

QUESTIONI PROCESSUALI E PROCEDIMENTALI IN MATERIA DOGANALE E DI ACCISE

di Massimo Scuffi*¹

1. Il settore doganale e delle accise

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 (*TULD*) 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.

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 autoliquidata 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 di rettamente 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 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) 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 comunitario.

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 nonché il Regolamento Cee n. 2454 del 2 luglio 1993 che contiene le pertinenti norme di attuazione (DAC).

La «modernizzazione» del CDC è 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»)

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

- a) dell'attraversamento della linea doganale (elemento fattuale);
- b) della dichiarazione di destinazione al consumo della merce nel mercato interno (determinazione di volontà) che si perfeziona con l'accettazione dell'Ufficio.

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, quantità, qualità, origine*).

Sulla qualità e l'origine della merce si incentra la più parte del contenzioso tributario

Per quanto invece 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.

¹ * Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria-Direttore OIDA-Osservatorio Internazionale Dogane Accise (Università Cattolica del S. Cuore di Milano)

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).

Il presupposto impositivo si sviluppa in una *fattispecie a formazione complessa* che sorge al momento della fabbricazione² (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* ma la circolazione deve avvenire esclusivamente tra depositi fiscali (c.d. *interconnessione*)

Entro questo quadro di riferimento numerose problematiche di natura procedimentale e processuale sono state risolte dalla giurisprudenza di legittimità e dalla normativa di settore: di esse si intende dar conto.

2. Il contraddittorio procedimentalizzato e la controversia doganale

Da tempo la Corte di Cassazione –nell'affrontare il tema delle ingiunzioni doganali emesse per il recupero dei dazi evasi senza la preventiva audizione dell'importatore –era venuta a valorizzare il *principio del contraddittorio* (anche) nella *fase amministrativa* sulla scorta della sentenza nel frattempo resa dalla Corte di Giustizia nel caso *Sopropé*³ la quale aveva 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 per essere "effettivamente" esaminato dall'Autorità amministrativa.

Venivano di conseguenza dichiarate 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 medesimo⁴.

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* è comunque previsto dalla normativa doganale ma solo in via "facoltativa" rientrando nella discrezione dell'Ufficio attivare o meno la consultazione del contribuente (art. 11 D.Lgs. 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*)⁵ od ancora al cospetto di fatti penalmente rilevanti come il contrabbando⁶.

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

² Il concetto di fabbricazione rimanda all'atto finale del processo produttivo o di trasformazione preordinato alla successiva immissione al consumo del bene finito.

³ Corte di Giustizia, sent. 18 dicembre 2008 C 349/07

⁴ Cass. 14105/2010

⁵ Cass. 4892/1994

⁶ Cass. 19540/2009

“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 però considerata –in prosieguo- soluzione insoddisfacente a garantire il diritto al contraddittorio” pieno ed incondizionato” specie a fronte del mutato quadro interpretativo secondo il quale 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 “facoltà” 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 ufficio⁷, tenuto soprattutto conto della annunciata entrata in vigore del CDC “aggiornato” (Reg.450/2008) poi sostituito dal Codice doganale dell’Unione di cui al Regolamento (UE) 952/2013 espressamente stabilente all’art.22.6 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.

Il *Decreto Liberalizzazioni* ha quindi istituito in via definitiva (con l’inserimento del comma 4bis nell’art.11 del Dlgs 374/90)⁸ 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 *Soprope*⁹ 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 è invece contemplato per gli altri accertamenti fiscali dove l’art.12 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 Unite⁹.

E la Suprema Corte –rispondendo negativamente al quesito- ha stabilito come l’obbligo di attivare il contraddittorio endoprocedimentale sussista solo con riferimento ai tributi “armonizzati” per i quali ha luogo 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 previsti¹⁰.

Procedimentalizzato – dunque- il contraddittorio senza limitazioni di sorta nel settore in argomento, e’ 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 infine 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

Commento [ms1]: tivo

⁷ Nota 8 aprile 2011 n.34631

⁸ art.92 DL 1/2012 convertito in L.27/2012

⁹ Cass.ord.527/2014

¹⁰ Cass.24823/2015

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

¹² La fase amministrativa preliminare è comunque destinata a risorgere per le controversie fino a 20.000 euro 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)

¹³ Cass.18184/2013

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 contraddittorio¹⁴. Con la precisazione-peraltro-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 diverso¹⁵: principi questi ribaditi e dettagliati proprio 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 valere nella fase procedimentale atteggiandosi non a mero simulacro ma quale tramite necessitato per addurre a difesa elementi oppositivi non puramente fittizi o strumentali¹⁶.

3.1 termini di rettifica e l'esercizio dell'azione penale

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

La disposizione trovava parallelo temporale nel CDC in tema di contabilizzazione e recupero dei dazi *a posteriori* (art. 221 sia nella originaria versione del 1992 sia nella riformulazione operata dal Reg. (CE) 2700/2000).

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.

Il 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.

Per la norma nazionale (art.84 TULD), 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.

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 europeo¹⁷ per "atto passabile di azione giudiziaria repressiva" (o "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 europeo¹⁸ sulle quali ha fatto leva parte della giurisprudenza di legittimità¹⁹ – era stata piuttosto riferita a qualsiasi atto che, obbiettivamente 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 aveva 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 determinare²⁰.

¹⁴ Corte Cost. 132/2015

¹⁵ Corte Giustizia sent.3 luglio 2014 C-129/13 *Kamino* e Cass.16036/2015

¹⁶ Cass.24823/2015 cit.

¹⁷ Cass 8044/1995.

¹⁸ Corte di Giustizia, sent. 27 novembre 1991, C-273/90, *Meico-Fell*.

¹⁹ Cass. 7751/1997 e 11499/1997.

²⁰ Corte di Giustizia, sent. 18 dicembre 2007, C-26/06, *Fazenda Publica*.

Questo approccio interpretativo non è stato peraltro condiviso da più recenti pronunzie della Cassazione in quanto 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 in ragione del proprio ufficio nel corso della sua attività accertativa che va sempre circoscritta ad un preciso periodo (3 anni) nei controlli cosiddetti *a posteriori*, finendosi – diversamente – 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 inosservanza²¹.

Il prolungamento del termine prescrizionale quando uno stesso fatto costituisca al tempo stesso fonte di un obbligo doganale e fatto-reato va dunque raccordato all'apertura delle indagini che deve – ovviamente – avvenire “prima” e non “dopo” lo spirare del termine di legge²².

Invero se lo spostamento in avanti della decorrenza del termine triennale di prescrizione non fosse correlato alla trasmissione della *notitia criminis* dall'Amministrazione all'Autorità giudiziaria, il termine di recupero dei dazi sarebbe privo di riferimenti temporali e dilatabile all'infinito²³.

Anche in tema di imposte sui redditi ed IVA è previsto un prolungamento temporale mediante il raddoppio dei termini di accertamento brevi in presenza di violazioni tributarie per le quali vi è obbligo di denuncia penale²⁴ e secondo la Corte Costituzionale tale raddoppio opererebbe indipendentemente dall'effettiva presentazione della denuncia quando siano obiettivamente riscontrabili nella fattispecie gli elementi richiesti dall'art.331 cp con una valutazione ora per allora (*prognosi postuma*) della loro ricorrenza rimessa al giudice tributario²⁵.

Opportunamente l'art.2 del Dlg 128/2015 (disposizioni sulla certezza del diritto) ha introdotto al par.2- in conformità alle direttive della delega fiscale²⁶ -una ridefinizione della portata applicativa della disciplina del raddoppio dei termini precisando che il raddoppio non opera se la denuncia penale è stata trasmessa oltre la scadenza dei termini ordinari.

Su questo punto vi è stato dunque totale “riallineamento”, l'intervento legislativo essendo andato nella stessa direzione della giurisprudenza formatasi in ambito doganale.

Va comunque segnalato che, per eliminare ogni residuale incertezza nel computo del periodo di comportamento per l'azione di recupero, il Codice Doganale dell'Unione oggi stabilisce all'art.103 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 esteso da un minimo di cinque ad un massimo di dieci anni conformemente al diritto nazionale.

4. Il regime sanzionatorio

L'art.11 4° comma del decreto semplificazioni fiscali cit. 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” (difformità 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%.

In tal caso le sanzioni amministrative non sono più proporzionali – come in passato – all'entità dell'accertato (da una a 10 volte) ma parametriche a scaglioni secondo i diritti pretesi dall'Ufficio.

²¹ Cass., n. 21377/2006.

²² *Ex multis* Cass. 19193/2006, cit e Cass.22014/2006. *Ibidem* da ultimo Cass..24336/2009 -9773/2010-7569/2015

²³ Cass.30710/2011 e Cass.14016/2012

²⁴ Così il *decreto Bersani* (DL 223/2006 convertito in L.248/2006) intervenuto sull' art.57 DPR 633/72 e 43 DPR 600/73

²⁵ Corte Cost.247/2011

²⁶ Legge delega 11 marzo 2014 n.23 ivi art.8 (revisione del sistema sanzionatorio)

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 scarsamente compatibile con il *principio di proporzionalità* delle sanzioni amministrative rispetto al disvalore dell'illecito.

Ma soprattutto un tal severità della sanzione amministrativa che accompagna la violazione potrebbe 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"²⁷.

Il nuovo art.303 tra le condotte sanzionate continua poi a non menzionare le violazioni in materia di *origine* che sono tra le più frequenti nell'ambito delle provenienze extracomunitarie e dei trattamenti tariffari agevolati su cui la giurisprudenza europea ha costruito il concetto di abuso ed elusione connotanti le operazioni volte ad ottenere indebite sovvenzioni (risparmi) a carico del bilancio comunitario (salve le deroghe consentite dalla buona fede basata sull'errore e la diligenza dell'importatore).

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.

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 *voluntas legis* intesa a giustificare la sottrazione, dalla fattispecie illecita, della inesattezza della dichiarazione sulla origine dei prodotti, trattandosi 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 doganali²⁸.

5. La competenza territoriale

L'orientamento della giurisprudenza di legittimità è sempre stato consolidato nel senso di ritenere competente per territorio, nella revisione dell'accertamento divenuto definitivo, la dogana presso la quale è sorta l'obbligazione doganale, cioè l'ufficio doganale dove si sono svolte le operazioni di importazione; 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 così 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 nullità dell'accertamento trattandosi di competenza inderogabile *ratione loci*²⁹.

Questa impostazione è stata 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 è 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 è dell'Ufficio che ha accettato le dichiarazioni doganali; altrimenti, in presenza di *accessi*, la competenza è della Dogana che

²⁷ CEDU sent. 4 marzo 2014 *Grande Stevens* e più rigorosamente – 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 di circostanze fattuali che coinvolgono la stessa persona e sono inestricabilmente avvinte nel tempo e nello spazio.

La Suprema Corte – più che al rapporto di "specialità" (art.19 Dlgs 74/2000) guarda invece alla "progressione criminosa" salvaguardando in tal modo la duplicità di sanzioni (Cass.37425/2013 e Cass.19334/2015)

²⁸ *Ex multis* Cass.14030/2012 e Cass.15779/2012

²⁹ Cass.14786/2011

li ha effettuati ,mentre in passato gli accertamenti in entrambi i casi spettavano esclusivamente all'Ufficio di importazione.

Si e' a lungo dibattuto se tale norma 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 ora 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 competenza³⁰

6. Esecutivita' dell'accertamento e riscossione

Per snellire il procedimento di esazione delle imposte ,come e' noto, la legge competitivita' del 2010³¹ 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 (o dal termine utile per la proposizione del ricorso³²) 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 del titolo (purche' non definitivo³³) all'agente di riscossione .

Questa tipologia di accertamento e' stato oggi estesa anche al settore doganale dal decreto semplificazioni fiscali cit.(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 quali e' attivata la procedura di riscossione senza possibilita' di alcuna sospensione legale ,salvo il ricorso alla sospensione amministrativa ex art.244 CDC (ora art.45 del CDU) in facolta' dell'Amministrazione concedere su cauzione, a meno che la prestazione si riveli pregiudiziale per le condizioni economico -sociali del debitore.

Tali modalita' trovano ragione nelle esigenze di celerita' ed efficienza che debbono contrassegnare il recupero delle risorse proprie dell'Unione basate sull' "immediata applicazione" delle decisioni doganali; del resto il destinatario di una contestazione dell'Ufficio difficilmente potra' ottenere -dati i tempi stretti- un intervento sospensivo da parte dell'adito giudice tributario (salva l'eventualita' di ottenere con decreto presidenziale una inibitoria *inaudita altera parte*)ne' contare sulla sospensione legale "automatica" prevista solo in materia di imposte sui redditi e Iva.

Va poi segnalato che ,pur al cospetto della riforma processuale di cui al Dlgs 156/2015 che ha "liberalizzato" la sospensione degli atti impositivi estesa al doppio grado ed agli effetti esecutivi delle sentenze (sul duplice presupposto del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*), non potranno essere pretermesse le disposizioni unionali in tema di *diritto al ricorso* le quali -ove siano in discussione dazi all'importazione od alla esportazione- consentono al giudice tributario di disporre l'inibitoria³⁴ purche' "condizionata" alla costituzione di una garanzia nell'interesse della autorita' doganale ,sacrificabile a favore del debitore d'imposta unicamente allorché la prestazione si riveli pregiudizievole per le sue condizioni economiche e sociali.

Esigenze di recupero *no limits* hanno infine portato il legislatore nazionale con la legge europea 2013 bis³⁵ 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 CDC 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 percio' 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.

³⁰ Cass.8699/2013

³¹ Art.29 L. 122/2010 di conversione del DL 78/2010 con le successive interpolazioni del decreto sviluppo 2011.

³² Così' Dlgs 159/2015 sulle misure di semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione

³³ Vedi nota precedente

³⁴ Ancorche' il potere di arresto sia formalmente rimesso all'Autorita' Doganale non resta impedito all'Autorita' giudiziaria ,adita con ricorso autonomo ,di provvedere sulla sospensione per conformarsi all'obbligo di assicurare piena efficacia al diritto comunitario (Corte di Giustizia ,sent.11 gennaio 2011 C-226/99 *Siples*)

³⁵ Art.10 L.161 del 30 ottobre 2014

7. Il rimborso dell'indebito tributario ed i termini di decadenza

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

Va premesso che, in mancanza di una disciplina europea in materia di diritto processuale, spetta all'ordinamento giuridico nazionale stabilire le modalità di esercizio dei ricorsi giurisdizionali intesi a garantire la tutela dei diritti spettanti ai singoli 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")³⁶.

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 precisato, innanzitutto, che il diritto alla restituzione dei dazi e diritti di confine-al di là dell'accertamento dell'indebito- presuppone la "prova" dell'avvenuto pagamento.³⁷

L'ordinamento europeo, per contro, non contiene alcuna regola generale sulle limitazioni al rimborso 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 Costituzionale³⁸ ha 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 attegga 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 tempo in Italia diversificato l'onere probatorio a seconda che si trattasse 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 le misure di effetto equivalente ai dazi doganali ovvero di prelievi contrastanti con disposizioni legislative interne³⁹.

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. 688⁴⁰, perché subordinava il rimborso alla prova (negativa) e documentale da parte del *solvens* della mancata traslazione del carico tributario sul consumatore finale⁴¹.

Tale orientamento induceva 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 stesso⁴²) – che vi è stata traslazione del peso economico dell'imposta sul consumatore.

³⁶ Corte di Giustizia, sent. 14 dicembre 1995, C-312/93, *Peterbroeck*.

³⁷ In mancanza di pagamento, il mero riconoscimento del rimborso (come ad esempio - stabilito in misura forfettaria dal Dpr 15 luglio 1954 sulla base del prezzo fatturato all'acquirente per i materiali esteri di costruzione impiegati nella cantieristica navale: c.d. *draw back*) potrebbe configurare "aiuto di stato" incompatibile con il diritto europeo (almeno fino a quando non venga autorizzato dalla Commissione) specie nella mutata situazione di mercato (comune) dove i dazi sono stati da tempo aboliti persistendo solo nei confronti dei paesi terzi (Cass.n.15289/2008 e Cass.SS.UU n.21547/2009).

³⁸ Corte Cost., sent. n. 332 del 9 luglio 2002.

³⁹ 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.

⁴⁰ Convertito, con modificazioni, nella L. 27 novembre 1982, n. 873.

⁴¹ Corte di Giustizia, sent. 9 novembre 1983 C-199/82 S. *Giorgio*.

⁴² Cass. 2089/2004.

Nel caso di *indebito nazionale* continuava invece, a rimanere in vigore l'art. 19 del D.L. cit. 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 rimborso⁴³.

Tale ingiustificata disparità probatoria veniva 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 documentale⁴⁴ 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 Costituzione⁴⁵.

La giurisprudenza in questo ambito ha definito poi un'altro importante principio (sulla base della regola comunitaria secondo cui la *traslazione* in sé non legittima mai il rifiuto di rimborso se non comporta per l'operatore "anche" un *arricchimento senza causa*⁴⁶) e cioè che l'arricchimento ingiustificato non può essere presunto in via automatica dalla mera inclusione del tributo nel prezzo. Tale aumento potrebbe infatti determinare per l'operatore economico una flessione delle vendite (come in ipotesi di offerte e/o domande espresse per "consumi non essenziali") per cui solo ove la domanda si presentasse *anelastica* (o rigida) perché determinata da un bisogno generalizzato di utilizzo di quel prodotto (insostituibile con succedanei destinati a svolgere la stessa funzione) non sarebbe prefigurabile un reale *pregiudizio economico*.

Vero punto controverso che da tempo interessa la materia (dei tributi indiretti e delle accise in particolare) riguarda i termini per l'esercizio dell'azione di ripetizione che la giurisprudenza in allora formatasi in tema di rimborso delle tasse CCGG sulle società risolveva confermando non solo la vigenza del termine triennale di decadenza (contro il più lungo termine decennale di prescrizione)⁴⁷ ma anche la sua decorrenza dalla data del versamento del tributo incompatibile con il diritto comunitario⁴⁸.

Questa problematica si è oggi ripresentata in tema di rimborso di tributi armonizzati con riferimento all'Iva pagata sugli acquisti e costi di gestione di veicoli attinenti l'attività di impresa od ancora con riferimento all'accisa sugli olii lubrificanti ed al contributo di riciclaggio e di risanamento ambientale: casi tutti nei quali la Corte di Giustizia ha dichiarato i prelievi non conformi al diritto europeo) comunitario con obbligo del giudice nazionale di disapplicare le norme interne incompatibili⁴⁹.

Le riproposte questioni - per la verità - sono state approfondite nell'ambito dell'imposizione diretta (rimborso dell'IRPEF trattenuta alla fonte in tema di incentivo all'esodo dichiarata dalla Corte europea in contrasto con la direttiva relativa all'attuazione del principio di parità di trattamento tra uomini e donne nell'accesso al lavoro⁵⁰) ma la loro valenza generale non può che riflettersi anche nel settore dei tributi armonizzati.

Il giudice di legittimità ha inizialmente espresso due orientamenti contrastanti circa la individuazione del *dies a quo*, ora dalla data di versamento del tributo ora dalla data della pronuncia del giudice comunitario.

Da un lato veniva affermato che il termine per esercitare il diritto al rimborso decorre dalla decisione della Corte di Giustizia che ha dichiarato non conforme al diritto comunitario l'imposta perché è da quel momento che il contribuente è posto nella condizione di far valere appieno il suo diritto.

È stato al riguardo richiamato il principio di *overruling* (cambiamento delle regole del gioco a partita iniziata per mutamento imprevedibile della giurisprudenza rispetto a quella precedente su cui il contribuente aveva confidato incolpevolmente) che avrebbe permesso di rimettere in discussione la

⁴³ Cass. 4080/1997.

⁴⁴ Corte Cost., 14/2000 che ha dichiarato la incostituzionalità *in parte qua* dell'art. 19 del D.L. n. 688/1982.

⁴⁵ Corte Cost., 332/2002

⁴⁶ Corte di Giustizia, sent. 2 ottobre 2003, C-147/01, *Weber's Wine*.

⁴⁷ La norma sulla decadenza (art. 13 del D.P.R. n. 641/1972) 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., SS.UU. 3458/1996). La legittimità del termine è stata 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. 365/2003).

⁴⁸ Corte di Giustizia sent. 2 dicembre 1997, C-188/95, *Fantask*, e sent. 15 settembre 1998, C-260/96, *Spac*, con le quali sentenze è stato definitivamente statuito 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. 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., 7176/1999).

⁴⁹ Corte di Giustizia sent. 14 settembre 2006 C-228/05 e sent. 25 settembre 2003 C-437/07 *Wathelet*

⁵⁰ Corte di Giustizia sent. 21 luglio 2005 C-207/04 *Vergani* e sent. 16 gennaio 2008 C-128/07 e C-131/07 *Molinari*

tempistica per il calcolo dei termini con esclusione di preclusioni o decadenze in ragione del bilanciamento dei valori in gioco tra i quali assumeva preminenza quello del *giusto processo*(art.111 Cost)⁵¹.

Dall'altro lato veniva ,invece, osservato che il termine di decadenza per la domanda di rimborso di imposte versate in contrasto con direttive incondizionate decorre dalla data del pagamento ancorche' anteriore alla pronunzia della Corte essendo esse *self-executing* e potendo percio' essere applicate immediatamente con disapplicazione delle fonti interne incompatibili da parte del giudice nazionale senza attendere la rimozione da parte del giudice comunitario⁵².

Ne' sarebbe applicabile la regola dell'*overruling* (elaborata in situazioni particolari dalle Sezioni Unite)⁵³ facendo essa esclusivo riferimento alla materia processuale ,ne' entrando in discussione effetti preclusivi sul diritto di azione o difesa ovvero incolpevoli affidamenti sul diritto vigente.⁵⁴

Questa "dualita'" determinava la rimessione della questione alle Sezioni Unite con ordinanza interlocutoria⁵⁵ suggerente l'individuazione di un "punto di equilibrio" tra la necessaria stabilita' che debbono avere i rapporti giuridici(per salvaguardare la certezza delle entrate tributarie) e la esigenza di garantire -per un verso- il primato del diritto comunitario e -per altro verso- l'affidamento del cittadino sull'apparente cogenza (e dunque legittimita' europea)della norma impositiva nazionale.

La Suprema Corte⁵⁶ ha peraltro escluso ogni temperamento ai principi e le esigenze fondamentali dell'ordinamento (quali quelli che presiedono la certezza delle situazioni giuridiche)statuendo definitivamente che il *dies a quo* decorre solo dalla "*data del versamento*" ,regola questa pacificamente applicabile anche al cospetto di norme fiscali dichiarate costituzionalmente illegittime *ex post*(equiparabili a quelle in contrasto con il diritto europeo)con la conseguenza che chi si ritenga leso ha il potere di instaurare giudizio ed ivi sollevare questione di incostituzionalita' /incompatibilita' ma se subisce passivamente l'impedimento non puo' sfuggire alla conseguenza dell'"esaurimento" del rapporto.

⁵¹ Cass.22282/2011

⁵² Cass.4670/2012 e 13087/2012

⁵³ Cass.15144/2011 e 24413/2011

⁵⁴ Cass.13087/2012

⁵⁵ Cass.ord.959/2013

⁵⁶ Cass. 13676/2014