

PROBLEMATICHE DOGANALI DELLE IMPRESE COME DIFENDERSI

Sara Armella, Massimo Monosi e Valeria Baldi



Royalties e valore doganale



A cosa serve determinare correttamente il valore doganale

- La determinazione del valore doganale dei prodotti è essenziale per la corretta liquidazione dei dazi doganali
- I dazi sono normalmente rappresentati da un'aliquota applicabile al valore doganale, che ne rappresenta la base imponibile
- Rispetto al valore indicato in fattura, ci sono elementi di costo che possono rientrare nel valore doganale e altri che, se opportunamente separati, non concorrono



Valore doganale – Norme WTO

- *“Il valore doganale della merce importata deve essere il valore di transazione, il quale è costituito dal prezzo effettivamente pagato o da pagare per la merce, quando è venduta per essere esportata nel paese di importazione”* (art. 1, Parte I - Regole della valutazione doganale WTO)
- Secondo quanto previsto anche dall'Organizzazione mondiale delle Dogane (OMD o WCO), il “prezzo effettivamente pagato” è la somma totale pagata dall'importatore all'esportatore quale corrispettivo della merce importata; esso non comprende il corrispettivo di servizi, se non in casi tassativamente individuati e che devono, pertanto, essere considerati quali eccezioni alla regola generale di tassazione, ai fini doganali, del solo prezzo del prodotto importato (Accordo sull'implementazione dell'Art. VII WTO, Note interpretative dell'Art. 1 dell'Accordo)



Valore doganale – Norme UE

- In attuazione delle regole internazionali richiamate, anche il codice doganale comunitario sancisce, quale principio generale, che *“Il valore in dogana delle merci importate è il valore di transazione, cioè il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando siano vendute per l’esportazione a destinazione del territorio doganale della Comunità (art. 29 c.d.c.)”*



Principali problematiche

- Come determinare il valore in Dogana (art. 29 e 30 c.d.c)
- Elementi da comprendere ai fini della determinazione del valore (art. 32 c.d.c)
- Costi da escludere dalla determinazione del valore (art. 33 c.d.c.)
- Royalties



Corrispettivi per servizi: quando sono inclusi?

- Il valore in dogana, pertanto, è rappresentato dal prezzo di acquisto del prodotto praticato dal fornitore estero all'acquirente nazionale e documentato anche dalla fattura di acquisto del bene importato
- I corrispettivi dovuti per servizi correlati all'importazione della merce sono inclusi nel "valore doganale" soltanto in via eccezionale e, pertanto, nei soli casi espressamente e tassativamente contemplati dalle norme
- In coerenza con tale principio, le prestazioni di servizi, e fra essi anche i servizi di licenza del marchio e le corrispondenti *royalties*, sono in via generale esclusi dal valore doganale della merce



Royalties: quando includerle nel valore doganale?

Royalty = prezzo corrisposto al titolare di un diritto di proprietà intellettuale per lo sfruttamento commerciale “dell’invenzione o del marchio” (WCO, Commentario, 25.1)



Al ricorrere di determinate condizioni, anche le royalties, pur se pagate separatamente rispetto al prezzo della merce, devono concorrere al valore doganale

Alternative

- Se le royalties sono comprese nel prezzo di acquisto della merce extracomunitaria, esse concorrono alla base imponibile dei diritti doganali
- Se non sono comprese nel prezzo di acquisto della merce extracomunitaria, è necessario operare distinzione che tenga conto di una serie di condizioni



Le royalties nei cc.dd. rapporti commerciali a due

Le royalties, se non comprese nel prezzo di acquisto, devono essere incluse nel valore doganale al ricorrere di due condizioni che devono ricorrere congiuntamente

1. se il compratore della merce è tenuto a pagarle, come condizione irrinunciabile per la vendita delle merci (artt. 32, par. I, lett. c), c.d.c. e 157 d.a.c.)
2. se il corrispettivo delle royalties si riferisce alle merci oggetto della valutazione

Art. 31, par. 1, lett. c) = per determinare il valore in dogana si addizionano, al prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate, i corrispettivi e i diritti di licenza relativi alle merci da valutare, che il compratore è tenuto a pagare, direttamente o indirettamente, come condizione della vendita delle merci da valutare, nella misura in cui detti corrispettivi e diritti di licenza non sono stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare



La differenza tra royalties comprese e royalties escluse dal valore doganale consiste nel loro essere o meno strettamente connesse al contratto di compravendita internazionale; in particolare, sono strettamente connesse alla fornitura internazionale quando il mancato pagamento dei diritti di licenza rappresenta un ostacolo alla fornitura dei prodotti

Se, invece, l'acquisto del prodotto estero non comporta obbligatoriamente il pagamento di royalties, queste non devono essere comprese nel valore doganale (art. 32, par. V, lett b), c.d.c.)

I pagamenti effettuati dal compratore come contropartita del diritto di distribuzione o di rivendita delle merci importate non sono aggiunti al prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate se tali pagamenti non costituiscono una condizione della vendita, per l'esportazione a destinazione della Comunità, delle merci qui importate



Situazione sempre più ricorrente: royalties pagate a un soggetto terzo rispetto al fornitore del prodotto (cc.dd. Rapporti commerciali a tre)

Si realizza una situazione caratterizzata dalla presenza di tre soggetti

- A. fornitore extracomunitario, che riceve il corrispettivo del prezzo di acquisto, ma non le royalties
- B. acquirente nazionale, che paga il prezzo di acquisto al fornitore extracomunitario
- C. titolare della licenza, che riscuote le royalties dall'acquirente nazionale



C - USA
Titolare del
marchio



Pagamento
royalties



B - ITALIA
Utilizzatrice
del marchio

A (extraUE)
Produttore e
fornitore del
bene

Acquisto
prodotto e importazione



In questa ipotesi la normativa comunitaria prevede che le royalties possono essere comprese nel valore doganale soltanto al ricorrere di tre condizioni:

1. Royalties riferibili alla merce importata (art. 157 d.a.c.)
2. Pagamento delle licenze come condizione di vendita della merce (art. 157 d.a.c.)
3. Il pagamento delle licenze deve essere richiesto da un soggetto legato da un particolare rapporto negoziale al fornitore estero (art. 160 d.a.c.)



prima condizione

Royalties riferibili alle merci oggetto di valutazione

- E' necessario che vi sia assoluta identità tra le merci importate e i prodotti per i quali le royalties sono dovute (art. 157, par. 2, Regolamento (CEE) 2 luglio 1993, n. 2454 (d.a.c.)
- Il Comitato del Codice Doganale (TAXUD/800/2002/IT), nel determinare se un dato corrispettivo riguarda le merci da valutare, ha affermato che il punto principale non è costituito da come è calcolato il corrispettivo stesso, ma dalla ragione per cui quest'ultimo è pagato, ossia è necessario valutare concretamente quale contropartita spetti al beneficiario della licenza in cambio del pagamento effettuato



- In particolare, la giurisprudenza di merito ha affermato che il primo presupposto (riferimento delle royalties alle merci oggetto di valutazione) può essere comprovato dal fatto che il licenziatario paghi al licenziante, per la durata del contratto, i diritti di licenza sulle «vendite nette» mediante accrediti mensili da effettuarsi l'ultimo giorno
- Vi sono infine ipotesi, non infrequenti, di contratti di licenza in forza dei quali le royalties sono dovute non in relazione a tutta la merce importata, bensì con riferimento soltanto ai prodotti in seguito rivenduti nel mercato nazionale (problema dell'invenduto). Inoltre le royalties solitamente sono dovute anche a fronte di prodotti rivenduti in Italia, ma realizzati nell'Unione europea

seconda condizione

Pagamento della licenza come condizione di vendita delle merci

- I chiarimenti forniti dal WCO considerano la *royalty* come “condizione di vendita” soltanto quando “il compratore è impossibilitato ad acquistare i beni importati senza pagare la *royalty*” (WCO, Commentario 25.1)
- In altri termini, la *royalty* rappresenta parte del prezzo di vendita del prodotto (assoggettabile alla tassazione doganale) soltanto se possa essere qualificata come un elemento essenziale e imprescindibile del costo dovuto dall’acquirente al fornitore estero
- In relazione a tale presupposto, è opportuno precisare che la *royalty* integra una vera e propria «condizione di vendita» soltanto qualora il venditore estero non sia disposto a vendere i propri prodotti in mancanza del pagamento di uno specifico corrispettivo o diritto di licenza
- Nei rapporti commerciali a tre è opportuno sottolineare che le royalties non sono tassate in dogana se sono corrisposte direttamente alla licenziante, senza possibilità alcuna per il fabbricante/fornitore di chiederli in sua sostituzione o di rifiutare la vendita in caso di omesso pagamento degli stessi diritti (Comm. trib. reg. Milano, 19 novembre 2013, n. 174)



- Le royalties, pertanto, assumono rilievo ai fini doganali soltanto nel caso in cui esse rappresentino un elemento ineludibile della transazione commerciale tra l'acquirente nazionale e il fornitore estero della merce
- La dimostrazione che la royalty si riferisca alle merci oggetto di valutazione e rappresenti una condizione di vendita deve essere sempre fornita dalla Dogana (in tal senso, Comm. trib. reg. Milano, 16 luglio 2013, n. 98 e Comm. trib. reg. Milano, 19 novembre 2013, n. 174)
- Il requisito del pagamento delle *royalties* quale *“condizione di vendita”* *“non sussiste nel caso in esame in quanto il mancato pagamento delle royalties può portare alla risoluzione del contratto per l'utilizzo del marchio, ma non comporta il divieto di importare i beni; nel caso di specie, inoltre, non sussiste alcun obbligo del venditore/produttore, nei confronti del terzo titolare dei diritti di licenza sul bene, avendo egli solo il compito di realizzare un bene conformemente a un ordine ricevuto. Conseguentemente, non esiste alcun obbligo del venditore nei confronti di terza persona, nel senso di cui al disposto dell'art. 29, c. 3, a), del c.d.c.”* (Comm. trib. reg. Milano, sez. VII, 25 settembre 2014, n. 4947)



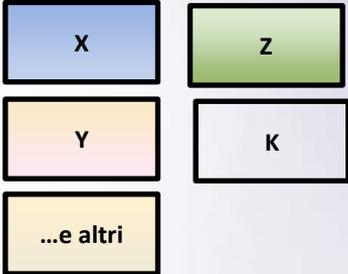


Nessun rapporto di controllo
nè di diritto nè di fatto su **40**
fornitori
(art. 143 dac)

Pagamento
royalties (*reverse
charge Iva*)

40 fornitori asiatici, autonomi e
indipendenti, di dimensioni
maggiori dal gruppo Alfa,
indifferenti al pagamento o
meno della royalties da Alfa
Italia ad Alfa Spagna

Alfa Italia



terza condizione

Legame tra il titolare della licenza e il produttore extra Ue

Tale «legame» tra due o più soggetti può dirsi sussistente soltanto se uno controlla, direttamente o indirettamente, l'altro (art. 143, par. 1, lett. e, del codice doganale comunitario), vale a dire quando il primo sia in grado di esercitare, di diritto o di fatto, un potere di costrizione o di orientamento sul secondo (all. 23 d.a.c., note interpretative in materia di valore in dogana) (Comm. trib. reg. Torino, 28 marzo 2014, n. 481)

La Commissione europea ha previsto un'elencazione non esaustiva di elementi che possono essere usati per determinare se le parti possono considerarsi legate ex art. 143 d.a.c. (Taxud 800/2002-IT; anche Indicatori suggeriti dalla *Word Customs Organization* nel commentario 25.1 del 2011)

1. esistenza di un contratto diretto di produzione tra il titolare della licenza e il venditore extracomunitario;
2. potere del titolare della licenza di decidere a chi il produttore extracomunitario può vendere le merci o le condizioni del prezzo praticato dal produttore o le quantità che il produttore può realizzare



Nozione di «legame» e «controllo»

- Il controllo cui fa riferimento il “Comitato del codice doganale” si verifica quando il licenziante è in grado di esercitare, **di diritto o di fatto**, un potere di costrizione o di orientamento nei confronti del produttore della merce
- Decisivo, pertanto, ai fini dell’assoggettamento ai dazi doganali delle royalties pagate a un terzo diverso dal fornitore della merce, è il rapporto esistente tra il terzo licenziante e il fornitore estero

Il legame tra due persone sussiste se (art. 143 d.a.c.)

1. L'una fa parte della Direzione o del CDA dell'impresa dell'altra e viceversa;
2. Hanno la veste giuridica di associati;
3. L'una è il datore di lavoro dell'altra;
4. Una persona qualsiasi possieda, controlli o detenga, direttamente o indirettamente, il 5% o più delle azioni o quote con diritto di voto delle imprese dell'una o dell'altra;
5. L'una controlla direttamente o indirettamente l'altra;
6. L'una e l'altra sono direttamente o indirettamente controllate da una terza persona;
7. Esse controllano insieme direttamente o indirettamente una terza persona;
8. Appartengono allo stesso nucleo familiare



La Dogana,
pertanto,
nei rapporti
commerciali
a tre, deve

dimostrare, oltre all'esistenza dei primi due requisiti, anche l'esistenza di una relazione tra due parti determinate e specificamente individuate, pena la nullità degli avvisi di rettifica (Comm. trib. reg. Milano., 18 gennaio 2013, n. 3; Comm. trib. reg. Milano, 16 luglio 2013, n. 98 e Comm. trib. reg. Milano, 19 novembre 2013, n. 174)

verificare, attraverso un'attenta analisi dei rapporti in essere tra le parti, se il titolare della *royalty* abbia un reale potere di controllo sui produttori, in forza di una partecipazione societaria (controllo di diritto) ovvero di un prevalente potere negoziale che gli consenta di imporre condizioni contrattuali che eccedano le normali condizioni commerciali (controllo di fatto)



Il controllo di qualità è diverso dal controllo sul produttore

- laddove è chiaramente affermato che il controllo sul produttore deve *“andare al di là dei semplici controlli di qualità”* (Commentario 25.1 del WCO del giugno 2011)
- *“si deve escludere che una società possa esercitare un potere di costrizione o di orientamento su un'altra società per aver imposto un **controllo sulla qualità dei prodotti** da fabbricare o per aver previsto di poter esercitare controlli sui centri di produzione e sui libri contabili del fabbricante, tali elementi non incidono sulle royalties poiché il suddetto controllo può essere fatto al solo scopo di prevenire eventuali violazioni in materia di lavoro, ambiente, sicurezza e sfruttamento di lavoro minorile, per evitare danni di immagine”* (Agenzia delle dogane, direzione interregionale delle dogane per il Veneto e il Friuli Venezia Giulia, 7 novembre 2011)



- “Al fine della valutazione dell’inclusione della royalty nel valore in dogana delle merci, è ritenuto utile anche l’esame dei codici di condotta o deontologici per i fabbricanti/licenziatari e degli accordi con i fabbricanti, i quali molto spesso vengono allegati e/o richiamati dagli accordi di licenza.
- Questi codici di condotta o deontologici sono generalmente utilizzati in aderenza ai principi promossi da Organizzazioni internazionali come l’OCSE e l’ONU (ed Agenzie come l’ILO) in modo da tutelare il marchio da perdite di immagine connesse alla pericolosità del prodotto, alla nocività ambientale od a modalità socialmente riprovevoli di produzione (legate ai diritti dei lavoratori e dell’infanzia).
- Gli stessi documenti potrebbero talvolta contenere clausole volte al controllo della produzione e/o del produttore e quindi esseri capaci, sempre in combinazione con altri validi indicatori, dirivelare il “potere di coazione o di orientamento” del licenziante per la scelta di un determinato produttore o fornitore” (Agenzia dogane, circolare 30 novembre 2012, n. 21/D)



Il trattamento delle royalties ai fini Iva

- i diritti di licenza, essendo qualificati come prestazioni di servizio ai sensi dell'art. 3, secondo comma, n. 2, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, sono sempre astrattamente rientranti nel campo di applicazione dell'imposta
- se il titolare delle *royalties* è un **soggetto passivo italiano**, l'operazione è assoggettata a Iva secondo le ordinarie regole previste per le operazioni nazionali
- se il titolare del marchio è un **soggetto comunitario o extra comunitario**, trovano applicazione i principi previsti in materia di territorialità delle prestazioni di servizio B to B, con la conseguenza che l'Iva deve essere assolta dal soggetto passivo italiano tramite *reverse charge*. In altri termini, nel momento in cui un soggetto residente in Italia corrisponde diritti di licenza a una società estera (comunitaria o extracomunitaria), è tenuto ad assolvere l'Iva attraverso il meccanismo dell'inversione contabile (art. 7 *ter*, d.p.r. 633 del 1972).



L'Agenzia delle dogane, tuttavia, in sede di accertamento volto a recuperare a tassazione, nel valore della merce, le *royalties*, non riprende a tassazione soltanto i maggiori dazi, ma anche l'Iva all'importazione sui diritti di licenza, nonostante l'imposta sia già stata assolta dall'importatore con *reverse charge*

Si verifica, così, una duplicazione del tributo, fondata sulla convinzione, sostenuta dall'Ufficio, secondo cui l'Iva all'importazione (dovuta in dogana) e l'Iva interna (assolta con autofattura) costituirebbero due tributi differenti



La sentenza Equoland

La Corte di Giustizia, con sentenza 17 luglio 2014, C-272/13, *Equoland*, in conformità con l'orientamento comunitario, ha definitivamente stabilito che il *reverse charge* 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 una sanzione, in violazione del principio comunitario di neutralità

Assoggettare un'unica operazione a una doppia imposizione Iva (prima assolta tramite autofattura e poi pretesa come Iva all'importazione), concedendo, al contempo, una sola volta la detraibilità di tale imposta, fa permanere la rimanente Iva a carico dell'operatore

Tale pronuncia, riconoscendo l'Iva all'importazione come tributo interno e non come diritto doganale, si pone in linea con la più recente giurisprudenza (Cass., sez. trib., 12 luglio 2012, n. 34256; Cass, sez. III, 15 gennaio 2013, n. 1863; Cass., sez. trib., 9 gennaio 2013, n. 1172; Cass., sez. trib., 28 luglio 2010, n. 17588; Cass., sez. trib., 5 maggio 2010, n. 10819)

Indirizzi giurisprudenziali sui depositi Iva



Aspetti introduttivi

- L'art. 50 *bis*, d.l. 331 del 1993 prevede che sono 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
- La necessità di applicare l'imposta sorge solo 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 venisse 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



- Ai sensi dell'art. 50 bis, c. 4, d.p.r. 633 del 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 del 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



La lettera h) è stata oggetto di interpretazione autentica. L'art. 16, c. 5 bis, d.l. 185 del 2008, così come modificato dal d.l. 16 del 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 assolte le funzioni di stoccaggio e di custodia, nonché le condizioni relative al contratto di deposito (artt. 1766 e segg. 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



L'orientamento della giurisprudenza

“La materiale introduzione dei beni nel deposito Iva (...) non è prevista espressamente da alcuna disposizione normativa. Non la prevede l’art. 50 bis, comma 4, lett. b), d.l. 331 del 1993 (...) il cui riferimento normativo è rivolto alla destinazione della merce al deposito e non alla sua materiale introduzione della stessa. Non la prevede l’art. 4 del d.m. 419/1997 per il quale l’introduzione dei beni nel deposito Iva e la loro estrazione avvengono sulla scorta di un documento. Non la prevede nemmeno l’art. 16, comma 5 bis” (Comm. trib. reg. Milano, sez. XIX, 16 maggio 2012, nn. 53-54/19/12; Comm. trib. reg. Torino, sez. XII, 22 giugno 2012, nn. 40-43).



“La disciplina del deposito Iva è tale da fare ritenere ammissibile la sua applicazione anche quando le merci non siano materialmente immesse nel deposito fiscale (operazione questa sovente estremamente difficoltosa per le caratteristiche dei beni oggetto di importazione), ma depositate nell’area antistante lo stesso, in quanto anche in questo modo il depositario può prendere giuridico possesso delle merci ed effettuare tutti i controlli sulla stessa volti a verificare la corrispondenza con la descrizione contenuta nei documenti di accompagnamento” (Comm. trib. prov. Torino, sez. I, 5 gennaio 2010, n. 06/01/10; Comm. trib. reg. Genova, sez. XIII, 28 marzo 2012, nn. 28-29-30).



- “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)

Da ultimo, Cass., sez. trib., 15 maggio 2013, n. 11642



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”*

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* c. 6)
- 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*
- 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

I depositi Iva e l'unitarietà dell'imposta

- I depositi Iva, com'è noto, hanno la funzione di differire il pagamento dell'Iva dovuta all'atto dell'importazione: anziché corrispondere i diritti e l'Iva alla presentazione della dichiarazione doganale, la merce destinata al deposito Iva 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
- Se il prodotto è immesso al consumo in Italia, l'imposta viene assolta tramite *reverse charge*, evitando l'effetto finanziario di anticipazione dell'imposta in dogana, come accade nelle tradizionali operazioni di importazione, purché tale assolvimento non sia disconosciuto, in luogo del pagamento dell'Iva in dogana insieme ai

dazi



- Secondo l'Agenzia delle dogane, infatti, Iva interna e Iva all'importazione costituirebbero due diversi tributi e, pertanto, il mancato pagamento dell'Iva all'importazione ai sensi dell'art. 70, d.p.r. 633 del 1972, equivarrebbe alla sottrazione dei diritti di confine
- In altri termini, l'Agenzia delle dogane, ritiene che l'Iva all'importazione sia equiparabile ai diritti doganali e, pertanto, disconosce l'avvenuto pagamento dell'imposta tramite *reverse charge* in luogo del suo assolvimento in dogana
 - L'art. 70, d.p.r. 633 del 1972, prevede che «l'imposta relativa alle importazioni è accertata, liquidata e riscossa per ciascuna operazione. Si applicano per quanto concerne le controversie e le sanzioni, le disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine»

- La questione è stata più volte affrontata dalla Corte di Cassazione, la quale registra due orientamenti contrastanti
 1. Secondo un primo indirizzo, l'assolvimento dell'imposta mediante *reverse charge* sarebbe irrilevante, in quanto «*trattasi di operazione «neutra», di compensazione dell'Iva nazionale a debito con quella a credito*» (Cass., sez. trib., 21 maggio 2010, n. 12581; Cass., sez. trib., 19 maggio 2010, nn. 12262, 12263, 12264, 12265, 12266, 12267, 12272, 12273, 12274, 12275, 12577, 12578, 12579, 12580 e 12581)
 - Il contribuente non può opporre il pagamento già effettuato mediante l'emissione dell'autofattura all'atto dell'estrazione dei beni dal deposito, nella convinzione che l'inversione contabile relativa alle merci in uscita da un deposito Iva rappresenterebbe «un'operazione neutra di compensazione dell'Iva nazionale a debito con quella a credito e non, quindi, in un vero e proprio pagamento del tributo»
 - In sostanza, non vi sarebbe duplicazione di imposta, non potendo l'avvenuto assolvimento, mediante autofatturazione, dell'Iva interna, compensare il mancato pagamento dell'Iva all'importazione
 - Inoltre, non vi sarebbe duplicazione di imposta in quanto Iva interna e Iva all'importazione presentano, ai sensi dell'art. 70, primo comma, d.p.r. 633 del 1972, un differente sistema di accertamento

2. Un secondo indirizzo giurisprudenziale, invece, ritiene che l'Iva all'importazione sia un'imposta interna diversa dai diritti doganali e di confine (Cass., sez. III, 9 gennaio 2013, n. 1172; Cass., sez. III, 15 gennaio 2013, n. 1863 e Cass. sez. III, 7 settembre 2012, n. 34256)

- La Corte di Cassazione riconosce così carattere di unitarietà all'Iva: l'Iva all'importazione non configura un tributo distinto e autonomo dall'Iva interna
- L'Iva assolta in dogana integra un tributo interno e non un dazio: se diversa è la modalità di liquidazione e di assolvimento del tributo, determinata da ragioni organizzative, identici sono il presupposto impositivo, il soggetto passivo e l'aliquota. In altri termini, il rimando alla legge doganale effettuato dall'art. 70, d.p.r. 633 del 1972, opera soltanto *quoad poenam*
- In sintesi, secondo il più recente orientamento, pur in presenza di una disposizione (l'art. 70, d.p.r. 63 del 1972) che attribuisce agli Uffici doganali la competenza per la riscossione dell'Iva all'importazione, una volta assolta la stessa imposta presso altro Ufficio competente per l'Iva nazionale, questa non può essere nuovamente riscossa, e ciò a prescindere dalle modalità con le quali è stata assolta (direttamente in dogana o mediante meccanismo del *reverse charge*)



- Il secondo orientamento si basa altresì su importanti pronunce della Corte di Giustizia (Corte di Giustizia 17 maggio 2001, cause C-322/99 e C-323/99; Corte di Giustizia 5 maggio 1982, causa C-15/81, e 25 febbraio 1988, causa C-299/86)
- La Corte di Giustizia ha, infatti, osservato che il disconoscimento della validità del meccanismo del *reverse charge*, quale strumento idoneo all'assolvimento degli obblighi Iva «provocherebbe una doppia imposizione in contrasto con il principio della neutralità fiscale insito nel sistema comune dell'Iva»; si tratta, pertanto, di un tributo unico, sia esso dovuto sulle operazioni interne o all'atto dell'importazione, giacché l'Iva riscossa dalla dogana «è parte integrante di un regime generale di tributi interni»
- Il giudice comunitario, infatti, si riferisce espressamente in termini di «stessa imposta», nell'esaminare le diverse conseguenze sanzionatorie previste nell'ordinamento italiano per l'Iva all'importazione e per l'Iva interna



La sentenza Equoland

- La Corte di Giustizia, con sentenza 17 luglio 2014, C-272/13, *Equoland*, ha definitivamente riconosciuto l'unitarietà dell'imposta, chiarendo che l'Iva, sia essa interna o all'importazione, può essere versata con autofatturazione.

Il caso esaminato: i giudici europei hanno esaminato un caso di utilizzo solo virtuale del deposito Iva, in cui i beni sono stati annotati negli appositi registri di carico e scarico, ma non fisicamente inseriti nel magazzino. Con lo “scarico” della merce dal deposito, l'Iva è stata assolta mediante il meccanismo dell'inversione contabile.



- la Corte ha rilevato come l'obbligo di introduzione fisica del bene nel deposito, al fine di poter beneficiare della sospensione del pagamento dell'Iva, sia compatibile con il diritto dell'Unione, ma abbia natura meramente formale. Ne consegue che la sua inosservanza non comporta il mancato pagamento dell'Iva, se la stessa è stata assolta, 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 una sanzione, giacché, sostanzialmente, lo si priverebbe del suo diritto alla detrazione, in violazione del principio comunitario di neutralità

Le sanzioni

- La Corte di Giustizia ha definitivamente chiarito, pertanto, che l'imposta non può essere nuovamente richiesta dall'Ufficio, il quale, tuttavia, può pretendere il pagamento delle sanzioni per tardivo pagamento dell'Iva (che avrebbe dovuto essere versata al momento dell'importazione e non all'atto di estrazione).
- I giudici comunitari hanno evidenziato l'incompatibilità della sanzione del 30 per cento irrogata dall'Agenzia delle dogane ai sensi dell'art. 13, d.lgs. 471 del 1997 con il principio di proporzionalità, con la conseguenza che, a seguito della pronuncia in esame, potrebbe trovare applicazione l'art. 6, comma 9 *bis*, d.lgs. 471 del 1997, secondo cui, in caso di irregolare assolvimento dell'imposta tramite *reverse charge*, il soggetto passivo è punito con una sanzione amministrativa pari al 3 per cento, con un minimo di euro 258 e un massimo di euro 10.000.



I soggetti obbligati al pagamento dei dazi e i limiti all'estensione di responsabilità



I soggetti obbligati

- Art. 201, par. 3, c.d.c. = il debitore è il **dichiarante** (proprietario della merce nella rappresentanza diretta)

In caso di rappresentanza **indiretta** (presentazione della dichiarazione doganale da parte di un intermediario o spedizioniere) sono debitori dell'obbligazione doganale sia il **proprietario della merce** che l'**intermediario**

Art. 201, par. 4, c.d.c. = quando una dichiarazione in dogana è redatta in base a dati che determinano la mancata riscossione, totale o parziale, dei dazi, le persone che hanno fornito detti dati e che erano o avrebbero dovuto essere a conoscenza della loro erroneità, possono essere considerate debitori



L'obbligazione doganale può nascere altresì

- Art. 202, c.d.c.
 - In seguito all'irregolare introduzione nel territorio UE di una merce soggetta a dazi
 - Quando si tratti di merce collocata in zona franca o deposito franco, alla sua irregolare introduzione di un'altra parte di detto territorio
- Art. 203, c.d.c.
 - In seguito alla sottrazione al controllo doganale di una merce soggetta a dazi all'importazione
 - In tale circostanza, l'obbligazione sorge all'atto della sottrazione della merce al controllo doganale



Sono altresì debitori (art. 202, par. 3, c.d.c. e art. 203, par. 3, c.d.c.)

- La persona che ha proceduto all'introduzione irregolare della merce nel territorio doganale comunitario
- Le persone che hanno partecipato a tale introduzione sapendo o dovendo, secondo ragione, sapere che essa era irregolare
- Le persone che hanno acquisito o detenuto la merce considerata e sapevano o avrebbero dovuto, secondo ragione, sapere allorquando l'hanno acquistata o ricevuta che si trattava di merce introdotta irregolarmente
- La persona che ha sottratto la merce al controllo doganale
- Le persone che hanno partecipato a tale sottrazione sapendo o dovendo, secondo ragione, sapere che si trattava di una sottrazione di merce al controllo doganale
- Le persone che hanno acquisito o detenuto tale merce e sapevano o avrebbero dovuto, secondo ragione, sapere allorquando l'hanno acquistata o ricevuta che si trattava di merce sottratta al controllo doganale
- La persona che deve adempiere agli obblighi che comporta la permanenza della merce in custodia temporanea o l'utilizzazione del regime doganale al quale la merce è stata vincolata



Soggetti obbligati solidalmente

- Art. 213 c.d.c. = quando per una medesima obbligazione doganale esistono più debitori, essi sono tenuti al pagamento dell'obbligazione in solido
- Art. 1292 c. c. = più debitori sono obbligati per una stessa prestazione in modo tale che ciascuno di essi può essere costretto all'adempimento dell'obbligazione
- L'adempimento anche solo di un singolo condebitore libera tutti gli altri dalla prestazione

La rappresentanza in dogana

Ai fini del compimento delle operazioni doganali, l'operatore può agire personalmente o a mezzo di un rappresentante (diretto o indiretto), ossia un soggetto che lo rappresenti nello svolgimento delle formalità da assolvere nei confronti dell'Amministrazione doganale



Il rappresentante (art. 5, c.d.c.)

- Il rappresentante deve dichiarare di agire per la persona rappresentata, precisare se si tratta di rappresentanza diretta o indiretta e disporre del potere di rappresentanza
- La persona che non dichiara di agire a nome e per conto di un terzo o che dichiara di agire a nome e per conto di un terzo senza disporre del potere di rappresentanza è considerata agire a suo nome e per suo conto

Rappresentanza diretta e indiretta in dogana

- Rappresentanza **diretta** = il rappresentante agisce in nome e per conto di terzi

E' riservata agli spedizionieri doganali iscritti nell'albo professionale istituito con legge 22 dicembre 1960, n. 1612: si tratta di una prerogativa destinata a scomparire con la definitiva entrata in vigore del nuovo codice doganale dell'Unione

Art. 43 TULD, due eccezioni:

1. gli spedizionieri doganali non iscritti all'albo professionale possono agire in rappresentanza diretta, purchè in qualità di dipendente del proprietario della merce
2. le Amministrazioni dello Stato per il compimento di operazioni doganali possono avvalersi di propri dipendenti in possesso di requisiti da stabilire d'intesa con il Ministro delle Finanze



- Nella rappresentanza diretta gli effetti giuridici della dichiarazione doganale, che viene resa dallo spedizioniere doganale in nome e per conto del proprio mandante, si producono direttamente nella sfera giuridica di quest'ultimo, che assume la veste di dichiarante con i conseguenziali diritti e obblighi, tra cui quello di pagare o garantire i diritti doganali gravanti sulla merce
- Operando in regime di rappresentanza diretta, ossia in nome e per conto del proprietario della merce, lo spedizioniere non assume alcuna responsabilità in ordine al pagamento dei dazi doganali, rimanendo, ovviamente, responsabile a titolo sanzionatorio soltanto delle condotte da lui medesimo poste in essere con dolo o colpa grave



- Rappresentanza **indiretta** = il rappresentante agisce in nome proprio e per conto altrui



Chiunque può rappresentare il proprietario della merce nell'espletamento delle operazioni doganali e divenendo, in via generale, coobbligato al pagamento dei dazi; di norma è lo spedizioniere o un incaricato dell'attività di trasporto
Art. 5, par. 4 c.d.c. = la spendita del nome del mandante è obbligatoria, altrimenti il rappresentante viene considerato come se agisca in nome e per conto proprio

- La rappresentanza indiretta è libera, nel senso che chiunque, anche privo di qualificazione professionale, può agire in Dogana per conto altrui, purchè detenga la relativa documentazione oggetto delle operazioni doganali
- In questa ipotesi, l'intermediario doganale che agisce in nome proprio e per conto altrui, ai sensi e per gli effetti della norma di cui all'art. 201 c.d.c., assume la veste di debitore dell'obbligazione doganale solidalmente alla persona per conto della quale la dichiarazione in Dogana è stata resa



Pluralità di soggetti nelle operazioni doganali

- Accade sovente che nelle operazioni doganali sia coinvolta una pluralità di soggetti
 - In particolare, non di rado l'operatore stipula il contratto di mandato con soggetti (quali, a titolo esemplificativo, società di trasporto, logistica, spedizionieri e case di spedizione) che, a loro volta, per il compimento dell'incarico si avvalgono dell'attività di uno spedizioniere doganale, deputato a rendere le dichiarazioni doganali per conto altrui nanti la competente Autorità doganale
1. Importatore
 2. Casa di spedizione
 3. Spedizioniere doganale



Giurisprudenza

- La giurisprudenza è molto contrastata sul punto
- Corte di Cassazione ha, in alcune occasioni, affermato che *«l'evoluzione normativa e giurisprudenziale hanno consentito di superare un orientamento che sosteneva la responsabilità "oggettiva" dello spedizioniere doganale, del tutto improponibile nel nostro ordinamento»* (Cass., sez. trib., 12 luglio 2005, n. 14678)
- La previsione di una forma di responsabilità a carattere oggettivo, connessa all'attività svolta dallo spedizioniere, è incompatibile con il diritto comunitario e, in particolare, con le disposizioni del codice doganale comunitario (artt. 5 e 201) le quali escludono che possa essere chiamato a rispondere dell'obbligazione doganale chi agisce su incarico del proprietario della merce (Cass., sez. trib., 26 settembre 2003, n. 14312; Cass., sez. trib., 1° agosto 2000, n. 10047)



- In una pronuncia molto significativa, la Corte di Cassazione ha parificato la responsabilità dei doganalisti (o rappresentanti indiretti dell'importatore) a tutti quei soggetti che, direttamente o indirettamente coinvolti nell'operazione doganale, vengono chiamati a rispondere del debito daziario in forza dell'art. 202, c.d.c., esclusivamente nell'ipotesi in cui sia positivamente dimostrato il dolo o, quantomeno, la colpa dello spedizioniere (Cass. civ., sez. V, 23 aprile 2010, n. 9773)
- Con specifico riferimento alla responsabilità solidale dello spedizioniere per la maggiore Iva accertata in dogana, la giurisprudenza di merito ha stabilito che *«attesa la natura di tributo interno e non di dazio doganale, né di diritto di confine, dell'Iva pretesa all'atto dell'importazione, deve essere esclusa ogni ipotetica estensione dell'asserito obbligo di responsabilità solidale dello spedizioniere fondato sugli art. 201 e 202 cdc e, pertanto, applicabile soltanto ai tributi doganali e non ai tributi interni»* (Comm. trib. prov. Milano, sez. XLIV, 14 maggio 2014, n. 4437/44/14)

- 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)

- Anche nelle più gravose ed eccezionali ipotesi di responsabilità oggettiva, ove specificamente prevista dall'ordinamento, la responsabilità è comunque esclusa in presenza di alcune circostanze idonee a interrompere il nesso causale, quali il caso fortuito, la forza maggiore e il dolo del terzo
- Tali eventi, infatti, interrompono la necessaria continuità tra causa ed effetto, inserendosi quale evento eccezionale e imprevedibile che sfugge alla sfera dell'agente, facendo venire meno i criteri di imputazione della responsabilità



- Con riferimento ai Cad che agiscono in procedura domiciliata, parte della giurisprudenza, sia di merito che di legittimità, ha affermato che tali soggetti rispondono solidalmente con l'importatore in quanto, essendo abilitati all'esercizio di tale procedura, *«devono necessariamente essere a conoscenza della situazione: ne consegue pertanto il comportamento quantomeno negligente nel compimento delle operazioni»* (Cass., sez. trib., 17 aprile 2013, n. 9248 e Comm. trib. reg. Genova, 9 maggio 2013, n. 167)
- In altri termini, secondo tale orientamento, fra il soggetto titolare della procedura di domiciliazione e l'importatore sussiste un rapporto di tipo giuridico-commerciale, per cui l'eventuale comportamento fraudolento del secondo non può esimere il primo dal pagamento dei maggiori diritti doganali accertati dall'Ufficio delle Dogane, proprio perché il Cad ha deciso di operare come titolare della procedura semplificata di domiciliazione
- La procedura domiciliata sottenderebbe così sempre la colpa dello spedizioniere e giustificerebbe, dunque, la pretesa, nei confronti del Cad, dei maggiori dazi accertati



- 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. 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



- 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)

- Riveste, inoltre, particolare importanza l'analisi delle istruzioni ricevute dal mandante. L'errore commesso dallo spedizioniere potrebbe infatti comportare la sua responsabilità, anche laddove lo stesso si sia limitato a espletare le operazioni doganali nel rispetto dell'incarico ricevuto e delle istruzioni di sdoganamento comunicate dal mandante
- In particolare, la disciplina in materia di sanzioni amministrative tributarie contenuta nel d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, stabilisce che l'irrogazione delle sanzioni sul principio di responsabilità personale, sull'imputabilità e sulla colpevolezza dell'autore materiale della violazione



- 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)



Responsabilità in sede di sanzioni

- Art. 10, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472
- “E’ esente da sanzione l’autore mediato, ossia il soggetto che incolpevolmente è stato indotto in errore da altri”
- Con nota 9 ottobre 1998 la Direzione centrale del Dipartimento delle Dogane ai dipendenti uffici ha chiarito che lo spedizioniere che abbia operato nel rispetto delle norme di diligenza professionale è immune da colpa e da sanzione, laddove risulti che la dichiarazione doganale presentata sia risultata affetta da errore
- In tale ipotesi, afferma l’Amministrazione, il soggetto responsabile è l’importatore, mentre lo spedizioniere è immune da ogni responsabilità, secondo quanto previsto dall’esimente in tema di “autore mediato”



- Tale impostazione è confermata dall’Agenzia delle dogane, Direzione regionale per la Lombardia, la quale ha chiarito che nessuna sanzione può essere irrogata allo spedizioniere se questi ha ottemperato agli obblighi professionali secondo la prescritta diligenza (Agenzia delle dogane, Direzione regionale per la Lombardia, nota 18 dicembre 2013, n. 47763/RU).



- La nota in commento indica come casi in cui tale diligenza non è ravvisabile, in via esemplificata:
- “le informazioni e le prove fornitegli dal cliente siano in evidente contraddizione tra loro, ovvero con la natura delle merci sì che una persona esperta del ramo avrebbe dovuto accorgersi della irregolarità (sia pure a seguito di un esame meticoloso);
- le leggi, regolamenti Cee, Convenzioni internazionali e testi normativi eventualmente invocati per ottenere trattamenti particolari, non siano applicabili alla merce presentata in dogana, ovvero lo siano, solo in base a determinate condizioni non rispettate dal proprietario della merce, irregolarità che lo spedizioniere avrebbe dovuto necessariamente essere in grado di riconoscere”.



- Escluse tali ipotesi, pertanto, il soggetto responsabile è l'importatore, mentre lo spedizioniere è immune da ogni responsabilità, sia in materia di dazi che di sanzioni secondo quanto previsto dall'esimente in tema di "autore mediato".
- L'Amministrazione, infine, pone particolare rilevanza al mandato ricevuto dall'operatore doganale al fine di stabilire l'eventuale responsabilità soggettiva dello stesso, evidenziando ulteriormente l'importanza per lo spedizioniere del mandato ricevuto dal proprio cliente.



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, comma 3-bis, d.l. 2 marzo 2012, n. 16 (convertito nella legge 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'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della decisione 2007/436/CE/Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, immediatamente applicabili ai sensi dell'articolo 16, paragrafo 3, del regolamento (CE) n. 450/2008 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 23 aprile 2008, e della connessa IVA all'importazione, 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. 16 del 2012 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'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602



Lo scopo dell'intervento legislativo

- L'art. 9, comma 3 bis, d.l. 16 del 2012, è finalizzato ad accelerare la 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

- L'art. 3 bis, d.l. 2 marzo 2012, n. 16 (convertito nella legge 26 aprile 2012, n. 44) introduce una delle novità più significative in materia doganale, ossia quella per cui gli atti di accertamento emessi dall'Agenzia delle dogane, ai fini della riscossione delle risorse proprie tradizionali e della connessa Iva all'importazione, diventano esecutivi decorsi 10 giorni dalla notifica, a due condizioni:
 1. devono contenere l'intimazione ad adempiere entro il termine di 10 giorni
 2. devono recare l'avvertimento che, decorso il termine per il pagamento, la riscossione delle somme richieste sarà affidata immediatamente agli agenti della riscossione, senza che sia necessario formare il ruolo



Con nota n. 23725 del 6 marzo 2013, l'Agenzia delle dogane ha previsto che, trascorso il termine di 10 giorni, gli uffici devono comunque attendere ulteriori 15 giorni per verificare se il debitore abbia effettuato il pagamento tramite i servizi postali o altre modalità e procedere, poi, al trasferimento del carico all'agente della riscossione. Per il concreto affidamento a Equitalia, pertanto, decorre un termine minimo di venticinque 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'Agenzia 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'Agenzia 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, pertanto, 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. 602 del 1972 (art. 9, comma 3 quater, d.l. 16 del 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 del 1973) e a iscrivere ipoteca sugli immobili del debitore (art. 77, d.p.r. 602 del 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 del 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 tramettere, 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 suspensiva
- Recenti orientamenti degli Uffici ritengono che l'esecuzione non si fermi neppure in presenza di una sentenza favorevole all'operatore (v. slide 29 e ss.)

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)**

In caso di comprovato peggioramento della situazione economica del contribuente, la dilazione concessa può essere **prorogata** una sola volta, per un ulteriore periodo e fino a **72 mesi (6 anni)**, a condizione che non sia intervenuta decadenza

L'art. 1, c. 2, lett. a), d.l. 2 marzo 2012, n. 16, ha introdotto la possibilità, per il contribuente, di richiedere una proroga del piano di ammortamento concordato in precedenza con l'Agente della riscossione di ulteriori 72 rate mensili a tre condizioni

1. il contribuente deve dimostrare un peggioramento della propria condizione economica
2. la proroga non deve essere già stata concessa in precedenza
3. non deve essere 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



Esecuzione della Dogana anche dopo una sentenza favorevole all'operatore

Di recente, la Dogana ha iniziato a disconoscere la provvisoria esecutività tra le parti della sentenza di primo grado favorevole al contribuente, pretendendo il pagamento delle somme dovute ovvero la prestazione di una garanzia anche nel caso di integrale annullamento degli atti impositivi da parte delle Commissioni tributarie provinciali

Tale assunto si fonda, esclusivamente, su una lettera, rivolta all'Ambasciatore italiano presso l'Unione europea dalla Direzione Generale Taxud e dalla Direzione generale bilancio della Commissione europea, nella quale, ravvisando un possibile contrasto tra l'art. 68, d.lgs. 546 del 1992, che stabilisce l'immediata esecutività della sentenza di primo grado e la normativa comunitaria, si invitano le competenti autorità nazionali a provvedere a una modifica legislativa (nota 14 marzo 2012, prot. 25812)



Dal 9 settembre 2014, inoltre, è all'esame del Senato il disegno di legge europea 2013 *bis* (testo 1533), il quale potrebbe modificare l'art. 68, aggiungendo il comma 3 *bis*, che pare consentire l'esecutività delle sentenze di primo grado soltanto se favorevoli alla Dogana, con la conseguenza che l'operatore sarà tenuto a versare i dazi sia in caso di pronuncia positiva all'Amministrazione che in caso di annullamento dell'atto impugnato.



- Il nuovo orientamento dell'Amministrazione viola l'art. 68, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, il quale non può ritenersi contrastante con la normativa comunitaria, giacché le norme del d.lgs. 546 del 1992 riempiono un vuoto normativo consapevolmente creato dal legislatore europeo, che ha inteso affidare ai singoli diritti nazionali la regolamentazione della tutela giudiziaria
- L'art. 68, sancendo l'immediata esecutività della sentenza di primo grado – anche se impugnata dall'Amministrazione finanziaria – prevede che, in caso di pronuncia favorevole al contribuente, le somme percepite dall'Agenzia debbano essere restituite: da ciò deriva che nessuna azione esecutiva possa essere intrapresa nei confronti del contribuente e che nessuna garanzia possa essere allo stesso richiesta.
- Al riguardo, la giurisprudenza ha rilevato come *“una volta scelta la via giurisdizionale, devono essere riconosciuti, ai provvedimenti emessi, tutti gli effetti conseguenti. Nel caso di specie, a seguito dell'accoglimento del ricorso avverso l'avviso di accertamento oggetto anche della presente controversia, la Commissione tributaria provinciale ha annullato l'atto impugnato privando, di fatto, l'Agenzia delle dogane del titolo per poter procedere ad ulteriori atti tendenti a pretendere la riscossione di quanto richiesto con il provvedimento impugnato”* (Comm. trib. prov. Genova, 19 febbraio 2014, n. 361)



L'orientamento della Corte di Cassazione

- *“l'accertamento emesso a tutela di un credito tributario diviene illegittimo a seguito della sentenza che, accogliendo il ricorso proposto dal contribuente, annulla l'atto impositivo: tale sentenza, infatti, fa venir meno, indipendentemente dal suo passaggio in giudicato, il titolo sul quale si fonda la pretesa tributaria, privandola del supporto dell'atto amministrativo che la legittima, ed escludendo quindi che essa possa formare ulteriormente oggetto di alcuna forma di riscossione provvisoria”* (Cass., sez. V, 27 luglio 2012, n. 13445)
- *“la sentenza che accoglie il ricorso del contribuente e annulla l'atto impositivo priva, sia pure non in via definitiva (non essendosi ancora formato il giudicato) del supporto di un atto amministrativo legittimante la pretesa tributaria, che non può più formare oggetto di alcuna forma di riscossione provvisoria. In sostanza viene meno il titolo su cui si fonda la ragione di credito”* (Cass., sez. trib., 10 luglio 2008, n. 19078, all. 2; Cass., sez. trib., 22 settembre 2006, n. 20526)
- La Corte di Cassazione si è pronunciata con specifico riferimento a casi in cui la disciplina istitutiva del tributo non preveda – come per i dazi doganali – la riscossione frazionata di cui all'art. 68, d.lgs. 546 del 1992, chiarendo che “la legge vuole che la situazione patrimoniale del contribuente non sia pregiudicata da un atto amministrativo che il giudice competente ha valutato illegittimo” (Cass., sez. trib., 10 luglio 2008, n. 19078; Cass., sez. trib., 22 settembre 2006, n. 20526, cit.)



Possibili rimedi

- Inserire in ricorso una specifica istanza affinché la Commissione tributaria intimi all'Agencia 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'Agencia 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'Agencia delle dogane ad adempiere alla sentenza di primo grado



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

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) l'inserimento dell'ultimo periodo al comma 1 relativo al rinvio alle sanzioni del 3° comma in ipotesi di violazione relativa al valore;
- b) la rimodulazione delle sanzioni di cui al 3° comma, con la previsione di diversi scaglioni di punibilità;
- c) l'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



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. 2013/0432, 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 statuisce 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. 30/02/06; Trib. Milano, 17 maggio 2004, n. 6233; Comm. trib. prov. Trieste, 14 dicembre 2004, n. 93/7/2004).
- 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).



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



Studio Legale Tributario

www.studioarmella.com | segreteria@studioarmella.com