

# NOVITÀ DOGANALI RESPONSABILITÀ, RISCHI E OPPORTUNITÀ



Avv. Sara Armella - Avv. Lorenzo Ugolini – Avv. Massimo Monosi

---

Milano, 16 aprile 2015

# Limiti all'estensione di responsabilità nella rappresentanza indiretta



# La rappresentanza in dogana

- Chiunque può farsi rappresentare presso l'autorità doganale per l'espletamento di atti e formalità previsti dalla normativa doganale (art. 5 cdc)
- La rappresentanza può essere:
  - a) diretta, se il rappresentante agisce in nome e per conto dell'importatore
  - b) indiretta, se il rappresentante agisce per conto dell'importatore, ma in nome proprio



- Gli Stati membri possono riservare il diritto di fare sul loro territorio dichiarazioni in dogana secondo la modalità della rappresentanza diretta, oppure secondo la modalità della rappresentanza indiretta, di modo che il rappresentante deve essere uno spedizioniere doganale che ivi eserciti la sua professione



# Rappresentanza diretta

- Il rappresentante compila la dichiarazione in nome e per conto dell'importatore
  - l'importatore assume la posizione di dichiarante in dogana
  - le operazioni compiute dal rappresentante producono effetti diretti nella sfera giuridica del proprietario della merce
  - l'importatore è l'unico soggetto responsabile dell'obbligazione doganale e, in generale, delle eventuali sanzioni



## Ipotesi di responsabilità del rappresentante diretto (art. 201, par. 3, cdc)

- In via generale, il rappresentante diretto che abbia operato con la dovuta diligenza non assume nessuna responsabilità in ordine al pagamento dei dazi doganali e delle sanzioni
- Il rappresentante diretto risponde dell'obbligazione doganale soltanto qualora
  - abbia presentato una dichiarazione doganale fondata su dati inesatti
  - avrebbe dovuto ragionevolmente conoscere tale erroneità, conformemente alla normativa di ciascuno Stato membro



# La normativa italiana

(art. 2, cc. 6 e 7, l. 25 luglio 2000, n. 213)

- Il rappresentante diretto risponde in solido del pagamento del tributo soltanto quando la regolarità, la veridicità e la completezza dei dati contenuti nella dichiarazione e l'idoneità e la validità dei documenti allegati sono compromesse a causa di errori o omissioni che lo spedizioniere conosceva o avrebbe dovuto ragionevolmente conoscere
- Il rappresentante diretto non può invocare la propria inesperienza per esimersi dall'obbligazione daziaria o sanzionatoria
- In Italia, la rappresentanza diretta è riservata agli spedizionieri doganali iscritti nell'albo professionale, istituito con legge 22 dicembre 1960, n. 1612 (art. 40 Tuld)



# La rappresentanza nella procedura di domiciliazione

- Agli operatori titolari di procedura domiciliata era preclusa, in via assoluta, la possibilità di operare in rappresentanza diretta, giacché la scelta di tale regime, in sede di inoltro telematico della bolletta doganale, impediva automaticamente di portare a termine l'operazione (Ag. dogane, circ. 18 luglio 2005, n. 27)





- Tale preclusione determinava la violazione
  - dell'art. 40 Tuld, il quale espressamente attribuisce agli spedizionieri doganali il diritto di agire in rappresentanza diretta, senza porre nessuna limitazione a tale diritto, a seconda che lo spedizioniere agisca in procedura domiciliata o ordinaria
  - dell'art. 76 c.d.c. il quale consente che la dichiarazione delle merci al regime considerato avvenga con l'iscrizione delle stesse nelle scritture contabili (procedura domiciliata); in tal caso, l'autorità doganale può dispensare il dichiarante dal presentare le merci in dogana



## Ag. dogane., circ. 19 gennaio 2015, n. 1

- La circolare 19 gennaio 2015, n. 1, recependo le indicazioni fornite dalla Commissione europea, supera tale orientamento e riconosce agli operatori titolari di procedura domiciliata il diritto a operare in rappresentanza diretta dell'importatore, a condizione che si avvalgano di uno spedizioniere doganale abilitato per la presentazione della dichiarazione doganale



# Requisiti per l'autorizzazione alla procedura di domiciliazione

- L'operatore che richiede l'autorizzazione ad agire in procedura domiciliata in qualità di rappresentante diretto deve consentire all'autorità doganale di identificare le persone rappresentate e di effettuare i controlli doganali appropriati. Per tale ragione, l'operatore deve fornire:
  - gli elenchi aggiornati dei clienti (importatori/esportatori) per i quali intende agire in rappresentanza diretta
  - l'elenco aggiornato dei doganalisti da lui designati per la presentazione della dichiarazione doganale



# Revoca dell'autorizzazione

- I soggetti autorizzati ad agire in procedura domiciliata in regime di rappresentanza diretta sono tenuti alla scrupolosa osservanza delle prescrizioni contenute nella circolare 1 del 2015, pena la revoca dell'autorizzazione
- Essi, inoltre, devono adottare una particolare cura nella gestione dei propri clienti, poiché anche eventuali inadempimenti dell'obbligazione tributaria doganale da parte di questi ultimi fanno venire meno i requisiti per la concessione dell'autorizzazione



# Rappresentanza indiretta

- Il rappresentante indiretto agisce in dogana per conto dell'importatore, ma in nome proprio, assumendo personalmente la veste di dichiarante
- Non sono previste limitazioni:
  - la dichiarazione può essere resa da chiunque sia in grado di presentare alla competente dogana la merce e la relativa documentazione



# Responsabilità del rappresentante indiretto

- In via generale, secondo l'interpretazione dell'Agenzia delle dogane, il rappresentante indiretto diventa responsabile dell'obbligazione doganale, nonché delle violazioni alla legge doganale compiute nell'esercizio del proprio incarico
- Si contesta una responsabilità solidale tra il proprietario della merce e lo spedizioniere (art. 213 cdc)
- L'Amministrazione finanziaria può rivolgersi al proprietario della merce o al suo rappresentante, senza rispettare un ordine di preventiva escussione, chiedendo il versamento dell'intero (art. 1292 e 1294 c.c.)



# Rapporti civilistici tra importatore e rappresentante indiretto

- Al rapporto tra spedizioniere e proprietario delle merci si applica la disciplina civilistica del mandato, pertanto il rappresentante indiretto che abbia agito regolarmente nell'esecuzione del proprio mandato ha diritto di esercitare l'azione di regresso nei confronti del proprio mandante e di rimanere indenne dalle pretese dell'Agenzia delle dogane in merito al pagamento dei diritti doganali e di eventuali sanzioni
- A carico dell'importatore si configura un'obbligazione di manleva per il pagamento di quanto dovuto dallo spedizioniere per effetto del regime di responsabilità solidale



# Rischio di una responsabilità oggettiva a carico del rappresentante

- L'automatica responsabilità contestata nei confronti del rappresentante indiretto è stata giustificata dalla funzione da questi assolta al momento dell'immissione in libera pratica poiché egli:
  - ha la materiale disponibilità della merce
  - ha l'obbligo di assolvere al pagamento dei dazi
  - è colui che redige la dichiarazione, assumendosene la responsabilità
- Nella maggioranza dei casi, tuttavia, l'importazione avviene mediante trasporto in container e l'intermediario si limita a trasporre nella dichiarazione i dati forniti dall'importatore, senza avere un contatto diretto con la merce





# Tesi dell' Agenzia

- La responsabilità è prevista in via generale dall'art. 201 c.d.c., per il quale il debitore è il dichiarante
- La responsabilità per il pagamento dei dazi è automatica e oggettiva
- L'assenza di colpa può rilevare soltanto per escludere le sanzioni



# Valutazioni critiche rispetto all'automatismo

- Successivamente allo svincolo della merce e all'espletamento delle procedure doganali non è giustificabile la responsabilità del rappresentante indiretto per le irregolarità accertate *a posteriori* (es. assenza delle condizioni per l'origine preferenziale della merce, attestata da certificati di origine rilasciati dalle autorità estere), perché:
  - non è il proprietario della merce e non ne conosce le proprietà oggettive
  - non beneficia dell'applicazione dei minori dazi applicati all'importazione
  - non dispone di poteri di indagine che gli consentano di verificare la falsità/erroneità di quanto dichiarato

# Teoria attualmente minoritaria

- Qualora abbia tenuto una condotta diligente, il rappresentante indiretto non può ritenersi responsabile del mancato pagamento dei maggiori dazi che risultino dovuti non per effetto della dichiarazione, ma a seguito dell'attività di revisione dell'accertamento
- I soggetti passivi dell'obbligazione doganale devono essere individuati a norma dell'art. 202 cdc (introduzione irregolare), valutando:
  - a) il contributo causale fornito alla condotta irregolare
  - b) la specifica colpevolezza del singolo operatore



# L'orientamento giurisprudenziale

- Secondo un orientamento, non consolidato, della Corte di Giustizia, l'accertamento relativo all'assenza di requisiti soggettivi o oggettivi dichiarati all'atto dell'importazione si riconnette all'istituto dell'introduzione irregolare, per cui sarebbe applicabile l'art. 202 cdc non soltanto ai casi di assenza di dichiarazione doganale, ma anche in caso di "dichiarazione che fornisce dati diversi dalla realtà", in particolare ove questi riguardino una parte rilevante della merce presentata in dogana (Corte di Giustizia, 3 marzo 2005, causa C- 195/03, *Papismedov*)
- Anche la Corte di Cassazione, in alcune pronunce, afferma l'applicabilità dell'art. 202 cdc quando, pur in presenza di una dichiarazione doganale, risulti che l'operatore non possieda i requisiti soggettivi per ottenere i relativi titoli di importazione al fine di beneficiare dell'agevolazione daziaria (Cass., sez. V, 7 maggio 2010, n. 11181; Cass., sez. V, 23 aprile 2010, n. 9773)
- Secondo tali ricostruzioni, la responsabilità dello spedizioniere sarebbe connessa alle più restrittive condizioni previste dall'art. 202 cdc e, pertanto, alla consapevolezza (o colpevole inconsapevolezza) dell'erroneità dei dati riversati nella dichiarazione doganale



- Anche in tema di accertamenti riguardanti l'applicazione dei dazi *antidumping* parte della giurisprudenza ha stabilito l'assoluta assenza di colpevolezza dello spedizioniere, rilevando che «*la contestazione non è avvenuta al momento dell'importazione, ma solo a seguito di specifiche indagini dell'Olaf effettuate a seguito di una missione comunitaria a Taiwan (...). In tale situazione, a parere di questa Commissione, il Cad non può essere considerato responsabile con conseguente accoglimento del ricorso per assenza di colpevolezza. E ciò in quanto la responsabilità fiscale dello spedizioniere, in presenza di contestazioni generiche prive di riscontri concreti, si tradurrebbe in una ipotesi di responsabilità oggettiva ritenuta inammissibile sia dalla giurisprudenza che dalla normativa comunitaria*» (Comm. trib. prov. Genova, sez. XIII, 5 novembre 2013, n. 297. In tal senso anche Comm. trib. prov. Genova, sez. XIII, 23 settembre 2014, nn. 1753 e 1754)



- Un diverso orientamento giurisprudenziale, invece, sostiene che *«il Cad non può essere chiamato a rispondere per dichiarazioni doganali quando dalle stesse sia scaturita un'irregolarità riscontrabile solo con le prerogative possedute da un organo di polizia giudiziaria e tributaria. Il Cad non potrà inoltre essere considerato responsabile o corresponsabile per inadempienze ad altri attribuibili»* (Comm. trib. reg. Milano, 2 aprile 2014, n. 1724; Comm. trib. reg. Genova, 27 marzo 2013, n. 36 e Comm. trib. prov. Biella, 20 settembre 2012, n. 145 )
- Nel caso di specie, in particolare, non si poteva riscontrare alcuna negligenza del Cad, giacché erano state presentate fatture regolarmente emesse senza sospetto di falsità. Per valutare la correttezza dei valori indicati, il Cad, infatti, avrebbe dovuto eseguire le indagini riservate agli organi di controllo fiscali, ma allo stesso interdette
- Anche in materia di depositi Iva la giurisprudenza ha affermato che Il Cad *«ha agito nella veste di mero esecutore delle istruzioni impartite dalla committente e non può essere ritenuto responsabile per fatti e circostanze che sono estranei alla propria sfera di controllo. Non è possibile immaginare che possa sussistere il potere/dovere dello spedizioniere di verificare la effettiva destinazione ed utilizzo delle merci importate e destinate in un deposito Iva»* (Comm. trib. prov. Ancona, 22 dicembre 2014, n. 1245).



- Tale ultimo orientamento giurisprudenziale ricalca le raccomandazioni fornite al riguardo dalla Direzione centrale delle Dogane, la quale, in una nota indirizzata alle Direzioni regionali e interregionali, ha stabilito che *«il Cad non può essere chiamato a rispondere per dichiarazioni doganali, diligentemente effettuate nel rispetto delle istruzioni ricevute col mandato, quando dalle stesse sia scaturita un'irregolarità riscontrabile solo con le prerogative possedute da un organo di polizia giudiziaria e tributaria. Il Cad non potrà inoltre essere considerato responsabile o corresponsabile per inadempienze derivanti da comportamenti ad altri imputabili»* (Direzione centrale delle Dogane, nota 12 febbraio 2010, prot. 21138)



- *«L'obbligo di verità va interpretato nel senso che il dovere di fornire genuine informazioni all'autorità doganale non va confuso, come puntualmente avviene, con una sorta di vincolo per lo specifico per lo specifico accertamento della bontà dell'informazione acquisita: l'obbligo di fornire documenti genuini si deve necessariamente intendere nel senso che è un preciso dovere del professionista produrre gli stessi documenti che sono stati a lui prodotti, i quali, a seguito di un loro esame, appaiono essere corretti, agendo lo spedizioniere doganale, né più né meno, di come si comporterebbe un notaio» (Comm. trib. regionale Milano, 27 gennaio 2015, n. 219)*
- *Inoltre, «la responsabilità (dello spedizioniere) va esclusa anche volendo prescindere da questa carenza motivazionale, perché la responsabilità fiscale dello spedizioniere innocente (in quanto pacificamente estraneo al reato) in solido con l'importatore penalmente condannato, si traduce sempre, comunque la si voglia girare, in un'ipotesi di responsabilità oggettiva, ritenuta inammissibile sia dalla giurisprudenza che dalla normativa comunitaria, anche perché il reato dell'importatore interrompe il nesso causale di responsabilità dell'operatore doganale» Comm. trib. di I grado di Trento, 7 dicembre 2009, n.*





- Presupposto essenziale della responsabilità è, dunque, l'imputabilità all'agente di un comportamento quanto meno negligente, consistente nell'omesso compimento delle verifiche imposte allo stesso dalla legge, poiché attinenti circostanze o elementi di fatto ricadenti nella sua sfera di controllo (*ex pluribus*, Cass., sez. V, 31 maggio 2013, n. 13755; Cass., sez. V, 19 febbraio 2013, n. 4074; Cass. civ., sez. V, 19 novembre 2008, n. 27448; Cass. civ., sez. V, 22 gennaio 2007, n. 1328; Cass. civ., sez. V, 23 gennaio 2004, n. 1198; Cass. civ., sez. V, 20 novembre 2003, n. 17579; Cass. civ., sez. V, 13 maggio 2003, n. 7337)
- Al riguardo, la Commissione tributaria provinciale di Milano, nel ribadire che per il sorgere della responsabilità in campo tributario è in ogni caso indispensabile il concorso della volontà, senza la quale non vi è illecito, ha affermato che «*spetta all'Amministrazione finanziaria provare, sulla base di prove concrete e documentali, l'esistenza della colpa o del dolo*» (Comm. trib. prov. Milano, sez. XXXI, 9 maggio 2007, n. 171).



- Il riconoscimento della responsabilità dello spedizioniere nei confronti dell'Agenzia delle dogane non preclude la tutela, in sede civilistica, nei confronti del proprio mandante, ai sensi degli artt. 1719 e 1720 del codice civile
- Al riguardo è stato chiarito che il coinvolgimento dello spedizioniere, relativamente a una vicenda connessa a falsi certificati Agrim, dipende esclusivamente dall'esecuzione del mandato in favore dell'importatore, pertanto quest'ultimo deve rispondere ai sensi degli art. 1719 e 1720 del codice civile, manlevando il mandatario da tutti gli oneri relativi all'esecuzione del mandato (Trib. civ. Trento, 20 dicembre 2012, n. 104)



# Sanzioni

- L'art. 11, c. 2., d.lgs. 472 del 1997, introducendo una presunzione legale relativa, considera autore della violazione chi ha sottoscritto o compiuto gli atti illegittimi, con la conseguente possibile estensione della sanzione anche al rappresentante indiretto in dogana
- Tale norma non si concilia con la specifica realtà doganale, ove il rappresentante indiretto si limita a compilare la dichiarazione doganale per conto dell'operatore e sulla base delle informazioni e dei dati da questo forniti

La circ. 23 dicembre 1998 ha chiarito che la responsabilità dello spedizioniere si configura, ai sensi dell'art. 11, secondo comma, D.lgs. 472 del 1997, soltanto qualora vi sia una violazione del dovere di diligenza professionale, valutata ai sensi dell'art. 1176, secondo comma, c.c.



- Lo spedizioniere doganale è responsabile soltanto quando il suo comportamento sia determinato da “insufficiente diligenza”, ossia quando siano contestate irregolarità che avrebbe dovuto necessariamente essere in grado di riconoscere
- Sussistendo sia l'elemento oggettivo della violazione della norma tributaria che l'elemento soggettivo della colpevolezza lo spedizioniere
  - diviene l'autore materiale della violazione
  - è direttamente responsabile della sanzione amministrativa



- Lo spedizioniere non è responsabile se risulta essere stato incolpevolmente indotto in errore dall'importatore, che gli ha fornito dati ed elementi inesatti, dei quali non si sarebbe potuto accorgere nemmeno utilizzando la dovuta scrupolosità
- In tale circostanza si applica l'istituto del c.d. autore mediato (art. 10, d.lgs. 472 del 1997): chi ha commesso una violazione per mezzo dell'errore incolpevole di altri ne risponde in luogo del suo autore materiale, il quale rimane esente da sanzione qualora provi la sua assoluta estraneità all'illecito e la sua buona fede

Secondo Ag. dogane, direzione regionale Lombardia, circ. 18 dicembre 2013, prot. n. 47763, perché si configuri la disciplina dell'autore mediato

–deve prodursi di un mandato scritto, che consenta di verificare in concreto i rispettivi profili di responsabilità

–gli uffici, prima di emettere l'atto di irrogazione delle sanzioni, devono acquisire tale mandato dallo spedizioniere



# Sanzioni

## La giurisprudenza di merito

- Le Commissioni di merito devono valutare, caso per caso, la colpevolezza del soggetto nei cui confronti sia esercitata la pretesa doganale, esaminando i profili di colpa e/o dolo allo stesso attribuibili, al fine di non incorrere in una distorta interpretazione, eccessivamente penalizzante, della normativa (Comm. trib. reg. Genova, sez. I, 27 marzo 2013, n. 36; Comm. trib. prov. Biella, 20 settembre 2012, n. 145; Comm. trib. prov. Genova, 21 dicembre 2011, n. 291)



# Sanzioni

## La prassi dell' Agenzia delle dogane

- È esente da responsabilità lo spedizioniere che dimostri di aver adempiuto con la massima diligenza e di aver posto in essere i controlli a lui richiesti in forza dell'incarico professionale rivestito (Ag. dogane, direzione regionale Lombardia, circ. 18 dicembre 2013, prot. n. 47763)
- Lo spedizioniere doganale non può essere chiamato a rispondere per dichiarazioni doganali, diligentemente effettuate nel rispetto delle istruzioni ricevute col mandato, quando dalle stesse sia scaturita un'irregolarità riscontrabile soltanto con le prerogative possedute da un organo di polizia giudiziaria e tributaria e, conseguentemente, "non potrà essere considerato responsabile o corresponsabile per inadempienze derivanti da comportamenti ad altri imputabili (Direzione centrale delle dogane, nota 12 febbraio 2010, prot. n. 21138)
- Nei casi in cui una piena e corretta diligenza professionale risulti posta in essere, non si vede quale addebito possa muoversi allo spedizioniere doganale, per cui egli sembrerebbe dover andare indenne da sanzione. Viceversa, le varie leggi sanzionatorie dovrebbero essere applicate nei confronti dello spedizioniere, ogniqualvolta il suo comportamento risultasse "di insufficiente diligenza" in relazione a disposizioni normative di portata e interpretazione certa e qualora gli siano stati forniti documenti regolari ed informazioni veritiere. In questo caso, e solo in questo, si ritiene che lo spedizioniere dovrebbe essere considerato l'autore diretto della violazione, ai sensi dell'art. 11, c. 2, d.lgs. 472 del 1997 (Ag. Dogane, 9 ottobre 1998, nota n. IX-SD-4001)



# Dubbi sull'attribuzione dell'onere della prova

- Non è chiaro quale sia il soggetto sul quale grava l'onere di dimostrare l'esistenza o meno dell'elemento soggettivo, giacché, come detto, l'indiscriminata applicazione della presunzione relativa a carico del rappresentante indiretto, esporrebbe tale categoria a un elevato rischio di responsabilità incolpevole per fatto altrui
- Se l'Amministrazione può astrattamente richiamare il principio di inversione dell'onere della prova (art. 11, c.2, d.lgs. 472 del 1997), tuttavia, tale norma deve essere coordinata con le previsioni sull'autore mediato (art. 10, d.lgs. 472 del 1997), al fine di accertare, prima che venga formalizzata la contestazione dell'illecito e della relativa sanzione nei confronti del rappresentante, il suo consapevole ed effettivo coinvolgimento nella commissione della violazione





# Iva all'importazione

- La responsabilità solidale del rappresentante indiretto per l'assolvimento dell'obbligazione doganale non si estende al pagamento dell'Iva all'importazione, perché tale imposta
  - ha natura di tributo interno e non di dazio doganale (Corte di Giustizia, 17 luglio 2014, causa C-272/13, *Equoland*)
  - non costituisce una “risorsa propria del bilancio comunitario”, bensì un tributo destinato all'Erario nazionale, del pari dell'Iva dovuta sulle operazioni interne
- Tale interpretazione è confermata da una giurisprudenza che si sta affermando (Comm. trib. prov. Milano, 15 maggio 2014, n. 4437)



# Iva all'importazione

- Recentemente i giudici tributari hanno escluso la responsabilità dello spedizioniere in un caso in cui l'errore contestato verta sul valore e non su elementi direttamente conoscibili dallo spedizioniere, affermando che "la Società ricorrente ha agito nella veste di mero esecutore delle istruzioni impartite dalla committente e non può essere ritenuta responsabile per fatti e circostanze che sono estranei alla propria sfera di controllo" (Comm. trib. prov. Ancona, 22 dicembre 2014, n. 1245, all. 13)



# L'accertamento esecutivo: strumenti di difesa



# Accertamento doganale

- Art. 78 c.d.c. = concesso lo svincolo delle merci, la dogana può procedere alla revisione della dichiarazione, d'ufficio o su richiesta del dichiarante
- È concesso all'Amministrazione di esercitare controlli a posteriori, rettificando eventualmente la bolletta doganale nei modi e nei termini normativamente previsti
- Art. 9 d.lgs. 374 del 1990 = l'accertamento doganale è definitivo quando l'ufficio doganale, fatti i controlli, appone sulla bolletta doganale apposita annotazione firmata e datata e provvede alla liquidazione dei dazi



# L'accertamento doganale esecutivo

L'art. 9, c. 3-bis, d.l. 2 marzo 2012, n. 16 (convertito nella l. 26 aprile 2012, n. 44) prevede che «gli atti di accertamento emessi dall'Agenzia delle dogane ai fini della riscossione delle risorse proprie tradizionali di cui all'art. 2, decisione del Consiglio UE 26 maggio 2014, n. 335, diventano esecutivi decorsi dieci giorni dalla notifica e, oltre a contenere l'intimazione ad adempiere entro il termine di dieci giorni dalla ricezione dell'atto, devono anche espressamente recare l'avvertimento che, decorso il termine ultimo per il pagamento, la riscossione delle somme richieste, in deroga alle disposizioni in materia di iscrizione a ruolo, è affidata in carico agli agenti della riscossione, anche ai fini dell'esecuzione forzata, con le modalità determinate con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle dogane, di concerto con il Ragioniere generale dello Stato. L'agente della riscossione, con raccomandata semplice spedita all'indirizzo presso il quale è stato notificato l'atto di accertamento, informa il debitore di aver preso in carico le somme per la riscossione»



L'art. 9, comma 3-ter, d.l. 2 marzo 2012, n. 16 prevede che «l'agente della riscossione, sulla base del titolo esecutivo di cui al comma 3-bis, e senza la preventiva notifica della cartella di pagamento, procede all'espropriazione forzata con i poteri, le facoltà e le modalità previste dalle disposizioni che disciplinano la riscossione a mezzo ruolo

Ai fini dell'espropriazione forzata l'esibizione dell'estratto dell'atto di cui al comma 3-bis, come trasmesso all'agente della riscossione con le modalità determinate con il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle dogane, di concerto con il Ragioniere generale dello Stato, previsto al comma 3-bis, tiene luogo a tutti gli effetti dell'esibizione dell'atto stesso in tutti i casi in cui l'agente della riscossione ne attesti la provenienza. Decorso un anno dalla notifica degli atti di cui al comma 3-bis, l'espropriazione forzata è preceduta dalla notifica dell'avviso di cui all'art. 50, d.p.r 29 settembre 1973, n. 602



# Ratio dell'intervento legislativo

- Accelerazione della riscossione delle somme dovute dall'attività di accertamento dell'Agenzia delle dogane in materia di risorse proprie tradizionali e di Iva all'importazione
- Necessità di fornire una risposta alle censure mosse dalla Commissione europea sulla intempestività dei termini nazionali di attivazione delle procedure di riscossione coattiva dei dazi doganali
- Al riguardo, infatti, la Commissione europea ha affermato che il tempo impiegato tra la notifica dell'atto di accertamento e la notifica della cartella esattoriale non è coerente con il quadro giuridico comunitario in quanto, trattandosi di crediti immediatamente applicabili ai sensi dell'art. 7 c.d.c., l'attività svolta al recupero coattivo delle risorse proprie tradizionali deve essere improntata alla massima celerità ed efficienza, al fine di non pregiudicare gli interessi finanziari dell'Unione europea



# L'accertamento doganale esecutivo

(art. 9, c. 3-*bis*, d.l. 2 marzo 2012, n. 16, convertito in l. 26 aprile 2012, n. 44)

- Gli atti di accertamento emessi dall'Agenzia delle dogane a partire dal 28 gennaio 2013, ai fini della riscossione delle risorse proprie tradizionali e della connessa Iva all'importazione, diventano esecutivi decorsi 10 giorni dalla notifica
- Con la nota 6 marzo 2013, n. 23725 l'Agenzia delle dogane ha comunque previsto che, trascorsi 10 giorni dalla notifica dell'accertamento, l'Ufficio deve attendere ulteriori 15 giorni per verificare se il debitore abbia eventualmente effettuato il pagamento e solo successivamente trasferire il carico all'agente della riscossione. Per il concreto affidamento a Equitalia, pertanto, decorre un termine minimo di 25 giorni dalla notifica dell'accertamento





- La riscossione delle somme richieste, in deroga alle disposizioni in materia di iscrizione a ruolo, è affidata in carico agli agenti della riscossione, con le modalità previste dal provvedimento del Direttore dell'Agazia delle dogane e dei monopoli, di concerto con il Ragioniere generale dello Stato, 21 gennaio 2013, n. 3204
- Il punto 5 di tale provvedimento stabilisce che la nuova modalità di affidamento del carico agli agenti della riscossione si applica agli atti di accertamento emessi a partire dal 28 gennaio 2013
- In sostanza, a partire dal 28 gennaio 2013, gli avvisi di accertamento emessi dall'Agazia delle dogane diventano esecutivi soltanto dopo 10 giorni e, quindi, un unico atto assolve la funzione di atto di accertamento, di titolo esecutivo e di precetto



- A seguito di tale novità, si considera superata la precedente dissociazione tra atto di accertamento del credito tributario e titolo legittimante l'esecuzione coattiva sul patrimonio del debitore: gli atti emessi a partire dal 28 gennaio 2013 producono, infatti, entrambi gli effetti, senza bisogno dell'iscrizione a ruolo e della notifica della cartella di pagamento
- Si tratta di un significativo cambiamento rispetto alla tempistica propria del settore doganale, in cui tra la notifica dell'accertamento e l'avvio della fase di riscossione decorrevano, in media, tra i quattro e i sei mesi
- L'accertamento doganale esecutivo comporta, pertanto, una forte accelerazione nella riscossione
- Sulla base dell'accertamento, che costituisce titolo esecutivo, l'Agente della riscossione può procedere all'espropriazione forzata nei confronti del contribuente con i poteri, le facoltà e le modalità previste dalle disposizioni che disciplinano la riscossione



- A decorrere dal primo giorno successivo a quello di scadenza del pagamento, le somme richieste sono maggiorate degli interessi di mora nella misura prevista dall'art. 30, d.p.r. 60271972 (art. 9, comma 3-*quater*, d.l. 16/2012)
- Inoltre, decorsi 10 giorni dal perfezionamento del procedimento di notificazione, l'agente della riscossione, una volta ricevuta la trasmissione di una copia del provvedimento, può procedere immediatamente ad attuare il fermo sui beni mobili del debitore (art. 86, d.p.r. 602/1973) e a iscrivere ipoteca sugli immobili del debitore (art. 77, d.p.r. 602/1973)



# Modalità di affidamento in carico

- Con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle dogane 21 gennaio 2013, n. 3204, è stata data esecuzione alla disposizione contenuta nell'art. 9, comma 3-*bis*, d.l. 16/2012, e sono state specificate le modalità di affidamento del carico agli agenti della riscossione
- L'ufficio doganale competente affida, mediante flusso telematico, i relativi carichi agli agenti della riscossione per il tramite di Equitalia servizi spa
- I flussi di carico, in linea generale, devono contenere l'indicazione degli importi dovuti, la data di notifica dell'atto al contribuente, l'anno di riferimento del credito, gli estremi identificativi dell'atto e l'ufficio che lo ha emesso
- Nel caso in cui uno di questi dati mancasse, l'agente della riscossione deve segnalarlo immediatamente all'Ufficio che ha emesso l'atto e non può procedere alla riscossione delle relative somme finché l'ufficio competente non ha integrato i dati



- L'ufficio che ha emesso l'atto è tenuto a trasmettere, con cadenza giornaliera, i flussi di carico a Equitalia decorso il termine ultimo per il pagamento
- L'affidamento formale della riscossione in carico all'agente, anche ai fini dell'esecuzione forzata, si intende effettuato alla data di trasmissione del flusso di carico
- L'agente della riscossione deve redigere un riassunto in due esemplari dei carichi a esso affidati e ne trasmette uno alla Ragioneria territoriale dello Stato competente in ragione dell'ambito dell'agente cui sono stati consegnati i carichi
- Le somme affidate in carico all'agente di riscossione sono assimilate, ai fini contabili, ai carichi affidati a seguito di iscrizione a ruolo



# Informazione del contribuente

- Il contribuente deve essere informato, tramite avviso per raccomandata semplice o pec, della presa in carico del titolo esecutivo da parte dell'agente della riscossione
- Tale avviso, tuttavia, ha una mera portata informativa e si limita a far conoscere al contribuente l'affidamento di titolo esecutivo già notificatogli
- L'avviso di presa in carico, inoltre, non costituisce un atto autonomamente impugnabile



# Difesa contro l'accertamento doganale

- Entro 60 giorni dalla notifica, ricorso alla Commissione tributaria provinciale
- Il ricorso non sospende l'esecuzione, che inizia 25 giorni dopo l'accertamento
- E' possibile chiedere la sospensione dell'esecuzione alla CTP o all'Agenzia delle dogane
- E' possibile chiedere la rateazione del pagamento



# Come bloccare l'esecuzione? (1)

- L'Agenzia delle dogane richiede il rilascio di una garanzia (art. 244 c.d.c.) a meno che si provi che, considerata la situazione dell'operatore, ciò possa provocare gravi difficoltà di carattere economico o sociale
- La garanzia viene richiesta fino all'esito finale del contenzioso e non più, come in passato, soltanto fino al primo grado del giudizio





# Come bloccare l'esecuzione? (2)

- Accelerando la presentazione del ricorso in Commissione tributaria e chiedendo la fissazione in via d'urgenza dell'udienza di sospensiva
- Per effetto della l. europea 2013-*bis* anche in presenza di sentenza favorevole l'operatore è tenuto a pagare i dazi accertati (**v. slide 77**)



# Come bloccare l'esecuzione? (3)

- Presentando istanza di rateazione a Equitalia
  - rateazione fino a 72 rate (piano ordinario)
  - rateazione fino a 120 rate (piano straordinario)
  - proroga piani già concessi



# Dilazione di pagamento

L'art. 19, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602, è stato modificato dall'art. 1, d.l. 2 marzo 2012, n. 16 (convertito dalla legge 26 aprile 2012, n. 44) e da ultimo dall'art. 52, primo comma, lett. a), n. 1, d.l. 21 giugno 2013, n. 69 (convertito dalla legge 9 agosto 2013, n. 98) e disciplina le modalità di dilazione delle somme pretese dall'Agente della riscossione

Nel caso in cui gli importi dovuti siano recati da atti di accertamento esecutivi, la dilazione di pagamento può essere concessa solo dopo l'affidamento in carico all'Agente della riscossione

Al riguardo, è opportuno ricordare che di tale affidamento il contribuente è informato tramite raccomandata semplice



# Rateazione ordinaria

L'agente della riscossione, su richiesta del contribuente, può concedere, nelle ipotesi di temporanea situazione di obiettiva difficoltà dello stesso, la ripartizione del pagamento delle somme iscritte a ruolo fino a un massimo di **72 rate mensili (6 anni)**

La dilazione concessa può essere **prorogata** di ulteriori **72 mesi (6 anni)**, su richiesta del contribuente, a condizione che (art. 1, c. 2, lett. a), d.l. 2 marzo 2012, n. 16)

1. il contribuente dimostri un peggioramento della propria condizione economica
2. la proroga non sia già stata concessa in precedenza
3. non sia intervenuta decadenza



Il contribuente può chiedere che il piano di rateazione concesso dall'Agente per la riscossione preveda, in luogo di rate costanti, rate variabili di importo crescente per ciascun anno

Ricevuta la richiesta di rateazione, l'Agente della riscossione può iscrivere ipoteca solo nel caso di mancato accoglimento della richiesta, ovvero di decadenza per mancato pagamento rate. Sono fatte comunque salve le ipoteche già iscritte alla data di concessione della rateazione



# Rateazione straordinaria

Art. 19, comma 1 *quinques*, d.p.r. 602 del 1973, inserito dal Decreto del fare (d.l. 69 del 2013)

La rateazione prevista dai commi 1 e 1bis, ove il contribuente si trovi, per ragioni estranee alla propria responsabilità, in una comprovata e grave situazione di difficoltà legata alla congiuntura economica, può essere aumentata fino a **120 rate mensili (10 anni)**

•Si intende per comprovata e grave situazione di difficoltà quella in cui ricorrono congiuntamente le seguenti condizioni:

a) accertata impossibilità per il contribuente di eseguire il pagamento del credito tributario secondo un piano di rateazione ordinario;

b) solvibilità del contribuente, valutata in relazione al piano di rateazione concedibile ai sensi del presente comma

La possibilità di estendere la rateazione fino a 120 rate è operativa dall'8 novembre 2013, data di pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale del decreto del Ministero dell'economia e delle finanze



# Rateazione straordinaria

Secondo tale decreto per ottenere un piano straordinario di rateazione di 10 anni la condizione di solvibilità viene di fatto assorbita direttamente nel rapporto tra rata e reddito mensile del nucleo familiare, se si tratta di una persona fisica, e nel rapporto tra rata e valore della produzione se il debitore è un'impresa

In pratica, la rateazione straordinaria fino a 120 rate può essere concessa se l'importo del debito, spalmato sul massimo numero di 72 rate che possono essere accordate con il piano ordinario, non risulta più finanziariamente sopportabile dal debitore e per questa ragione diventa necessario aumentare il numero della rate per rendere solvibile il contribuente.

Per le persone fisiche e le ditte individuali con regimi semplificati la condizione di accertata impossibilità a saldare il debito e la solvibilità ricorre se l'ammontare della rata è superiore al 20% del reddito mensile del nucleo familiare calcolato sulla base dell'indicatore Isr (indicatore della situazione reddituale) contenuto nell'Isee (indicatore della situazione economica equivalente)

Per tutti gli altri soggetti l'ammontare della rata dovrà essere superiore al 10% del valore della produzione determinato su base mensile. L'indice di liquidità dovrà essere ricompreso tra 0,50 e 1.

La rateazione straordinaria è ammessa anche per le rateazioni ordinarie in corso alla data di entrata in vigore del decreto attuativo



- L'agente della riscossione, con la direttiva 1° marzo 2012, n. 7, distingue, per le modalità di concessione della rateazione, i debitori persone fisiche da quelli costituiti in forma societaria
- La dilazione di pagamento deve essere sempre richiesta dal contribuente e avverso il provvedimento di diniego dell'istanza di rateizzazione il contribuente può sempre proporre ricorso dinanzi la Commissione tributaria, giacché la controversia riguarda la spettanza o meno di un'agevolazione attinente alla fase della riscossione precedente a quella dell'esecuzione vera e propria (Cass., sez. un., 14 marzo 2011, n. 5928 e Cass., sez. un., 20781 del 2010)





# Importi fino a 50.000 euro

- L'Agente della riscossione, per integrare i benefici che possono derivare da una maggior semplificazione dell'istituto della rateizzazione, ha elevato da 20.000 euro a 50.000 euro (comunicato di Equitalia dell'8 maggio 2013) la soglia di debito fino alla quale la rateazione può essere concessa su semplice richiesta del contribuente
- In altri termini, qualora la somma iscritta a ruolo fosse inferiore a 50.000 euro, il contribuente, sia esso persona fisica o società, ha diritto alla rateazione senza dover presentare i documenti attestanti le condizioni di temporanea obiettiva difficoltà economica
- L'Agente della riscossione, inoltre, ha chiarito che, per gli importi fino a 50.000 euro il numero massimo di rate mensili concedibili è 72, fermo restando, in ogni caso, che l'importo di ciascuna rata dovrà essere almeno pari a 100 euro
- Per la determinazione della soglia dei 50.000 euro, occorre riferirsi alle somme iscritte a ruolo, al netto di sgravi e/o pagamento del debitore, senza computare gli aggi di riscossione, gli interessi di mora e le spese di esecuzione (in tal senso, direttiva di Equitalia 13 maggio 2008, n. 71)



## Società ed enti

- Le istanze di dilazione presentate dalle società e comunque dalle altre categorie giuridiche di soggetti diverse dalle persone fisiche o dai titolari di ditte individuali in regimi fiscali semplificati, sono esaminate dall'Agente della riscossione valutando la sussistenza della situazione di temporanea obiettiva difficoltà mediante l'applicazione dei parametri costituiti dall'indici di liquidità e dall'indice Alfa
- Prima dell'emanazione della direttiva 7 del 2012, per accedere alla rateazione era necessario che l'indice di liquidità fosse inferiore a 1 e l'indice Alfa superiore a 3
- Con la direttiva 7 del 2012, l'Agente della riscossione, modificando il proprio precedente orientamento, ha affermato che ora l'indice Alfa non debba più essere considerato in termini di soglia di accesso alla rateazione, ma soltanto quale parametro per la determinazione del numero massimo di rate concedibili secondo il seguente prospetto:
  1. per Alfa da 0 a 2, numero massimo di rate 18
  2. per Alfa da 2,1 a 4, numero massimo di rate 36
  3. per Alfa da 4,1 a 6, numero massimo di rate 60
  4. per Alfa da 6,1 a 8, numero massimo di rate 72
- Rimane, invece, invariato l'indice di liquidità e, pertanto, per avere accesso alla rateazione questo deve essere inferiore a 1



# Modalità di calcolo dell'indice di liquidità e dell'indice Alfa

- Indice di liquidità = consente di stabilire la maggiore o minore capacità dell'impresa di fare fronte ai propri impegni finanziari a breve con le proprie disponibilità liquide, correnti (ossia immediate) e differite

Liquidità differita + liquidità

corrente

---

Passivo corrente

- Indice Alfa = individua in quale misura percentuale il debito complessivo incide sul valore della produzione

Debito complessivo di interessi di mora, aggi, spese esecutive e diritti di notifica della cartella

---

X 100

Valore della produzione

---



Il contribuente ha la possibilità di chiedere la sospensione amministrativa ai sensi dell'art. 244 Reg. 12 ottobre 1992, n. 2913/92 (Codice doganale comunitario), secondo cui:

- la presentazione di un ricorso non sospende l'esecuzione della decisione contestata
- tuttavia, l'autorità doganale può sospendere, in tutto o in parte, l'esecuzione della decisione quando abbia fondati motivi di dubitare della conformità della decisione impugnata alla normativa doganale, o si debba temere un danno irreparabile per l'interessato
- quando la decisione impugnata abbia per effetto l'applicazione di dazi all'importazione o di dazi all'esportazione, la sospensione dell'esecuzione è subordinata all'esistenza o alla costituzione di una garanzia. Tuttavia si può non esigere detta garanzia qualora, a motivo della situazione del debitore, ciò possa provocare gravi difficoltà di carattere economico o sociale



# Gli accertamenti non esecutivi

- Non tutti gli avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle dogane risultano immediatamente esecutivi
- La procedura ordinaria che prevede l'iscrizione a ruolo resta in vigore per la riscossione delle accise sui prodotti energetici, gli alcoli, l'energia elettrica, gli oli lubrificanti e i bitumi di petrolio e i fiammiferi
- Gli avvisi di accertamento emessi ai sensi dell'art. 14, d.lgs. 504 del 1995 (Testo unico sulle accise), non acquisiscono alcuna efficacia esecutiva
- Continuano a riscuotersi nei modi ordinari, ossia tramite iscrizione a ruolo, anche le sanzioni relative alle violazioni in materia doganale
- Le sanzioni sono dovute soltanto dopo le sentenze negative di primo grado, nel limite di 2/3



# Diritto al contraddittorio preventivo



# Diritto al contraddittorio

- Ogni persona i cui diritti e le cui libertà garantiti dal diritto dell'Unione siano stati violati ha diritto a un ricorso effettivo dinanzi a un giudice, nel rispetto delle condizioni previste nel presente articolo. Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un giudice indipendente e imparziale, precostituito per legge. Ogni persona ha la facoltà di farsi consigliare, difendere e rappresentare (art. 47, Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea)
- Ogni imputato è considerato innocente fino a quando la sua colpevolezza non sia stata legalmente provata. Il rispetto dei diritti della difesa è garantito ad ogni imputato (art. 48, Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea)
- Il diritto a una buona amministrazione comprende in particolare il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio (art. 41, Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea)



# Contraddittorio preventivo

- Dopo la notifica all'operatore interessato, qualora si tratti di revisione eseguita in ufficio, o nel caso di accessi, ispezioni o verifiche, dopo il rilascio al medesimo della copia del verbale delle operazioni compiute, nel quale devono essere indicati i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche posti a base delle irregolarità, delle inesattezze, o degli errori relativi agli elementi dell'accertamento riscontrati nel corso del controllo, l'operatore interessato può comunicare osservazioni e richieste, nel termine di 30 giorni decorrenti dalla data di consegna o di avvenuta ricezione del verbale, che sono valutate dall'Ufficio doganale prima della notifica dell'avviso di cui al successivo comma 5. (Comma aggiunto dall'art. 92, comma 1, D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, in vigore dal 24 gennaio 2012, convertito dalla L. 24 marzo 2012, n. 27)





# Applicabilità dell'art. 12, c. 7, l. 212 del 2000 in materia doganale

L'art. 12, c. 7, l. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del contribuente) stabilisce che *«dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza»*

• I giudici comunitari hanno ribadito la necessità di assicurare il diritto di difesa preventiva, affermando che *“in forza di tale principio i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'Amministrazione intende fondare la sua decisione. A tal fine essi devono beneficiare di un termine sufficiente”* (Corte Giust., 18 dicembre 2008, C-349/07, Sopropé)

- *“il rispetto del termine di garanzia partecipativa del contribuente di cui all’art. 12 dello Statuto del contribuente dovrà essere assicurato, in via precauzionale, per tutti i procedimenti di accertamento relativi a tributi, compresi i casi di revisione dell’accertamento su base documentale, con attività integralmente posta in essere in ufficio”* (Ag. Dogane, nota 8 aprile 2011, n. 36431)
- Da ultimo, anche il recentissimo codice doganale dell’Unione ha espressamente ribadito che l’Autorità doganale che intenda adottare una decisione che abbia conseguenze sfavorevoli per il contribuente debba comunicargli i motivi di tale eventuale decisione onde consentirgli di esprimere le proprie ragioni (Reg. Ue, 9 ottobre 2013, n. 952, art. 22, sesto comma)



# Casi particolari: indagini Olaf

- Nelle indagini Olaf l'operatore ha diritto di ricevere la documentazione relativa alle verifiche compiute e agli elementi emersi a suo carico, fruendo di un termine non inferiore a dieci giorni per presentare le proprie osservazioni e difese. Tale diritto può essere "differito" soltanto in casi specifici, per garantire la riservatezza dell'indagine o qualora sia necessario ricorrere a procedure di indagine che rientrino nella competenza di una autorità giudiziaria nazionale (es. contrabbando), per le quali sia competente il pubblico ministero (art. 9, par. 4, Reg. UE 883 del 2013).
- Poiché si determina la compressione di un diritto fondamentale il differimento deve essere adeguatamente "giustificato" e, dunque, motivato con riferimento alle specifiche condizioni del caso concreto in sede di stesura della relazione finale da parte dell'Olaf



# Casi particolari: contestazione del valore doganale

- In sede di dichiarazione del valore, se la dogana nutre “fondati dubbi” sul prezzo dichiarato, è tenuta a chiedere all’importatore informazioni complementari; ottenute tali informazioni, se i motivati dubbi della dogana persistono, essa deve previamente informare il dichiarante del perdurare delle ragioni di sospetto, concedendo un termine a difesa prima dell’emanazione dell’atto di accertamento doganale (art. 181-bis d.a.c.)
- Al riguardo, la Corte di Giustizia ha recentemente ribadito che il rispetto del diritto di difesa, previsto dall’art. 181-*bis* dac, costituisce applicazione di un generale principio dell’Unione, da cui discende l’annullabilità, per violazione del diritto al contraddittorio, dell’atto con cui l’amministrazione finanziaria rettifichi il valore dichiarato in dogana, senza aver consentito all’operatore di manifestare le proprie ragioni in merito (Corte di Giustizia, 13 marzo 2014, cause riunite C-29/13 e C-30/13, *Global trans lodzhistiki*)
- Per la giurisprudenza nazionale, si segnala una pronuncia della Suprema Corte, la quale ha cassato una sentenza di secondo grado, affermando che non risultava possibile evincere dalla decisione impugnata “che la Commissione tributaria regionale avesse valutato l’art. 181-bis d.a.c., mancando radicalmente ogni indicazione circa i fondati dubbi non soltanto in ordine alla congruità del valore di transazione dichiarato, ma anche dell’esito dell’eventuale contraddittorio attivato dall’amministrazione” (Cass., sez. trib., 17 aprile 2013, n. 9248).



# Il processo verbale di constatazione

- Tranne nei casi ora esaminati (indagini Olaf e contestazione del valore doganale) ovvero quando si sia proceduto ad attività di controllo *in loco* presso la sede del contribuente, l'attività di accertamento spesso si svolge "a tavolino" e la prima conoscenza della verifica *a posteriori* compiuta si acquisisce soltanto mediante la notifica del processo verbale.
- Il processo verbale ha, per legge, lo stesso contenuto dell'atto di accertamento, per consentire un effettivo contraddittorio endoprocedimentale. Deve dare atto di tutti gli elementi di fatto emersi nel corso dell'attività di controllo (riscontri effettuati, verifiche svolte, risultanze provenienti da autorità estere) e delle ragioni giuridiche su cui si fonda la contestazione della dogana, con la qualificazione giuridica della fattispecie e il richiamo alle norme che si ritengono violate.
- Il processo verbale deve essere inviato a tutti i coobbligati, affinché non sia compromessa l'effettività del diritto al contraddittorio preventivo di tutti i soggetti che sono qualificati come tali dall'amministrazione (dichiarante doganale, importatore se si è agito in rappresentanza indiretta) i quali hanno il diritto di presentare osservazioni e difese, nel termine di trenta giorni dall'avvenuto ricevimento del verbale.



# Termine per esercitare il contraddittorio

- Ai sensi dell'art. 12, settimo comma, l. 212/2000 dopo il rilascio della copia del processo verbale, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza
- In materia doganale, tuttavia, a seguito delle modifiche introdotte dall'art. 92, comma 2, D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, il diritto al contraddittorio può essere esercitato in termine dimezzato rispetto al generale termine di difesa endoprocedimentale (trenta giorni in luogo dei sessanta riconosciuti dallo Statuto dei diritti del contribuente)
- Tale previsione non pare coerente con quanto stabilito dalla citata sentenza *Sopropè*, punto 38, secondo cui il termine per l'audizione preventiva del contribuente "deve essere dello stesso genere di cui beneficiano le imprese e i singoli in situazioni di diritto nazionale compatibili"



# Recenti orientamenti della giurisprudenza di merito

- «La Corte di Giustizia, con la sentenza Sopropè, ha statuito che prima di procedere al recupero *a posteriori* dei dazi doganali all'importazione, occorre concedere un congruo termine all'importatore – e tale regola non può non valere anche per il rappresentante indiretto in dogana – sospettato di aver commesso l'infrazione, al fine di metterlo in grado di presentare osservazioni fornendo il proprio punto di vista affinché questo sia concretamente valutato dall'autorità amministrativa. La stessa sentenza è chiara nell'indicare l'obbligatorietà del contraddittorio preventivo che non può consistere nella mera possibilità dei contribuenti di interloquire prima del ricorso giurisdizionale, ma nella necessità che essi, in quanto destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi, siano messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione. A tal fine essi devono beneficiare di un termine sufficiente»
- Poiché «nel caso di specie, il provvedimento impositivo è stato notificato unitamente al processo verbale di constatazione, con la conseguenza che nessun contraddittorio è stato consentito al contribuente, al quale non è stato concesso un congruo termine per essere utilmente sentito e per presentare deduzioni difensive all'Agenzia delle dogane, al fine di prevenire l'accertamento (...) tale passaggio è tale da rendere illegittimo l'operato dell'Ufficio» (Comm. trib. prov. La Spezia, 20 gennaio 2015, n. 38-39)



# Nullità degli atti impositivi in assenza di contraddittorio preventivo

- Il mancato rispetto del termine di sessanta giorni tra il processo verbale di constatazione e la notifica dell'atto impositivo – anche in ipotesi di controlli effettuati esclusivamente “a tavolino”, ossia senza accessi presso la sede dell'operatore - determina *ex se* la nullità dell'avviso di accertamento (Comm. trib. reg. Genova, sez. V, 13 gennaio 2015, n. 36; Comm. trib. prov. La Spezia, 29 gennaio 2015, n. 96, Comm. trib. prov. La Spezia, 20 gennaio 2015, n. 38-39)





## Diritto al contraddittorio e accertamento esecutivo

- In materia doganale, è di fondamentale importanza far valere circostanze ed elementi conoscitivi e giuridici non esaminati dalle dogane in sede di controllo, specialmente se effettuato “a tavolino”, considerato che, a seguito dell’emanazione dell’avviso di accertamento in rettifica, non essendo più esperibile altro rimedio che il ricorso alla Commissione tributaria e considerato che tale avviso è immediatamente esecutivo dopo dieci giorni dalla notifica, gli spazi di difesa sono assolutamente compressi e attivabili soltanto in sede giurisdizionale



# Obbligo di valutazione delle osservazioni del contribuente

- La nuova formulazione dell'art. 11, comma 4-*bis*, d.lgs. 374/1990 prevede espressamente che le osservazioni “sono valutate” dall'ufficio, prima della notifica dell'avviso di accertamento
- Come rilevato, anche la Corte di Giustizia nella sentenza Sopropè ha previsto l'obbligo di valutazione delle osservazioni del contribuente ai fini dell'effettività del contraddittorio, affermando che “il rispetto dei diritti di difesa implica, perché possa ritenersi che il beneficiario di tale diritto sia stato messo in condizione di manifestare utilmente il proprio punto di vista, che l'amministrazione esamini, con tutta l'attenzione necessaria, le osservazioni della persona o dell'impresa coinvolta” e che, in ogni caso, spetta al giudice nazionale verificare se l'amministrazione interessata “abbia tenuto debitamente conto delle osservazioni che le sono state trasmesse”



- Anche la Corte di Cassazione, a sezioni unite, ha riconosciuto che, ove il contribuente si avvalga del diritto di presentare osservazioni, l'ufficio ha "l'obbligo di valutarle, come la norma prescrive". L'Agenzia non ha la facoltà meramente discrezionale di considerare o meno le difese dell'operatore, essendo invece tenuta a valutare e a motivare, nell'atto di accertamento, in ordine alle ragioni del mancato accoglimento delle osservazioni (Cass., ss. uu., 29 luglio 2013, n. 18184)
- E invero, secondo la giurisprudenza più attenta, l'avviso di accertamento "è illegittimo se non adeguatamente motivato in merito alle osservazioni presentate dal contribuente avverso il processo verbale di constatazione e prima dell'emissione dell'avviso di accertamento" Comm. trib. reg. Milano, sez. I, 27 giugno 2014, n. 3467; Comm. trib. prov. Milano, sez. XLI, 25 giugno 2012, n. 206



# Mancata valutazione delle osservazioni difensive

- Alla luce dei principi espressi, deve concludersi che qualora l'ufficio emetta l'atto definitivo senza valutare il contenuto delle osservazioni presentate dall'operatore ovvero impieghi formule di stile senza esprimere una reale motivazione in ordine al rigetto delle difese degli operatori, tale accertamento deve ritenersi nullo sia per carenza motivazionale che per violazione del diritto al contraddittorio
- La nullità deve, però, essere eccepita in via preliminare dal contribuente, in sede di ricorso avverso l'atto emanato



# La nuova disciplina della riscossione nel corso del giudizio



# Riscossione nel corso del giudizio


(l. 30 ottobre 2014, n. 161, legge europea 2013 bis)

- Diversamente da quanto avviene per tutti i tributi, per i quali la riscossione nel corso del giudizio tributario segue le regole dell'articolo 68, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, per effetto della legge europea 2013 *bis*, in vigore dal 25 novembre 2014, in materia doganale e Iva all'importazione, le sentenze rese dalle Commissioni tributarie sono esecutive tra le parti soltanto se favorevoli alla dogana



# conseguenze

- La pronuncia della Commissione sarà *inutiliter data* se favorevole all'operatore



L'operatore sarà tenuto a versare o garantire in sede amministrativa i dazi accertati anche in caso di integrale annullamento dell'atto impugnato



# Presunta incompatibilità con l'ordinamento nazionale e comunitario

- Il rinvio operato dal nuovo art. 68, c. 3-*bis*, d.lgs. 546 del 1992 alla disciplina della riscossione in pendenza di processo prevista dal cdc e dal cdu, nonché da non meglio specificate “altre disposizioni dell'Unione europea in materia”, è meramente apparente
- Infatti, nonostante la normativa doganale sia pienamente armonizzata sotto il profilo sostanziale, il legislatore europeo ha previsto che la sua applicazione, la repressione delle violazioni e la tutela giurisdizionale avverso gli atti impositivi dell' Agenzia delle dogane siano rimesse al diritto nazionale degli stati membri





# Presunta incompatibilità con l'ordinamento nazionale e comunitario

- Si configurano concreti dubbi di contrasto con il principio di effettività della tutela giurisdizionale (artt. 6 e 13 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali) in forza del quale il processo deve essere idoneo a garantire la soddisfazione dell'interesse sostanziale dedotto in giudizio dal ricorrente il cui gravame, in quanto fondato, sia stato accolto
- In virtù di tale principio, gli Stati membri devono garantire una tutela "effettiva", assicurando il concreto accesso alla giustizia, l'attribuzione alle parti degli stessi poteri e facoltà, nonché l'esecuzione "effettiva" e non soltanto simbolica dei provvedimenti giurisdizionali (*ex pluribus*, Corte di Giustizia, 13 marzo 2007, C-432/05, *Unibet*; Corte di Giustizia, 11 settembre 2003, causa C-13/01, *Safalero*; 25 luglio 2002, C-50/00, *Unión de Pequeños Agricultores*; 11 luglio 1991, cause riunite da C-87/90 a C-89/90, *Verholen*)



# Principio di equivalenza e principio di effettività

- La tutela giuridica prevista per le violazioni del diritto doganale europeo è chiaramente più sfavorevole, onerosa e meno efficace rispetto alla tutela riconosciuta per le violazioni del diritto tributario interno (per esempio in materia di Iva o imposte dirette), in chiara violazione del principio di equivalenza
- Tale situazione contrasta con i principi espressi dai giudici comunitari, secondo i quali *“le modalità procedurali dei ricorsi intesi a garantire la tutela dei diritti spettanti ai singoli in forza del diritto comunitario non devono essere meno favorevoli di quelle che riguardano ricorsi analoghi di natura interna (principio di equivalenza), né devono rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l’esercizio dei diritti conferiti dall’ordinamento giuridico comunitario (principio di effettività)”* (Corte di Giustizia, 13 marzo 2007, C-432/05, *Unibet*; Corte di Giustizia, 11 settembre 2003, C-13/01, *Safalero*)



# Violazione della tutela giurisdizionale dei diritti del contribuente

- Alla luce di tali principi, è evidente come la novella legislativa privi di efficacia ed effettività le pronunce delle Commissioni tributarie, rendendo, sostanzialmente, indifferente per il contribuente l'esito dei giudizi di primo e di secondo grado
- Pur in presenza di plurime sentenze tutte favorevoli, il ricorrente sarà tenuto a pagare l'intero importo anche se illegittimamente preteso o, in alternativa, a prestare garanzia, sostenendone gli onerosi costi per un lungo periodo di tempo
- Di fatto, si scoraggia la proposizione del ricorso nei confronti di atti illegittimi, in violazione dell'art. 113 Costituzione, in forza del quale "contro gli atti della pubblica amministrazione è sempre ammessa la tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi dinanzi agli organi di giurisdizione ordinaria o amministrativa"



- La nuova disciplina italiana ha, inoltre, ecceduto la richiesta della Commissione europea – relativa ai soli casi in cui la dogana abbia già la disponibilità di una garanzia per l’obbligazione doganale – giungendo a statuire che anche l’operatore che non abbia versato gli importi pretesi dall’ufficio, né prestato garanzia in relazione agli stessi, può subire azioni esecutive, pur in presenza di sentenze allo stesso pienamente favorevoli
- Va rilevato, in proposito, che nella recente sentenza *Kamino*, la Corte di Giustizia ha ritenuto corretta la disciplina dei Paesi Bassi, ove le intimazioni di pagamento doganali possono essere sospese, da parte della stessa dogana, in attesa dell’esito del ricorso dell’operatore, con la precisazione che “la sospensione è di regola concessa e che siffatta concessione di principio è prevista da una circolare ministeriale” (Corte di Giustizia, 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13, *Kamino*)



## Reintroduzione della clausola *solve et repete*

- Non riconoscere efficacia alle sentenze di primo grado favorevoli al contribuente significa, di fatto, reintrodurre nel nostro ordinamento la clausola del *solve et repete*, più volte ritenuta illegittima dalla Corte Costituzionale. E invero, la Consulta ha chiaramente affermato che l'imposizione dell'onere del pagamento del tributo, nonostante l'accertamento giudiziale dell'illegittimità dello stesso, viola i principi di cui agli articoli 3, 24 e 113 della Costituzione



# Possibili rimedi

- Inserire in ricorso una specifica istanza affinché la Commissione tributaria intimi all' Agenzia delle dogane di astenersi da qualsivoglia azione esecutiva nei confronti del ricorrente vittorioso
- Richiedere l'intervento del Garante del contribuente
- Presentare specifico ricorso, in Commissione tributaria, avverso gli atti con cui l' Agenzia delle dogane richiede la prestazione di una garanzia o nega la sospensione dell'esecuzione
- Presentare opposizione agli atti esecutivi nanti il Tribunale civile, richiedendo la sospensione degli atti stessi
- Diffidare l' Agenzia delle dogane ad adempiere alla sentenza di primo grado



# Riscossione nel corso del giudizio e Iva all'importazione

- Come rilevato i giudici comunitari hanno definitivamente risolto l'annosa *querelle* sulla natura dell'Iva all'importazione, riconoscendola come tributo interno e non come dazio doganale
- È evidente che la nuova disciplina della riscossione in pendenza di processo possa legittimare, esclusivamente, i dazi doganali, e non l'Iva all'importazione
- La riscossione dell'Iva all'importazione rappresenta una misura non prevista, né richiesta dalla disciplina Iva, poiché non integra né un dazio doganale, né una risorsa propria comunitaria
- Anche sotto tale aspetto risultano rafforzati i dubbi di compatibilità della novella rispetto ai principi costituzionali di effettività del diritto di difesa e del divieto di *solve et repete*



# Le sanzioni e il principio di proporzionalità





# Modifiche in materia di sanzioni amministrative

## Art. 303 Tuld, 1° comma

Qualora le dichiarazioni relative alla qualità, alla quantità ed al valore delle merci destinate alla importazione definitiva, al deposito o alla spedizione ad altra dogana con bolletta di cauzione, non corrispondano all'accertamento, il dichiarante è punito con la sanzione amministrativa da euro 103 a euro 516 **a meno che** l'inesatta indicazione del **valore** non abbia comportato la rideterminazione dei diritti di confine nel qual caso si applicano le sanzioni indicate al seguente c. 3.

Errori meramente formali

art. 6, comma 5 *bis*, d.lgs. 472 del 1997 «*non sono punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e del versamento del tributo*»

art. 10, l. 212 del 2000 «*le sanzioni non sono irrogate quando la violazione ...si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta*»



## Art. 303 Tuld, 2° comma

La disposizione di cui al comma 1 non si applica:

1) quando nei casi previsti dall'articolo 4, comma 2, lettera e), del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374 [in luogo della denominazione tariffaria, **nei casi stabiliti con decreto del Ministero delle finanze**, può essere indicata quella commerciale, purchè quest'ultima contenga tutti gli elementi che occorrono per l'applicazione della tariffa e per la liquidazione dei diritti], pur essendo errata la denominazione della tariffa, è stata indicata con precisione la denominazione commerciale della merce, in modo da rendere possibile l'applicazione dei diritti;

*L'esimente della lettera a) si applica solo nei casi stabiliti dal decreto MF e semprechè l'esatta denominazione commerciale sia riportata nel Dau e non solo nella fattura o altro documento*



La disposizione di cui al comma 1 non si applica:

2) quando le merci dichiarate e quelle riconosciute in sede di accertamento sono considerate nella tariffa in differenti sottovoci di una medesima voce, e l'ammontare dei diritti di confine, che sarebbero dovuti secondo la dichiarazione, è uguale a quello dei diritti liquidati o lo supera di meno di un terzo;

*La voce doganale dichiarata e quella accertata devono essere corrispondenti per le prime quattro cifre che corrispondono alla voce del sistema armonizzato*

3) quando le differenze in più o in meno nella **quantità** o nel **valore** non superano il cinque per cento per ciascuna qualità delle merci dichiarate.

*L'esimente in questione si riferisce NON ai diritti di confine liquidati e accertati ma all'ammontare della quantità e del valore riportato in dichiarazione ed effettivamente accertato*



## Art. 303 Tuld, 3° comma

- Se i diritti di confine complessivamente dovuti secondo l'accertamento sono maggiori di quelli calcolati in base alla dichiarazione e la differenza dei diritti supera il cinque per cento, la sanzione amministrativa, qualora il fatto non costituisca più grave reato, è applicata come segue:
- a) per i diritti fino a 500 euro si applica la sanzione amministrativa da 103 a 500 euro;
- b) per i diritti da 500,1 a 1.000 euro, si applica la sanzione amministrativa da 1.000 a 5.000 euro;
- c) per i diritti da 1000,1 a 2.000 euro, si applica la sanzione amministrativa da 5.000 a 15.000 euro;
- d) per i diritti da 2.000,1 a 3.999,99 euro, si applica la sanzione amministrativa da 15.000 a 30.000 euro;
- e) per i diritti pari o superiori a 4.000 euro, si applica la sanzione amministrativa da 30.000 euro a dieci volte l'importo dei diritti.

Violazione del principio di proporzionalità nazionale e comunitario secondo il quale la sanzione deve essere proporzionale al disvalore dell'azione.

I provvedimenti sanzionatori non devono superare la misura di quanto appaia assolutamente necessario al conseguimento dell'obiettivo da raggiungere.

Dal coordinamento del primo comma con il terzo comma sembrerebbe che quest'ultimo riguardi le sole differenze di valore.



## Le rilevanti modifiche al 303 Tuld introdotte dal d.l. 16 del 2012 riguardano:

- a) inserimento dell'ultimo periodo al 1° comma relativo al rinvio alle sanzioni del 3° comma in ipotesi di violazione relativa al valore;
- b) rimodulazione delle sanzioni di cui al 3° comma, con la previsione di diversi scaglioni di punibilità;
- c) abrogazione dell'attenuante, di cui all'ultimo periodo del 3° comma, relativa alle ipotesi di errori di calcolo, conversione di valuta estera o di trascrizione commessi in buona fede. La precedente versione della norma disponeva, infatti, che *«se tale differenza [tra i diritti dovuti a seguito dell'accertamento e quelli calcolati in base alla dichiarazione] dipende da **errori di calcolo**, di **conversione della valuta estera** o di **trascrizione** commessi in **buona fede** nella compilazione della dichiarazione ovvero è dovuta a **inesatta indicazione del valore**, sempreché il dichiarante abbia fornito tutti gli elementi necessari per l'accertamento del valore stesso, si applica, in luogo dell'ammenda, la sanzione amministrativa non minore del decimo e non maggiore dell'intero ammontare della differenza stessa»*



# D.l. 16 del 2012

(in vigore dal 2 marzo 2012)

Le nuove disposizioni trovano pertanto applicazione per le violazioni commesse a decorrere da tale data e, in applicazione del *favor rei* di cui all'art. 3, d.lgs. 472 del 1997, per le violazioni commesse anteriormente e non ancora sanzionate alla data di entrata in vigore del decreto



# La violazione del principio di proporzionalità

- L'art. 303, terzo comma, d.p.r. 43 del 1973 (Tuld) viola il principio comunitario di proporzionalità, irrogando gravose sanzioni in ipotesi di mancato pagamento di diritti doganali per importi relativamente ridotti e punendo meno gravemente il mancato pagamento di importi molto consistenti
- L'impianto sanzionatorio adottato dal legislatore, ove non adeguato all'effettiva gravità dell'illecito commesso, può comportare gravi distorsioni della concorrenza all'interno del mercato economico dell'Unione europea, in danno delle imprese italiane, che si trovano esposte a gravose pretese sanzionatorie, anche nel caso in cui errori meramente formali (ad esempio di digitazione) abbiano comportato limitatissimi danni erariali



La Corte di Giustizia ha affermato che *“secondo una giurisprudenza costante, in mancanza di armonizzazione della normativa dell’Unione nel settore delle sanzioni applicabili in caso di inosservanza delle condizioni previste da un regime istituito da tale normativa, gli Stati membri possono scegliere le sanzioni che sembrano loro appropriate. Essi sono tuttavia tenuti a esercitare la loro competenza nel rispetto del diritto dell’Unione e dei suoi principi generali e, di conseguenza, nel rispetto del principio di proporzionalità”* (Corte Giust. 17 luglio 2014, C-272/13, Equoland; conformi, 6 febbraio 2014, causa C-242/12; 20 giugno 2013, causa C-259/12)

- In mancanza di proporzionalità tra la sanzione prevista e la violazione di legge, la norma domestica deve essere disapplicata per contrasto con il fondamentale principio dell’Unione europea





L'art. 42, reg. Ue 952 del 2013 (nuovo Codice doganale dell'Unione) ha stabilito che le sanzioni amministrative devono essere *“effettive, proporzionate e dissuasive”*

La Commissione europea, con proposta di direttiva 13 dicembre 2013, n. 432, ha delineato un dettagliato sistema sanzionatorio, applicabile all'intero territorio dell'Unione, comportante per i singoli Stati membri la possibilità di modulare le sanzioni applicabili soltanto entro ben precisi criteri delineati a livello comunitario

L'art. 12 della proposta di direttiva stabilisce che, nello stabilire il tipo e il livello di sanzioni per le infrazioni doganali previste a livello comunitario, i singoli Stati sono tenuti – oltre al rispetto dei principi nazionali già esistenti, quali quelli ex d.lgs. 472 del 1997 – a valutare le concrete circostanze in cui è avvenuta la violazione, quali:

- la gravità e la durata dell'infrazione;
- la circostanza che il responsabile sia o meno un soggetto AEO;
- l'importo del dazio evaso;
- se le merci in questione sono oggetto di divieti o di restrizioni o rappresentano un rischio per la sicurezza pubblica;
- il livello di collaborazione del responsabile con le Autorità;
- le precedenti infrazioni commesse dal responsabile



## Applicabilità delle sanzioni di cui all'art. 303 Tuld all'errata indicazione dell'origine nella dichiarazione doganale

Cass., 28 giugno 2013, n. 16344; Cass., 13 giugno 2013, n. 14846; Cass., 29 maggio 2013, n. 13297; Cass., 15 maggio 2013, n. 11639; Cass., 17 aprile 2013, n. 3267; Cass., 27 luglio 2012, n. 13495; Cass., 3 agosto 2012, nn. 14040-14048 e 14052

Secondo la Cassazione la sanzione prevista dall'art. 303 Tuld sarebbe applicabile oltre i limiti fissati dal tenore letterale della disposizione che riguarda le differenze di valore, quantità e qualità della merce rispetto alla dichiarazione doganale.

La decisione precisa che *«il mancato riferimento all'origine è logicamente e giuridicamente irrilevante. E' noto infatti che il concetto giuridico di qualità è inerente alla natura della merce e, secondo la giurisprudenza civilistica, riguarda le differenze di sostanza, di razza, di materia, di tessuto, di fibra e di origine. Del resto è indiscutibile, sul piano logico, che la qualità di una merce non sia altro che il coacervo degli elementi distintivi di essa e tra i medesimi il dato di origine assume una connotazione del tutto peculiare. Se ciò è vero sul piano civilistico non si vede perché il legislatore tributario abbia voluto adottare, nel 1973, una diversa nozione di qualità, come attinente alla sostanza dei beni oggetto di importazione e non alla loro origine/provenienza da un determinato Paese».*

Tale ragionamento non è convincente giacché non esamina il contesto in cui è inserito l'art. 303 Tuld



# (segue)

- La Cassazione non ha tenuto conto della specificità del settore doganale e della funzione dell'origine nell'ambito del commercio internazionale

Le regole sull'origine delle merci hanno infatti la funzione di determinare la nazionalità di un prodotto al fine di permettere l'applicazione degli strumenti di politica commerciale e fiscale dei vari Stati.

Nel commercio internazionale le regole sull'origine, fissate dai vari Paesi nell'ambito degli accordi di libero scambio o di cooperazione economica, non servono affatto a connotare in maniera peculiare una merce, ma a differenziare per ragioni di politica commerciale i prodotti provenienti da Stati diversi

L'origine non può essere degradata a mero attributo della qualità come affermato dalla Suprema Corte



- «Le differenze accertate circa l'origine della merce, non rientrando nel concetto di qualità della stessa, esulano dall'ambito applicativo del citato art. 303, Tuld e, dunque, non giustificano l'irrogazione della pena pecuniaria da quest'ultimo prevista, come acclarato dalla giurisprudenza consolidata anche di merito» (Comm. trib. prov. Livorno, sez. VI, 21 ottobre 2009, n. 188; Comm. trib. prov. Lecco, sez. III, 28 ottobre 2008, n. 82; Comm. trib. prov. Genova, sez. III, 1° ottobre 2007, n. 286; Comm. trib. prov. Piacenza, 11 luglio 2006, n. 30; Trib. Milano, 17 maggio 2004, n. 6233; Comm. trib. prov. Trieste, 14 dicembre 2004, n. 93).
- Tale orientamento è stato confermato dalla Commissione tributaria regionale di Milano, la quale ha ribadito che *“l'interpretazione letterale dell'art. 303, commi 1 e 3, tuld non lascia dubbi sul fatto che la norma intende colpire solo le differenze concernenti la qualità, quantità e il valore delle merci dichiarate e non anche l'origine delle merci stesse”* (Comm. trib. reg. Milano, 31 maggio 2010, n. 100; Comm. trib. reg. Milano, 12 novembre 2009, nn. 102 e 103; Comm. trib. reg. Milano, 27 maggio 2009, n. 48; Comm. trib. reg. Milano, 25 maggio 2009, n. 62; Comm. trib. reg. Milano, 11 maggio 2009, n. 45; Comm. trib. reg. Milano, 27 aprile 2009, n. 43).



# Applicazione dell'art. 303 Tuld alle dichiarazioni contenenti più “singoli”

## Problema interpretativo

- L'Agenzia delle dogane centrale è stata interpellata da più direzioni interregionali sulla corretta applicazione dell'art. 303 Tuld in caso di dichiarazioni doganali contenenti più «singoli»
- In particolare, la questione di diritto consiste nel comprendere se l'applicazione delle sanzioni debba riferirsi a ciascuna dichiarazione, complessivamente considerata, ovvero a ciascun «singolo» contenuto nella dichiarazione
- Come noto, ciascuna dichiarazione doganale può essere relativa a una sola partita di merce (la bolletta si compone di un solo elemento detto «singolo») ovvero a più partite, omogenee o eterogenee (più «singoli»)



- L'Agencia delle dogane, con la circolare 9 febbraio 2015, prot. 16407 ha chiarito che in caso di dichiarazione doganale contenente più "singoli" per ogni "singolo" che presenti difformità tra il dichiarato e l'accertato trovano applicazione le sanzioni di cui all'art. 303 Tuld.
- La Dogana ritiene infatti applicabile alla materia sanzionatoria il divieto di compensazione di cui all'art. 198 d.a.c.:
  - «Il principio generale di divieto di compensazione tra diverse dichiarazioni doganali sussiste anche con riguardo (non a una pluralità di dichiarazioni, ma) ai singoli fatti dichiarati all'interno di ciascuna di esse e, in particolare, a ciascun singolo di cui essa è composta»
- Ciascun elemento della dichiarazione deve essere oggetto di sanzione, senza alcuna possibilità di effettuare una compensazione
- *Ratio* = una diversa interpretazione comporterebbe una differenziazione tra operazioni economiche analoghe, trattando più favorevolmente l'operatore che abbia preferito formulare una dichiarazione contenente più «singoli» rispetto a un altro che abbia scelto di sdoganare le medesime partite di merci con più diverse dichiarazioni



- Tale interpretazione, tuttavia, provoca effetti paradossali
  - Es: dichiarazione unica composta da due singoli

#### Singolo 1

diritti dichiarati 1000

diritti accertati 3000

(tributo evaso) 2000

#### Singolo 2

diritti dichiarati 4000

diritti accertati 900

(rimborso) 3100

Se prima di irrogare la sanzione si operasse una compensazione tra i due «singoli» all'interno della dichiarazione doganale, non essendoci tributo evaso, si applicherebbero esclusivamente le due (modeste) sanzioni previste per le violazioni formali (art. 303, primo comma, Tuld)

Se invece si considera ciascun singolo come autonoma dichiarazione si applica al singolo n. 1 la (gravosa) sanzione ex art. 303, terzo comma, lett. d) e al singolo 2 la sanzione per violazione formale dell'art. 303, primo comma, Tuld



# Applicabilità del concorso formale

- Unica attenuazione della disciplina sanzionatoria è l'applicazione del concorso di violazioni *ex* articolo 12 del d.lgs. 472 del 1997. I dichiaranti incorsi in errori possono beneficiare della disciplina del concorso formale, qualora più favorevole e laddove ne ricorrano le condizioni (*ex* art. 12, primo comma, d.lgs. 472 del 1997)
- In particolare, nel caso in cui con un'unica azione (sottoscrizione della dichiarazione doganale) vengano violate una o più norme tributarie, di carattere formale o sostanziale, a causa della presenza di più singoli all'interno di una dichiarazione, sarà possibile applicare esclusivamente la sanzione per la violazione più grave, contenuta in un singolo, umentata da un quarto al doppio. In ogni caso comunque deve tenersi conto di quanto previsto dall'art. 12, quarto comma, d.lgs. 472 del 1997
- La somma risultante dall'applicazione delle norme più favorevoli, in tema di concorso, potrà poi essere oggetto di ulteriore riduzione in caso di definizione agevolata *ex* art. 17, secondo comma, d.lgs. 472 del 1997
- Infine, gli operatori possono, di propria iniziativa, entro 90 giorni dalla definitività dell'accertamento, chiedere la revisione dello stesso, beneficiando della (integrale) non applicazione delle sanzioni



# Depositi Iva



# I depositi Iva

- Il deposito Iva è un regime contabile sospensivo, la cui funzione è la sospensione del pagamento dell'Iva dovuta all'atto dell'immissione in libera pratica
- In forza di tale regime, la merce destinata al deposito Iva, anziché corrispondere l'imposta all'atto dell'accettazione della dichiarazione doganale, assolve in dogana soltanto i dazi, mentre la concreta individuazione del regime Iva applicabile all'operazione è rinviata al momento dell'estrazione della merce dal deposito



(segue)

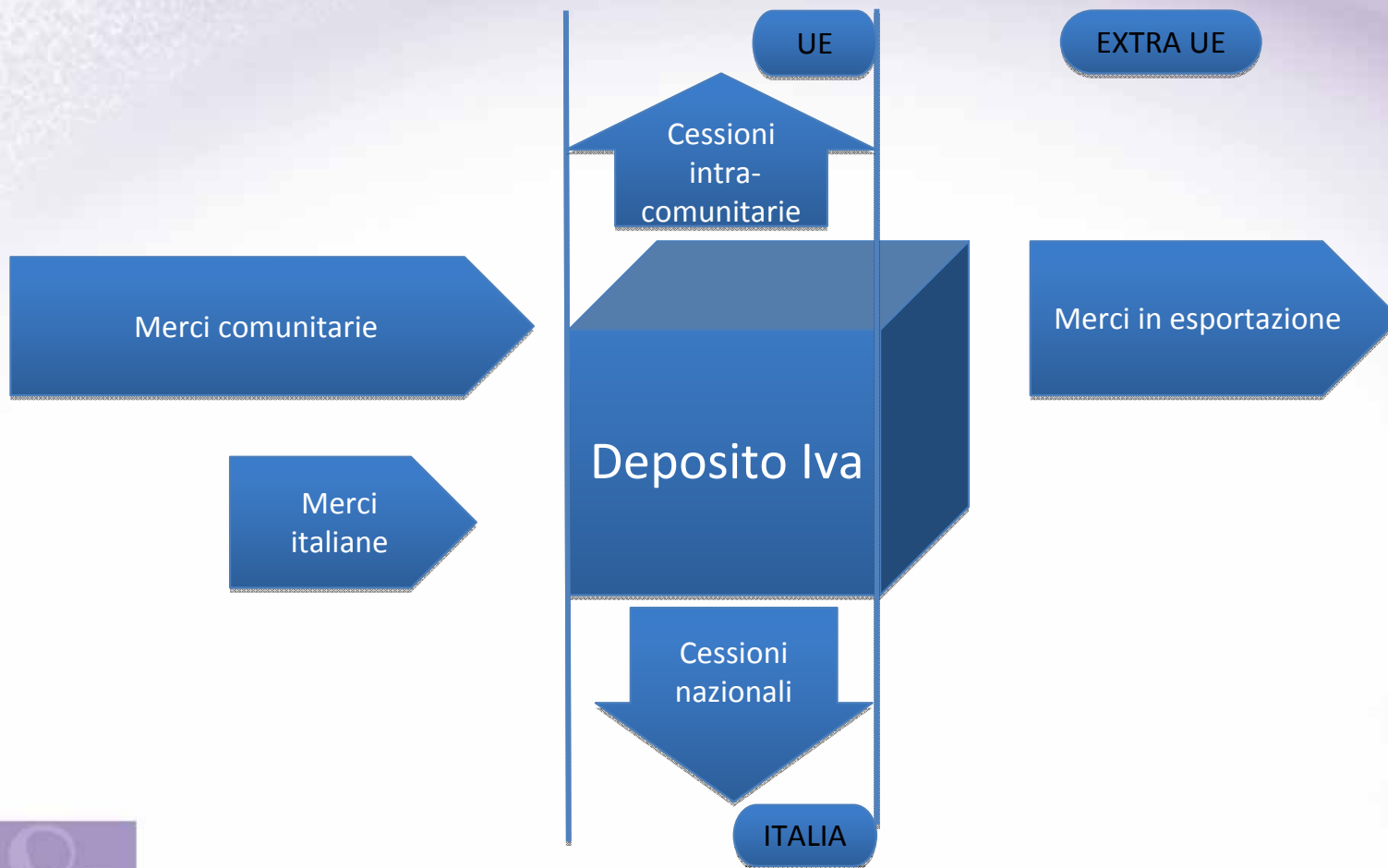
- La destinazione finale dei beni comporterà un assoggettamento a Iva nel caso in cui avvenga un'immissione in consumo nel territorio dello stato, mentre non vi sarà applicazione d'imposta se i beni sono destinati a essere spediti in un paese terzo (cessione all'esportazione) o in un altro stato membro dell'Unione europea (cessione intracomunitaria)
- La necessità di applicare l'imposta sorge soltanto al momento dell'estrazione dei beni, mediante emissione di autofattura (c.d. *reverse charge*) ai sensi dell'art. 17, c. 3, d.p.r. 633 del 1972



- *Ratio* dell'istituto
  - evitare che ai beni comunitari venga riservato un trattamento fiscale meno favorevole rispetto a quello previsto per i beni provenienti da Paesi terzi
  - snellire le movimentazioni di merce
- L'istituto dei depositi Iva è stato introdotto in Italia a seguito del recepimento dell'art. 16, direttiva Cee 17 maggio 1977, n. 388 (c.d. "Sesta direttiva"), come modificata dalla direttiva Ce 10 aprile 1995, n. 95



# Merce in ingresso e uscita dal deposito



# Vantaggi del deposito Iva

- costituisce un utile strumento di pianificazione doganale:
  - Possono essere effettuate senza pagamento dell'imposta sul valore aggiunto le operazioni di immissione in libera pratica di beni non comunitari destinati ad essere introdotti in un deposito Iva, previa prestazione di idonea garanzia, commisurata all'imposta
  - l'assolvimento dell'imposta è rinviato, mediante reverse charge, all'estrazione dei beni dal deposito



# (segue)

- consente un legittimo risparmio d'imposta:
  - se l'importatore ha intenzione di rivendere la merce attraverso una cessione intracomunitaria o un'esportazione l'Iva non sarà successivamente dovuta



(segue)

- all'interno del deposito l'operatore può eseguire o far eseguire lavorazioni sulle merci importate, senza pagamento dell'imposta, rinviando la tassazione di tali servizi al momento dell'estrazione
- la successiva cessione intracomunitaria o esportazione genera la costituzione di un *plafond* Iva, consentendo all'operatore che ottenga lo status di esportatore abituale di effettuare, per pari importo, acquisti nazionali senza applicazione d'imposta





# Disciplina

- Ai sensi dell'art. 50-*bis*, c. 4, d.p.r. 633/1972, possono essere effettuate senza pagamento dell'Iva le seguenti operazioni
  - a) gli acquisti intracomunitari di beni eseguiti mediante introduzione in un deposito Iva
  - b) le operazioni di immissione in libera pratica di beni non comunitari destinati a essere introdotti in un deposito Iva
  - c) la cessione di beni, nei confronti di soggetti identificati in un altro Stato membro della Comunità europea, eseguite mediante introduzione in un deposito Iva
  - d) le cessioni dei beni elencati nella tabella A bis allegata al d.l. 331/1993, eseguite mediante introduzione in un deposito Iva, effettuate nei confronti di soggetti diversi da quelli indicati nella lettera c)
  - e) le cessioni di beni custoditi in un deposito Iva
  - f) le cessioni intracomunitarie di beni estratti da un deposito Iva con spedizione in un altro Stato membro della Comunità europea, salvo che si tratti di cessioni intracomunitarie soggette ad imposta nel territorio dello Stato
  - g) le cessioni di beni estratti da un deposito Iva con trasporto o spedizione fuori del territorio della Comunità europea
  - h) le prestazioni di servizi, comprese le operazioni di perfezionamento e le manipolazioni usuali, relative a beni custoditi in un deposito Iva, anche se materialmente eseguite non nel deposito stesso, ma nei locali limitrofi sempreché, in tal caso, le suddette operazioni siano di durata non superiore a sessanta giorni
  - i) il trasferimento dei beni in altro deposito Iva



# (segue)

La lettera h) è stata oggetto di interpretazione autentica. L'art. 16, c. 5-*bis*, d.l. 185/2008, così come modificato dal d.l. 16/2012 prevede che

- la lettera h) si interpreta nel senso che le prestazioni di servizi ivi indicate, relative a beni consegnati al depositario, costituiscono a ogni effetto introduzione nel deposito Iva senza tempi minimi di giacenza né obbligo di scarico dal mezzo di trasporto
- L'introduzione si intende realizzata anche negli spazi limitrofi al deposito Iva, senza che sia necessaria la preventiva introduzione della merce nel deposito
- si devono ritenere assolute le funzioni di stoccaggio e di custodia, nonché le condizioni relative al contratto di deposito (artt. 1766 e ss. c.c.).
- alla corretta estrazione della merce dal deposito Iva per la sua immissione in consumo nel territorio dello Stato, l'imposta sul valore aggiunto si deve ritenere definitivamente assolta

# Introduzione della merce

La Commissione Finanze, con la risoluzione 19 aprile 2012, n. 8/00161, ha chiarito che l'introduzione nel deposito Iva si intende realizzata al verificarsi, alternativamente, di una delle seguenti condizioni:

- l'ingresso fisico della merce all'interno del deposito Iva
  - l'ingresso fisico nel deposito Iva del mezzo che trasporta le merci, senza che le merci vengano necessariamente scaricate dallo stesso mezzo
  - che la merce raggiunga gli spazi limitrofi al deposito Iva, senza la preventiva introduzione fisica in quest'ultimo, ove possono essere materialmente effettuate le prestazioni di servizi esenti da Iva, previste dal comma quarto, lett. h), del predetto articolo 50-bis, decreto legge 331 del 1993
- Ai fini della validità del contratto di deposito non è richiesto che sia determinato un tempo minimo di giacenza delle merci nel deposito, poiché trattasi di negozio giuridico di attuazione, in cui la manifestazione di volontà è tacita, in quanto viene ad esistenza per mezzo di fatti concludenti



- “Il legislatore ha ritenuto che il compimento delle prestazioni di servizi, relative alla merce consegnata al depositario costituisce introduzione nel deposito Iva (...) In realtà, con la predetta interpretazione si è dato rilievo alla funzione e alla qualità professionale del depositario mettendo in secondo piano il luogo in cui tale funzione si possa espletare” (Comm. trib. reg. di Napoli, 14 aprile 2011).
- “La previsione della legge n. 2 del 2009 (...) ritiene che le prestazioni di servizi relative ai beni consegnati al depositario, e da quest’ultimo rese, costituiscono, a ogni effetto, introduzione nel deposito Iva, con tutte le formali conseguenze che da ciò ne derivano” (Comm. trib. prov. Roma, sez. IV, 8 luglio 2010, n. 242/04/10; Comm. trib. prov. Napoli, sez. XI, 2 novembre 2010, nn. 763 e 764; Comm. trib. prov. La Spezia, sez. IV, 26 giugno 2010, n. 136/4/10; Comm. trib. prov. Napoli, sez. VI, 30 giugno 2009, nn. 394 - 395 - 396).



# L'orientamento della Corte di Cassazione

La Cassazione ha affermato che la gestione dei depositi Iva è ampiamente regolata dagli artt. 98 e 110 c.d.c. e non può prescindere dalla materiale introduzione delle merci nel deposito doganale (...). Il d.l. 331 del 1993, art. 50-bis, anche se non prevede esplicitamente la materialità del deposito (peraltro insita nella stessa nozione civilistica del termine), non può certamente porsi in contrasto con la norma comunitaria, di cui rappresenta piuttosto la conferma (in tal senso, Cass., sez. trib., 19 maggio 2010, nn. 12262, 12263, 12264, 12265, 12266, 12267, 12272, 12273, 12274, 12275, 12577, 12578, 12579, 12580 e 12581 e, da ultimo, Cass., sez. trib., 15 maggio 2013, n. 1164)



# L'onere della prova

L'onere della prova in merito alla mancata introduzione della merce nel deposito Iva grava sull'Amministrazione finanziaria

Le dichiarazioni di terzi nell'ambito del procedimento tributario hanno efficacia di mero indizio con il valore di presunzione semplice e non di prova legale tipica (Cass. civ., sez. trib, 5 dicembre 2012, n. 21813; Cass. civ., sez. trib, 26 novembre 2010, n. 23996; Cass. civ., sez. trib., 12 febbraio 2010, n. 3389)



*“Le informazioni rese dagli autisti e dai magazzinieri a due anni di distanza dai fatti contestati risultano assolutamente generiche, indeterminate non facendo riferimento a merce precisamente individuata e senza attribuzione di proprietà alla contribuente, circa la loro mancata introduzione all’interno del deposito fisico, non sono idonee a inficiare la traslazione in avanti dell’obbligazione tributaria connessa all’Iva” (Comm. trib. reg. Torino, 15 giugno 2012, nn. 8/25/12 e 9/25/12; Comm. trib. reg. Torino, sez. XII, 22 giugno 2012, nn. 40-43; Comm. trib. reg. Napoli, sez. LI, 11 maggio 2012, n. 119-129/51/12; Comm. trib. prov. di Napoli, sez. XXXII, 27 ottobre 2011, n. 638/32/2011)*



*“Non è condivisibile la conclusione alla quale è pervenuto il Giudice di prima istanza, il quale ha ritenuto sufficiente prova – per escludere che la merce importata fosse effettivamente transitata nel deposito – la dichiarazione del signor (...) perché quella dichiarazione attiene a una quantità indefinita di operazioni non specificate e non riferibili con precisione alle operazioni doganali oggetto dell’invito a pagamento qui in contestazione” (Comm. trib. reg. di Napoli, sez. VII, 19 novembre 2012, nn. 476-477-478/07/12; Comm. trib. reg. Napoli, 14 maggio 2013, n. 181/18/13) e che “da tale dichiarazione non traspare alcuna prova totalmente certa e incontrovertibile e comunque tale da far presumere un uso solo “cartolare” del deposito Iva” (Comm. trib. prov. Napoli, sez. XVII, 30 ottobre 2012, n. 503).*





- Tavolo d'incontro con le categorie interessate, occorso il 25 luglio 2008. In tale sede, il direttore dell'Area centrale gestione tributi dell'Agenzia delle dogane ha precisato che sono ricompresi nel deposito Iva anche *“gli spazi esterni al magazzino di pertinenza e di proprietà purchè ben definiti e ben individuabili”*
- Audizione alla Camera dei Deputati della Repubblica, VI Commissione, in data 19 aprile 2011. In tale sede, il direttore dell'Agenzia delle entrate, ha affermato che *“se si considerasse possibile prescindere dall'obbligo di transito fisico dei beni attraverso il deposito Iva, ad esempio tutte le volte in cui questo passaggio è oggettivamente impossibile, l'Agenzia delle entrate non avrebbe controindicazioni di natura tecnica”*



# Sentenza Equoland

- La Corte di Giustizia, con la sentenza 17 luglio 2014, C-272/13 ha espresso il principio secondo cui l' Agenzia delle dogane, anche nel caso in cui lamenti un irregolare utilizzo del deposito Iva – ad esempio per la mancata introduzione fisica della merce nel magazzino – non può pretendere un nuovo versamento dell' Iva regolarmente assolta mediante reverse charge
- La Corte, in particolare, ha rilevato come l' obbligo di introduzione fisica del bene nel deposito, al fine di poter beneficiare del differimento dell' assolvimento dell' Iva, sia compatibile con il diritto dell' Unione, ma abbia natura meramente formale. Ne consegue che la sua inosservanza non comporta l' omesso assolvimento dell' Iva, qualora la stessa sia stata adempiuta, al momento dell' estrazione virtuale, mediante autofattura
- Il *reverse charge*, infatti, integra una modalità di effettivo assolvimento dell' imposta, con la conseguenza che imporre al soggetto passivo di versare nuovamente l' Iva all' importazione equivarrebbe a un' illegittima doppia imposizione e, di conseguenza, a una sanzione, giacché, sostanzialmente, lo si priverebbe del suo diritto alla detrazione dell' Iva, in violazione del principio comunitario di neutralità

# (segue)

- I principi espressi dalla Corte di Giustizia sono stati infine recepiti dall'**Agenzia delle dogane**, la quale ha riconosciuto l'illegittimità degli atti impositivi relativi all'Iva all'importazione dovuta per beni non introdotti fisicamente in deposito Iva, qualora gli stessi siano stati contabilmente registrati a cura del gestore e per i quali l'imposta sia stata regolarmente assolta mediante *reverse charge* (Ag. dogane, circ. 20 ottobre 2014, n. 16/D)
- In tali casi, la Direzione centrale ha invitato gli uffici ad annullare in autotutela gli avvisi di rettifica già emessi e ad abbandonare i giudizi pendenti
- La pretesa impositiva potrà essere proseguita soltanto qualora sia accertata - attraverso una valutazione, caso per caso, delle modalità di svolgimento delle operazioni e del comportamento tenuto dai diversi soggetti coinvolti (importatore, gestore del deposito, soggetto che procede all'estrazione) - l'esistenza di un tentativo di frode o di danno al bilancio dello Stato, come precisato dai giudici comunitari.



# Applicabilità delle sanzioni

- L'Agenzia delle dogane ha invece confermato l'applicabilità della sanzione del 30% prevista dall'art. 13, d.lgs. 471/1997, nonostante la Corte di Giustizia abbia evidenziato l'incompatibilità di tale norma con il principio di proporzionalità (la Dogana, tuttavia, ha invitato gli uffici ad applicare le riduzioni, sinora negate, previste dallo stesso art. 13, D.lgs. 471/1997).
- Qualora, pertanto, il versamento dell'Iva mediante *reverse charge* avvenga entro il quindicesimo giorno da quando avrebbe dovuto essere effettuato il pagamento in dogana, deve trovare applicazione la sanzione ridotta, pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo.



# L'estrazione dei beni

- In linea generale, all'estrazione dei beni dal deposito potrà realizzarsi un'operazione imponibile (ad esempio perché i beni rimangono in Italia, ovvero un'operazione non imponibile nel caso di cessione intracomunitaria e di cessione all'esportazione)
- L'estrazione dei beni può essere effettuata soltanto da soggetti passivi Iva (art. 50-*bis*, sesto comma, d.l. 331 del 1990)
- Ne consegue che se l'estrazione è effettuata da un soggetto estero, privo di stabile organizzazione in Italia, i conseguenti obblighi formali devono essere assolti da un rappresentante fiscale appositamente nominato
- L'estrazione comporta, in linea generale, il pagamento dell'iva che deve avvenire tramite *reverse charge*

# La responsabilità del gestore

- Il gestore del deposito risponde solidalmente con il soggetto passivo della mancata o irregolare applicazione dell'imposta relativa all'estrazione, se non risultano osservate le disposizioni relative alla tenuta delle movimentazioni dei beni custoditi nel deposito
- Il gestore, pertanto, è tenuto a conservare copia dei documenti relativi all'introduzione e estrazione dei beni custoditi nel deposito, nonché quelli relativi agli scambi effettuati durante la giacenza della merce nello stesso
- La corresponsabilità viene meno, invece, quando il depositario dimostri di aver adempiuto a tutti gli obblighi impostigli e nel caso in cui lo stesso provi di aver agito in buona fede, utilizzando la diligenza dell'operatore avveduto e adottando tutte le misure ragionevoli in suo potere, in tal modo dimostrando l'estraneità a ogni intento evasivo (Corte di Giustizia, 21 dicembre 2011, C-499/10, *Vom Nv*)
- Il gestore può realizzare anche un'autonoma fattispecie illecita (l'irregolare tenuta dei documenti contabili), indipendente da quella, relativa all'estrazione, in cui sorge l'obbligazione tributaria. In tal caso il depositario risponde del pagamento dell'Iva quale coobbligato principale, e non a titolo di responsabile d'imposta



**Grazie per l'attenzione!**





*Studio Legale Tributario*

Piazzetta Pattari 1 - 20121 Milano  
tel. +39 02 7862 5150 - fax +39 02 7862 5151  
Piazza De Ferrari 4/2 - 16121 Genova  
tel. +39 010 8595 200 - fax +39 010 8595 201



---

[www.studioarmella.com](http://www.studioarmella.com) | [segreteria@studioarmella.com](mailto:segreteria@studioarmella.com)

*Studio Legale Tributario*