento o riduzione degli oneri doganali in corrispondenza di movimentazioni alla frontiera.

Si considera non avverato il presupposto impositivo al cospetto di **operazioni di importazione e di esportazione solo temporanee** che non comportano una destinazione finale al consumo nel nostro Paese 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 d'imposta**» destinato a venir meno (sindall'origine) solo se l'importazione o l'esportazione si tramuta 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 in tema di «origine della merce» (riferibile al luogo in cui è avvenuta la lavorazione «sostanziale» dalla quale è stato ottenuto il prodotto nuovo) perché nel sistema doganale unionista i regimi speciali o comunque agevolati comportano la necessità che le merci siano sempre mantenute nello «**stato**» in cui si trovavano all'origine.

Parimenti restano esenti da imposizione tutte quelle operazioni di mero passaggio delle merci nel territorio doganale (c.d. **operazioni di transito**) distinte in operazioni di *transito esterno* riguardanti merci *non unionali* circolanti da un punto all'altro del territorio dell'UE ed operazioni di *transito interno* riguardanti merci *unionali* attraversanti anche paesi non facenti parte dell'UE).

5. Il sistema delle garanzie

La garanzia per l'importo portato dall'obbligazione doganale trova articolata disciplina negli artt. 89-100 CDU e si estende innovativamente anche ai **debiti potenziali** quali quelli suscettibili di emergere dai **controlli a posteriori**; può essere obbligatoria come facoltativa ed è estendibile a tutti **regimi doganali**.

I regimi doganali assistiti da **garanzia** consentono all'Amministrazione, a fronte dell'inadempimento dell'obbligato principale, l'escussione diretta del garante quale coobbligato solidale con il soggetto garantito e sono tipici dei depositi e dei regimi di transito. L'atto costitutivo di garanzia di regola 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 regresso²¹.

6. I soggetti passivi e la rappresentanza doganale

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/importatore e tutti coloro per conto dei quali è stata importata od esportata la merce**.

Essendo debitore d'imposta il dichiarante, la responsabilità avvince il **rappresentante doganale che renda la dichiarazione per conto altrui ma in nome proprio**.

Tale responsabilità si estende con vincolo di **solidarietà anche al soggetto rappresentato** (art. 77 CDU).

I rapporti tra rappresentante e rappresentato sono regolati dalla disciplina civilistica del **mandato** con diritto di regresso verso il mandante per il rimborso di quanto versato dal mandatario all'Agenzia delle dogane.

L'art. 18 e segg. del CDU che disciplina l'istituto della rappresentanza doganale prevede oltre alla **rappresentanza indiretta** (dove appunto il rappresentante doganale agisce in nome proprio ma per conto di altra persona) anche la **rappresentanza diretta** (dove il rappresentante diretto agisce non solo per conto ma anche in nome altrui).

In questo caso **dichiarante/responsabile resta solo l'importatore**.

Soggetti automaticamente legittimati ad operare in regime di rappresentanza diretta sono gli **spedizionieri doganali** (oltre altri soggetti abilitati dalla legge).

²¹ Cass., n. 19194/2006, 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 della dogana sulle operazioni di transito) sul rilievo che non competeva alla dogana "monitorare" l'eventuale superamento del massimale nell'interesse del garante medesimo.

Per risalire alla “responsabilità paritetica” dello spedizioniere/rappresentante per le operazioni doganali e’ necessario-peraltro- accertarne la **colpevolezza**, cioè la sua partecipazione dolosa o colposa.

L’art.77 collega la coobbligazione delle persone diverse dall’importatore alla partecipazione dell’evento od alla consapevolezza **dell’irregolarità (sapevano o dovevano sapere)**.

Lo spedizioniere va dunque considerato responsabile nella misura in cui risulti da lui conosciuta o conoscibile la situazione di apparenza coprente l’irregolare introduzione della merce nel territorio comunitario²².

Lo spedizioniere –quand’anche agisca come rappresentante doganale indiretto(ad esempio nelle **procedure di domiciliazione**)non potrà’essere automaticamente tenuto al pagamento dei dazi richiesti all’importatore , se non **coscientemente coinvolto** nell’errata o falsa dichiarazione doganale(pena la riviviscenza di una responsabilita’ oggettiva ormai espunta dall’ordinamento europeo)²³

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*²⁴.

Lo spedizioniere, anche per la sua preparazione professionale, e’ di regola in grado di valutare la veridicità dei documenti trasmessigli, e dunque consapevole (o inconsapevole per negligenza)di eventuali irregolarita’ dell’introduzione delle merci nel territorio Unionista²⁵.

Obbligato al pagamento dei dazi e’poi qualsiasi altro soggetto che- pur non dichiarando di agire a nome o per conto di un terzo(ovvero dichiara di agire in nome o per conto di un terzo senza disporre dei relativi poteri)-**partecipi alle formalita’ doganali** “cooperando” in qualsiasi modo al perfezionamento dell’operazione.

L’art.77 u.co stabilisce (come gia’ l’art.l’201 del previgente CDC) chequando una dichiarazione e’ 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, sono anche essi considerati debitori .

In base a questi principi la Suprema Corte ha riconosciuto la responsabilita’ in materia doganale in capo a soggetto qualificatosi nella dichiarazione doganale **“rappresentante fiscale”**,pur nella consapevolezza trattarsi di specifica figura contemplata in materia di *Iva all’importazione* (art.17 DPR 633/72)e di *accise*(Art.44 comma 3 L.27/1993) e solo per tali tipologie di imposta formalmente responsabile ,con esclusione di ogni altra operazione effettuata dal mandante estero.²⁶

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 “unicita’ “ di prelievo (ancorche’ con separata liquidazione)effettuato sulla bolletta quale condizione per il rilascio della merce,riconoscendocosi’ anche in capo al rappresentante fiscale la qualita’ di soggetto passivo dell’obbligazione doganale.

Insomma tutti coloro che si ingeriscono nell’operazione doganale cooperano al suo perfezionamento e ne risultano debitori a salvaguardia dell’interesse pubblicistico all’adempimento dell’obbligazione daziaria(salve le eccezioni suindicate).²⁷

7.La determinazione del valore in dogana:tassazione degli *intangibles* e *first sale price*

La **base imponibile** della tassazione doganale è costituita **dal prezzo** della merce (o **valore di transazione**) al lordo di tutti i costi sopportati (mediazione, imballaggio, trasporto, carico-scarico, assicurazione)che costituisce uno dei quattro elementi su cui si articola l’obbligazione doganale (**valore , quantita’ ,qualita’ , origine**).

Tra gli elementi che concorrono a determinare il valore di transazione, l’art.71 del CDU (sub c)annovera i corrispettivi e **diritti di licenza (royalties)**ancorche’ non inclusi nel prezzo ove costituiscano **“condizione di vendita”**della merce .

Due sono i requisiti di base per individuare tale condizione(art.136 Reg.esec):

1)i **diritti debbono riferirsi ai prodotti specifici per i quali sono dovuti**(identita’)²⁸

2)il **venditore non deve essere ’ disponibile a vendere la merce e di rimando l’acquirente non puo’ acquistarla senza che vengano pagati i diritti stessi al licenziante**.

Nel contratto di compravendita tra importatore e venditore/fabbricante le parti del contratto coincidono con quelle dell’accordo di licenza il pagamento dei diritti normalmente costituisce condizione di vendita.

²² Cass.n.24336/2009

²³ CTP Milano 2585/17

²⁴ Cass., n. 21226/2006.

²⁵ Cass.9773/2010 in tema di certificati d’origine poi accertati come contraffatti.

²⁶ Cass. n.8122/2001

²⁷ Cass.1574/2012

²⁸ E’ stato peraltro ritenuto che non rientrano nelle condizioni di vendita le remunerazioni corrisposte per una pluralita’ di servizi(compreso l’utilizzo del marchio)svolti senza alcun concreto e specifico legame con i beni oggetto di importazione(CTR Lombardia 654/2015)

Nel c.d. scenario a tre parti sempre più frequente nella prassi operativa dove il **licenziante** (di regola titolare di diritti di p.i.) è un soggetto **terzo**, estraneo al rapporto di compravendita e destinatario delle royalties dovute dall'importatore/distributore (licenziatario), perché si possa parlare di condizioni di vendita, **il fornitore/esportatore deve risultare "legato" al licenziante..** Occorre dunque verificare il "**potere**" (e le modalità) che esercita il licenziante sul produttore. Il Reg. esec. (con definizione più ampia e sfumata dalla precedente richiamando anche il "potere di orientamento") individua singole fattispecie al cospetto delle quali il **venditore e terzo licenziante** possono ritenersi "legati" e così realizzata la condizione di vendita con inclusione dei diritti di licenza nel prezzo (**test delle condizioni di vendita**)²⁹.

Di particolare importanza è la **clausola "aperta"** contenuta nella lett. e che riconosce la sussistenza di un "legame" in tutti i casi in cui il terzo licenziante **controlli direttamente od indirettamente il venditore esportatore**, cioè quando il primo sia in grado di esercitare, di diritto o di fatto, un **potere di costrizione o di orientamento sul secondo**.

Il controllo, dunque, non necessariamente deve essere di *tipo societario* (di diritto) ma può essere espressione anche di un *potere negoziale dominante* (di fatto) che consenta di fissare condizioni contrattuali eccedenti le normali condizioni come imporre dei veti all'attività del produttore o ingerirsi nella gestione controllandone i libri contabili (così i c.d. **accordi del fabbricante** stipulati dai titolari dei marchi con i fabbricanti terzi extracomunitari dei quali si avvalga l'acquirente licenziatario ed allegati – come parte integrante – ai contratti di licenza).

Peraltro la mera **verifica di qualità**³⁰ del prodotto con semplici "approvazioni" o di **sicurezza sul lavoro** non costituisce espressione di un controllo del licenziante³⁰.

Essendo necessario verificare caso per caso le condizioni contrattuali intercorrenti tra i soggetti di tali **rapporti trilaterali (licenziante, licenziatario, fabbricante)** il Comitato del Codice doganale istituito in seno alla Commissione europea ha da tempo introdotto una serie di indicatori rivelatori della sussistenza di un controllo nel senso suindicato (c.d. **Indicatori TAXUD**) tra cui:

- a) elementi relativi al prodotto (le caratteristiche del prodotto e la tecnologia utilizzata sono stabilite dal licenziante)
- b) elementi relativi al produttore (il licenziante sceglie il produttore e lo impone all'acquirente)
- c) elementi relativi al controllo (il licenziante esercita, direttamente od indirettamente, un controllo di fatto sui centri di produzione/o i metodi di produzione, sulla logistica e la consegna delle merci all'acquirente).

Ciascuno di questi elementi non costituisce di per sé una condizione di vendita ma dalla combinazione di taluni di essi è possibile valutare se il pagamento dei diritti di licenza costituisce effettivamente una condizione di vendita.

Quanto alla modalità di determinazione del valore in dogana non ci si potrà più avvalere della procedura di c.d. prima vendita (**first sale rule**) che consentiva di calcolare i dazi sulla base di prezzo di vendita anteriore all'ultima, nel senso che se la merce era ceduta più volte prima di entrare nell'UE poteva essere dichiarato il valore inferiore riferito alle precedenti operazioni purché tutte finalizzate all'esportazione.

Si era anche discusso se alla libertà dell'operatore di scegliere per la determinazione del valore il prezzo pagato in una transazione precedente a quella sulla cui base è avvenuta la dichiarazione in dogana poteva contrapporsi un identico potere dell'Amministrazione doganale sulla base del medesimo criterio.

Sulla questione veniva proposto dalla Corte di Cassazione quesito pregiudiziale alla Corte di Giustizia³¹ che forniva risposta positiva su analogia facoltà spettante all'Autorità doganale a condizione che sorgessero fondati dubbi sulla veridicità del valore dichiarato e tali dubbi persistessero dopo che erano state richieste informazioni "complementari" con possibilità all'interessato di far valere il proprio punto di vista (nel rispetto del "principio del contraddittorio" di cui si è detto sopra)³².

Tale regola è stata abrogata dal CDU anche se per i contratti conclusi prima dell'18.1.2016 potrà continuare ad essere dichiarato in dogana il **first sale price** sino al 31.12.2017.

²⁹ ART.127 :

1. Due persone sono considerate legate se è soddisfatta una delle seguenti condizioni:

- a) L'una fa parte della direzione o del consiglio di amministrazione dell'impresa dell'altra e viceversa;
- b) hanno la veste giuridica di associati;
- c) l'una è il datore di lavoro dell'altra;
- d) un terzo possiede, controlla o detiene, direttamente o indirettamente, il 5 % o più delle azioni o quote con diritto di voto delle imprese dell'una e dell'altra;
- e) l'una controlla direttamente o indirettamente l'altra;
- f) l'una e l'altra sono direttamente o indirettamente controllate da una terza persona;
- g) esse controllano assieme, direttamente o indirettamente, una terza persona;
- h) sono membri della stessa famiglia.

2. Le persone associate in affari per il fatto che l'una è agente, distributore o concessionario esclusivo dell'altra, quale che sia la designazione utilizzata, si considerano legate solo se rientrano in una delle categorie di cui al paragrafo 1.

3. Ai fini del paragrafo 1, lettere e), f) e g), si ritiene che una parte controlli l'altra quando la prima è in grado, di diritto o di fatto, di imporre orientamenti alla seconda.

³⁰ Non constano sull'argomento pronunce della Corte di Giustizia o della Corte di Cassazione ma solo di Commissioni tributarie (nei casi più noti: Puma, Giochi Preziosi, Preca Brummel)

³¹ Cass., ord. n. 13313/ 2006 .

³² Corte di Giustizia, sent. 28 febbraio 2008 C-263/06.

8. Il trattamento tariffario :qualita' ed origine

Va premesso che per la classificazione delle merci (dove entra in gioco l'elemento della "qualita'")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 dogane³³

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 altre³⁴.

La tipologia merceologica (che influisce sulla tariffa daziaria applicabile) costituisce oggetto di frequente litigiosita' giudiziaria che comporta il ricorso ad ausili tecnici tramite **CTU**

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

Il

CDU (art.60)precisa che le merci interamente ottenute in un unico paese sono considerate originarie di tale paese;ove alla sua produzione contribuiscono piu' paesi l'origine e' riferita al paese dove e' stata effettuata l'ultima lavorazione o trasformazione sostanziale presso impresa attrezzata allo scopo che abbia portato alla fabbricazione di un prodotto nuovo od abbia rappresentato una fase importante del processo di fabbricazione.

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

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

L'origine può dunque 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 all'UE in relazione all'importazione di particolari prodotti provenienti da Paesi terzi (specie asiatici)ad un prezzo più basso di quello praticato sul mercato nazionale .

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

Il dazio antidumping non ha però natura **sanzionatoria**(non entrando in gioco irregolarita' intenzionali o da negligenza,dunque violazioni del diritto dell'Unione)ma e' "**misura**" (in analogia alle c.d.*quote latte*)di attuazione della politica comune destinata al "**riequilibrio**" delmercato evitandone turbative³⁵

Il **sistema tariffario preferenziale** trae fonte da accordi doganali di **agevolazione daziaria** riconosciuti ai Paesi in via di sviluppo dalla UE 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 UE può unilateralmente accordare vantaggi daziari ad un certo gruppo di paesi (c.d."**Sistema delle Preferenze Generalizzate**") ovvero stipulare appositi **accordi bilaterali** identificando i prodotti che beneficiano della preferenza tariffaria.

La **prova dell'origine** da tali Paesi viene fornita alla dogana 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 .

³³ Le regole generali di interpretazione –che si rinvencono nella I^a parte della NC-dispongono che la classificazione doganale delle merci e' determinata legalmente dal testo delle **voci** e dell'**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 europeo (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**).

³⁴ Di regola prevale nella classificazione del prodotto con piu' funzioni quella prevalente ma nella legislazione -anche nazionale- entrano in gioco anche altre distinzioni.Così nei pannelli fotovoltaici ,che scontano l'Iva all'importazione agevolata, non rientrano le cellule fotovoltaiche che sono solo componenti di base per la realizzazione dei primi (e scontano l'Iva ordinaria)

³⁵Cass.SS.UU n.20254/2004 e Cass. n. 23381/2009

L'origine preferenziale –secondo il nuovo CDU-puo' essere certificata anche con **dichiarazione in fattura** da parte dell'esportatore quando il valore della spedizione non supera € 6000.

Il concetto di *origine* attiene al fatto che una merce è stata realizzata in un certo luogo.

Pertanto, le regole che distinguono l'origine preferenziale per il trattamento daziario 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 posterioridalle autorità doganali per **sondaggio** quando vi sia motivo di dubitare sulla autenticità della relativa documentazione o l'esattezza delle informazioni, 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(OLAF).

Va ricordato che l'esenzione daziaria presuppone sempre 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 rilascio³⁶.

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.

Il "**regime agevolativo**" 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 Corte di Giustizia³⁷ 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 rientranti nel rischio dell'attività commerciale contro il quale gli operatori economici ben possono premunirsi nell'ambito dei loro rapporti negoziali.

Numerose sono le pronunzie della Corte di Cassazione che hanno seguito questo filo conduttore, in più occasioni ribadendo 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 "**fattore neutro**" il **mancato coinvolgimento dell'importatore nel disegno criminoso posto in essere dall'esportatore-produttore**.³⁸

Insomma – salvo le deroghe delle quali si dirà oltre – in materia doganale è di regola invertito il principio civilistico secondo cui la **buona fede** si presume (essendo la **malafede** a dover essere di volta in volta dimostrata).

È pacifico, del resto, 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 presupposti³⁹.

Si rammenta che le violazioni in materia di *origine* sono tra le più frequenti nell'ambito delle provenienze extracomunitarie e dei trattamenti tariffari agevolati su cui la giurisprudenza comunitaria ha costruito il **concetto di abuso ed elusione** connotanti **operazioni volte ad ottenere indebite sovvenzioni (risparmi) a carico del bilancio comunitario**.

In proposito è stata mantenuta la **clausola antiabusiva nell'art.33** del Reg.delegato per contrastare il c.d.**origin shopping** onde escludere dai benefici tariffari le lavorazioni o trasformazioni compiute in altro paese senza giustificazione economica ma solo per evitare l'applicazione delle misure daziarie.

9. La contabilizzazione *a posteriori* : le deroghe unioniste

La **contabilizzazione a posteriori**, procedura di calcolo o ricalcolo dei dazi esclusi od applicati in misura inferiore al momento dell'accettazione della merce in dogana, può essere soggetta a "**deroghe**" che si traducono in fattispecie di "**esonero dal recupero posticipato** dei dazi al ricorre di determinate condizioni".

Queste deroghe trovano specificazione –come nei testi passati -nell'art.119 del CDU("**errore delle autorità competenti**")e sono il frutto dell'elaborazione giurisprudenziale della Corte di Giustizia

³⁶ Cass., n. 19195/2006.

³⁷ Corte di Giustizia, sent. 17 luglio 1997, C-97/95 *Pascoal&Filhos*.

³⁸ Cass., n. 5007 /2007.

³⁹ Cass., n. 17638/ 2004, n. 14146/ 2003 e n. 4598/ 2002 in materia di agevolazioni fiscali nel settore del credito..

In pratica non è consentito 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 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 in questo contesto può essere invocata solo 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.U.E. un avviso** in cui sono segnalati fondati dubbi circa la corretta applicazione del regime preferenziale da parte del paese beneficiario.

Va precisato che –ove sia riconosciuta efficacia esimente alla buona fede dell'importatore –,la liberatoria opererà sia rispetto all'esazione dei dazi sia con riferimento alle sanzioni,l'ordinamento unionista nel concedere l'esonero dal pagamento del tributo differenziandosi dall'ordinamento nazionale dove–salvo talune eccezioni-tradizionalmente l'*assenza di colpevolezza* rileva esclusivamente sul piano sanzionatorio.

Tre restano dunque le condizioni - base che debbono ricorrere **cumulativamente** per impedire il *recupero a posteriori* e che si rinviengono nella normativa fondamentale come specificata dalla giurisprudenza europea.⁴⁰

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 sua dichiarazione in dogana dalla normativa vigente.⁴¹

Ulteriori pronunzie hanno meglio chiarito le nozioni di *autorità competente*, di *errore riconoscibile* e di *diligenza*⁴²:

in ordine al concetto di autorità competente, in mancanza di una definizione precisa nella normativa europea, è 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 anche una scorretta interpretazione delle 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 peraltro 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 raggirò dell'esportatore –come già detto- non esime –invece- l'operatore dall'adempiere la sua obbligazione⁴³.

Vediamo taluni esempi:

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

⁴⁰ Corte di Giustizia Sentenza *Ilumitronicacit.* che sul punto rimanda alla sentenza *Pascoal&Filhos,cit.*

⁴¹ Da ultimo Corte di Giustizia sentenza 16 marzo 2017 C-47/16 *Veloserviss*

⁴² Corte di Giustizia, sent. 1° aprile 1993, C-250/91 *HewlettPackard 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 *DeutscheFernsprecher*.

⁴³ Cass., n. 21775/2005.

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 risultando 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 dunque risorgere la clausola equitativa generale di tutela dell'*affidamento incolpevole*⁴⁴.

2) Diversamente è stato invece argomentato in base al contenuto di rapporto comunitario con l'esito delle indagini ivi riportate 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 *antidumping* 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 dalla clausola antiabusiva (ripresa nell'**art.33** cit.delReg.delegato) che contempla l'eventualità che la lavorazione o trasformazione di merci sia stata effettuata al solo scopo di eludere le disposizioni applicate dall'UE alle merci provenienti da determinati Paesi⁴⁵.

3) E' stata ritenuta legittima la contabilizzazione *a posteriori* disposta nei casi di importazioni di **silicio** certificato come proveniente dall'**India**-paese ad esenzione daziaria - dove era sottoposto a lavorazioni che non ne comportavano un mutamento "sostanziale" ("**frantumazione**") mentre si era scoperto provenire dalla Cina dove era avvenuta la "**estrazione**" del materiale.⁴⁶

4) E' stata esclusa la buona fede (in termini di diligenza) dell'importatore (**Eridania**) sul rilievo all'avvenuta pubblicazione sul GUCE da parte della Commissione di avvisi con i quali venivano segnalati dubbi sulla corretta applicazione degli accordi preferenziali con paesi della ex Jugoslavia e sulla validità dei certificati di origine EUR 1 emessi a fronte di esportazioni di **zucchero** dichiarate originarie della Serbia-Montenegro⁴⁷

10. Il *ruling* e l'interpello doganale: le informazioni vincolanti

Nell'ambito delle **consultazioni preventive** tra contribuente e fisco, l'istituto dell'**interpello** (c.d. "**ruling**") è stato riordinato con il Dlg 156/2015 in vigore dal 1° gennaio 2016 che trova applicazione – a seconda dei casi – anche per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Dogane.

Dettagliate istruzioni sono state impartite agli Uffici doganali⁴⁸ sulla gestione delle **4 tipologie** previste dal riformato art.11 dello **Statuto dei diritti del contribuente**: **interpello ordinario**, (per risolvere situazioni di incertezza applicativa di determinate disposizioni tributarie); **probatorio** (per ottenere parere sull'idoneità degli elementi probatori occorrenti per l'adozione di specifici regimi fiscali), **antiabuso** (per conoscere se le operazioni da realizzare sono suscettibili di costituire abuso del diritto) **disapplicativo** (per ottenere un parere sulle condizioni legittimanti la disapplicazione di norme tributarie di contrasto all'elusione).

Caratteristiche salienti sono la **vincolatività** della risposta sull'istanza con esclusivo riferimento alla questione oggetto della richiesta e limitatamente alla parte richiedente, la **non impugnabilità** (salvo nel caso di interpello disapplicativo, dove è ammesso ricorso contro la risposta unitamente all'atto impositivo), la **invalidità** di tutti gli atti a contenuto impositivo o sanzionatorio emessi in difformità al parere, il **silenzio assenso** sulla mancata evasione dell'istanza nel termine prescritto (rispettivamente 90 gg per l'interpello ordinario e 120 gg per gli altri) con pari invalidità, - sempre limitatamente alla questione oggetto di interpello - degli atti difformi alla soluzione prospettata dal contribuente.

Questa articolata disciplina non si applica alle c.d. "**risorse proprie**" dell'UE stante la prevalenza e la peculiarità della **fonti normative unionali** e degli istituti che esse regolano (a meno che non facciano espresso rinvio alle disposizioni nazionali).

Viene nel settore invece utilizzato un istituto autonomo che consente agli operatori di chiedere all'Agenzia delle dogane un parere preventivo in ordine al corretto inquadramento di una operazione doganale sotto il profilo della **classificazione tariffaria (ITV)** e/o dell'**origine (IVO)**

Si tratta di un **interpello specifico** previsto nel CDC e conservato nel **Codice doganale dell'Unione** (artt.33 e segg.) a beneficio degli operatori economici che intendano conoscere – per il calcolo dei dazi – la **voce doganale** pertinente alla merce da importare od esportare ovvero la sua origine, all'uopo richiedendo all'autorità doganale una **informazione tariffaria vincolante (ITV)** o una **informazione vincolante in materia di origine (IVO)**, destinata, appunto, a rimanere vincolante nei confronti del richiedente per un periodo di **3 anni** così come la **ITV** (o la **IVO**) resterà impegnativa nei confronti di quello stesso richiedente da parte delle autorità di tutti gli Stati membri.

⁴⁴ Cass., n. 22141/2006 e – negli stessi termini – Cass., n. 13065/2006.

⁴⁵ Cass., n. 20380/2006.

⁴⁶ Cass. n.23985/08 e n.4997/09 cit.

⁴⁷ Cass.5388/2012

⁴⁸ Circ. Agenzia Dogane 29 gennaio 2016 n.2/D

Lo strumento europeo non presenta molti punti di contatto con i pareri degli interpellati nazionali se non per la sua **efficacia inter partes** della quale non potrà perciò giovare il terzo nonostante la identità di merce (anche se la informativa rilasciata potrà sempre costituire un **punto di riferimento** generale nelle eventuali controversie giudiziali). A differenza del passato l'informazione si estende anche a merci che presentano caratteristiche simili a quelle esaminate.

L'informazione viene comunicata 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.

Il parere doganale assume la veste di **decisione ricorribile**⁴⁹ davanti alla Autorità giudiziaria (CTP di Roma in via diretta o CTP territorialmente competente sull'accertamento, *incidenter*) contribuendo così il giudice tributario a dichiarare la corretta classificazione e cooperando alla applicazione uniforme anche sotto questo aspetto tecnico del diritto UE⁵⁰.

11. Il regime sanzionatorio

Il nuovo CDU (art. 42) detta solo **disposizioni di principio** per l'applicazione delle sanzioni amministrative previste nella forma dell'**onere pecuniario** o della **revoca /sospensione/modifica di qualsiasi autorizzazione** prevista dall'interessato, con richiamo ai canoni stabiliti dalla giurisprudenza europea in materia di **effettività, proporzionalità, dissuasività** della misura.

Per quanto concerne l'impianto sanzionatorio nazionale, l'art. 11, 4° comma del **decreto semplificazioni fiscali** ha modificato l'art. 303 del TULD individuando tra le condotte sanzionate le violazioni che riguardano la *qualità, la quantità, il valore* delle merci e distinguendole tra (I° comma) **violazioni "formali"** (differenza tra dichiarato ed accertato non comportante rideterminazione dei diritti di confine oltre una certa soglia) punite con lieve sanzione amministrativa e **violazioni "sostanziali"** (III° comma che costituisce aggravante del I°) quando i diritti di confine complessivamente dovuti secondo l'accertamento portino una differenza rispetto all'accertato di oltre il 5%.

Le sanzioni amministrative non sono più proporzionali – come in passato – all'entità dell'accertato (da una a 10 volte) ma **parametrate a scaglioni** secondo i diritti pretesi dall'Ufficio.

L'aggravio – pur alla luce delle indicazioni della relazione tecnica illustrativa miranti a reprimere ogni condotta violativa che arrechi pregiudizio alla scorrevolezza dei traffici ed alla efficienza dei controlli – si presenta così scarsamente compatibile con il **principio di proporzionalità** delle sanzioni amministrative rispetto al disvalore dell'illecito come suggerito dal CDU.

L'assenza della **sanzione amministrativa** che accompagna la violazione potrebbe poi rivelarsi così afflittiva da essere equiparata nella sostanza ad una sanzione penale con la conseguenza di impedire l'eventuale avvio di procedimento penale per la medesima condotta onde non contravvenire al **principio del "ne bis in idem"** come prospettato dalla Corte Europea dei diritti dell'uomo⁵¹ sia pur con recenti temperamenti indotti dal principio di **proporzionalità** e di stretta **connessione temporale/sostanziale** dei procedimenti (penale ed amministrativo)⁵².

Del resto la stessa norma del CDU prevede espressamente che l'onere pecuniario imposto dalle autorità doganali possa se del caso essere applicato in **sostituzione di una sanzione penale**.

Il nuovo art. 303 tra le condotte sanzionate continua a non menzionare le violazioni in materia di *origine*.

La dottrina e parte della giurisprudenza di merito ha richiamato al riguardo il **principio di tassatività** con divieto di **analogia in malam partem** ritenendo che siffatta ribadita scelta legislativa (di ricomprendere, cioè, tra le condotte sanzionate solo tre dei quattro fattori principali dell'obbligazione doganale che concorrono a costituire la **base di calcolo** dell'imposizione daziaria) confermasse la volontà del legislatore di escludere dal regime sanzionatorio gli **errori dichiarativi** inerenti l'individuazione della corretta **origine doganale** della merce.

⁴⁹ Nella prospettiva europea per *decisione* dell'autorità doganale deve intendersi qualsiasi determinazione amministrativa in campo doganale e dunque qualsiasi *atto impositivo e/o provvedimento* quale sia il *nomen iuris* utilizzato.

⁵⁰ 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 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.

⁵¹ CEDU sent. 4 marzo 2014 *Grande Stevens* e – più specificamente – CEDU sent. 22 novembre 2014 *Lucy dav* che ha escluso il cumulo di sanzioni amministrative e penali per le violazioni finanziarie solo al cospetto di *idem factum* inteso come insieme naturalistico (e non giuridico).

La Suprema Corte – in deroga al rapporto di "specialità" (art. 19 D.lgs. 74/2000) – privilegia invece la tesi della "progressione criminosa" salvaguardando in tal modo la duplicità di sanzioni (Cass. 37425/2013 e Cass. 19334/2015).

⁵² CEDU 15 Novembre 2016 AB v/Norvegia

Questa impostazione non è stata peraltro accolta dalla giurisprudenza di legittimità (ancorché formatasi in vigenza del vecchio testo) che ha stabilito che la norma in questione va interpretata secondo intrinseci criteri di logicità e ragionevolezza ex art.3 Cost. che escludono una **voluta legis** intesa a giustificare la sottrazione, dalla fattispecie illecita, della inesattezza della dichiarazione sulla origine dei prodotti.

Tratterebbesi, infatti, di ipotesi “implicitamente” contenuta nella formulazione normativa avuto riguardo alla identità dell’interesse pubblico che il legislatore intende perseguire (**esazione del tributo armonizzato**) ed alla identica rilevanza che le “**inesattezze**” (a qualunque tipologia appartengano) rivestono ai fini dell’accertamento e liquidazione dei diritti doganali⁵³.

12. Termini di rettifica ed azione penale

L’avviso di rettifica nell’ordinamento doganale italiano deve essere notificato a pena di decadenza entro **tre anni** da quando l’accertamento è diventato definitivo (art.11 comma 5 Dlgs 374/90).

Tre anni è anche il termine di **prescrizione** dell’azione per la **riscossione** dei diritti doganali (art.84 TULD)

La disposizione trovava parallelo nell’art.103.1 CDU in tema di contabilizzazione e recupero dei dazi a posteriori laddove è stabilito che **nessuna obbligazione doganale può essere notificata dopo la scadenza di un termine di tre anni dalla data in cui è sorta l’obbligazione doganale**

Secondo il diritto nazionale 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; ma tale azione non può essere 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.

Qualora il mancato pagamento – totale o parziale dei diritti – abbia causa da un **reato** (di regola **truffa ai danni dello Stato e/o falso continuato**), l’anzidetto termine viene spostato – per così dire – in avanti iniziando a decorrere dalla data in cui il decreto o la sentenza, pronunciati nel procedimento penale, sono diventati irrevocabili (art.84 TULD).

Il CDU, per eliminare incertezze nel computo del **periodo** per l’azione di recupero ed individuare un arco temporale più stabile, ha previsto (art.103.2) che quando l’obbligazione doganale sorge in seguito a un atto che nel momento in cui è stato commesso era perseguibile penalmente, il termine di tre anni è esteso da un **minimo di 5 anni** e ad un **massimo di dieci anni** conformemente al diritto nazionale.

Occorrerà perciò un adeguamento legislativo e l’Agenzia delle dogane ha già proposto un **allungamento dei termini di accertamento** fino ad **8 anni** (a valere, ovviamente, per le violazioni successive).

L’individuazione del momento in cui debba scattare la **postergazione dell’azione** di recupero dei diritti evasi ha suscitato perplessità in giurisprudenza.

Secondo un criterio di *specialità gerarchica* delle fonti normative che vede la prevalenza del dettato europeo⁵⁴ per “atto perseguibile penalmente” 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 – sempre secondo le indicazioni fornite dal giudice europeo⁵⁵ sulle quali ha fatto leva parte della giurisprudenza di legittimità⁵⁶ – sarebbe piuttosto da riferirsi a qualsiasi atto che, obiettivamente considerato, integra 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.

La stessa Corte di Giustizia ha del resto stabilito che la “**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 determinare⁵⁷.

Cio’ nondimeno questo approccio interpretativo ha subito discostamenti nelle più recenti pronunzie della Cassazione in quanto ritenuto troppo ampio ed indeterminato, con il rischio di consentire 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 nel corso della sua attività accertativa; attività che va

⁵³Ex multis Cass.14030/2012 e Cass.15779/2012

⁵⁴ Cass 8044/1995.

⁵⁵ Corte di Giustizia, sent. 27 novembre 1991, C-273/90, *Meico-Fell*.

⁵⁶ Cass. 7751/1997 e 11499/1997.

⁵⁷ Corte di Giustizia, sent. 18 dicembre 2007, C-26/06, *Fazenda Publica*.

circoscritta ad un preciso periodo (3 anni),finendosi – diversamente- per legittimare una azione di recupero senza limiti temporali a discapito della **certezza dei rapporti giuridici**.

È stato perciò stabilito che ciò che va posto in evidenza ai fini prescrizionali è l'ipotesi delittuosa che sta alla base della **notitiacriminis**, 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 inosservanza⁵⁸.

Il prolungamento del termine prescrizionale quando uno stesso fatto costituisca al tempo stesso fonte di un obbligazione doganale e fatto-reato va dunque ricordato all'apertura delle indagini che deve – ovviamente – avvenire **"prima" e non "dopo" lo spirare del termine di legge**⁵⁹.

Invero se lo spostamento in avanti della decorrenza del **termine triennale** di prescrizione non fosse correlato alla trasmissione della **notitiacriminis** dall'Amministrazione all'Autorità giudiziaria ,il termine di recupero dei dazi sarebbe i privo di riferimenti temporali e dilatabile all'infinito.⁶⁰

Anche in tema di **imposte sui redditi ed IVA** e' previsto un prolungamento temporale mediante il **raddoppio dei termini** di accertamento brevi in presenza di violazioni tributarie per le quali vi e' obbligo di **denuncia penale**⁶¹.

Secondo la Corte Costituzionale tale raddoppio opererebbe indipendentemente dall'effettiva presentazione della denuncia quando siano obbiettivamente riscontrabili nella fattispecie gli elementi richiesti dall'art.331 cp con una valutazione ora per allora(**prognosi postuma**)della loro ricorrenza rimessa al giudice tributario⁶²

Opportunamente l'art.2 del Dlgs 128/2015(disposizioni sulla certezza del diritto) ha introdotto al par.2- in conformita' alle direttive della delega fiscale⁶³ -una ridefinizione della portata applicativa della disciplina del **raddoppio dei termini** precisando che il raddoppio non opera se la denuncia penale e' stata trasmessa oltre la scadenza dei termini ordinari.

Su questo punto vi e' stato dunque totale **"riallineamento"** e l'intervento legislativo e' andato nella stessa direzione della giurisprudenza formatasi in ambito doganale.

13.Diritto al ricorso,sospensione cautelare ed esecutivita'

Delle azioni giudiziarie si occupano le disposizioni unionali degli artt.44 e 45 .

Secondo il Codice doganale dell'Unione, il **ricorso amministrativo** non costituisce uno stadio "necessitato" per l'introduzione del ricorso giurisdizionale.

La stessa giurisprudenza europea da tempo aveva messo in luce come tale normativa si distinguesse dalle passate proposte di regolamento sul codice doganale comunitario che esplicitamente subordinavano il ricorso alle Autorità giudiziarie ad un previo ricorso innanzi alle autorità doganali.

Dunque il legislatore europeo non esclude che il diritto nazionale possa consentire all'operatore di rivolgersi *ad saltum* direttamente ad una istanza indipendente qual è l'**Autorità giudiziaria**⁶⁴.

Il diritto al ricorso resta connotato da "alternativita'"e la regola è ripresa nel CDU che enuncia come esso sia esercitabile in **duplice fase giudiziaria (primo e secondo grado) con possibilità di concorso in primo grado dell'autorità doganale-amministrativa**.

Le "decisioni" delle autorità doganali sono **"immediatamente applicabili"** anche in presenza di ricorso ma devono comunque – al pari di ogni altro atto impositivo – essere azionabili *in executivis* per poter essere fatte oggetto di sospensiva quale titolo di riscossione .

Per snellire il procedimento di esazione delle imposte ,come e' noto, **la legge competitivita'** del 2010⁶⁵ ha previsto (per i **tributi erariali**) la concentrazione della riscossione nell'accertamento (**accertamento c.d. impositivo**)con conferimento ad esso di **esecutivita'ex lege** dopo 60 gg.dalla notifica senza necessita' di emissione della cartella (eliminata) e affidamento del carico ad Equitalia nei 30 gg.successivi previa iscrizione provvisoria a ruolo (da meta') a 1/3 ,salva in ogni caso la **sospensione legale** per 180 gg dall'affidamento in carico all'esattore.

Questa tipologia di accertamento e' stata estesa anche al settore doganale dal **decreto semplificazioni fiscali**.(ivi art.9 comma 3 bis) che ha attribuito esecutivita' (anticipata) all'avviso di rettifica con intimazione ad adempiere **entro 10 gg** dalla notifica trascorsi i

⁵⁸ Cass., n. 21377/2006.

⁵⁹ *Ex multis* Cass. 19193/2006, *cite* Cass.22014/2006. *Ibidem* da ultimo Cass..24336/2009 -9773/2010-7569/2015

⁶⁰ Cass.30710/2011 e Cass.14016/2012

⁶¹ Così' il *decreto Bersani* (DL 223/2006 convertito in L.248/2006) intervenuto sull' art.57 DPR 633/72 e 43 DPR 600/73

⁶² Corte Cost.247/2011

⁶³ Legge delega 11 marzo 2014 n.23 ivi art.art.8(revisione del sistema sanzionatorio)

⁶⁴ Corte di Giustizia, sent. 11 gennaio 2001, C-1799, *Kofisa*.

⁶⁵ Art.29 L. 122/2010 di conversione del DL 78/2010 con le successive interpolazioni del decreto sviluppo 2011.

quali e' attivata la procedura di riscossione senza possibilita' alcuna di "**sospensione legale**", salvo il ricorso alla **sospensione amministrativa** od –eventualmente- **giudiziaria**.

Esigenze di **recupero no limits** hanno poi portato il legislatore nazionale con la legge europea 2013 bis⁶⁶ a modificare anche la tempistica della riscossione aggiungendo nell'art.68 del Dlgs 546/92 il comma 3 bis che sottrae il pagamento delle risorse proprie in pendenza di processo alla disciplina nazionale, assoggettandolo alle disposizioni del CDU ed alle altre disposizioni dell'Unione con la conseguenza che **anche gli avvisi di accertamento annullati con sentenza non definitiva andranno pagati o comunque garantiti con fideiussione**.

La novella legislativa presenta punti di criticita'perche' contravviene al **principio di effettivita'** della tutela giurisdizionale e reintroduce una sorta di clausola di **solve et repete** da tempo espunta per incostituzionalita' dal nostro ordinamento.

Anche la sospensione in materia doganale risentedaella esigenza di celerita' ed efficienza che debbono contrassegnare il recupero delle **risorse proprie dell'Unione**.

Va premesso che mentre i requisiti del **fumus** e del **periculum** debbono sussistere congiuntamente per l'accoglimento della cautela a sensi dell'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992, la normativa europea contiene la presenza della disgiunzione "o" in luogo della congiunzione "e" tra i due presupposti applicativi per cui sarà bastevole uno dei due requisiti ,alternativamente all'altro (**fumus boni iuris evidenziato dalla incompatibilita' della decisione alla normativa doganale e periculum in mora costituito dal danno irreparabile per l'interessato**) per ottenere la sospensione⁶⁷.

Peraltro – ove siano in discussione dazi doganali(all'importazione o all'esportazione) – la sospensione dovrà essere sempre condizionata alla costituzione di una **garanzianell'**interesse dell'autorità doganale, sacrificabile a favore del debitore d'imposta –in base ad una valutazione documentata-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 nazionale 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, comma 2, della L. n. 448/2001 (in vigore dal 1° gennaio 2002) che ha riformulato l'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992.

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. 546/1992 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.

Il **gravame amministrativo** e' stato preservato solo nei procedimenti rivolti alla **risoluzione delle controversie doganali** disciplinate dagli artt. 65 e seguenti del TULD(con possibilita'impugnatoria avanti al giudice tributario delle "determinazioni di vertice"),fase peraltro oggi soppressa nei procedimenti di revisione e rettifica (*ex post*)richiamati dall'art.11 D.Lgs. n. 374/1990⁶⁸

⁶⁶ Art.10 L.161 del 30 ottobre 2014

⁶⁷ Corte di Giustizia, sent. 17 luglio 1997, C-130/95, *Giloy*.

⁶⁸ La controversia doganale e' una procedura di natura prevalentemente "**fattuale e tecnica**" rientrante, come **sub procedimento**, nell'ambito dell'attività amministrativa di accertamento, cui gia' era 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.