

Negli ultimi mesi si sta assistendo a una nuova prassi della Dogana, oggetto di discussione e di rilevanti conseguenze per gli operatori: spesso, infatti, l'Ufficio continua a pretendere il pagamento dei diritti doganali, nonostante gli avvisi di accertamento impugnati siano stati annullati dalle Commissioni tributarie provinciali. Il comportamento dell'Amministrazione finanziaria richiama, esclusivamente, una lettera, rivolta all'Ambasciatore italiano presso l'Unione europea dalla Direzione Generale Taxud e dalla Direzione generale bilancio della Commissione europea, con la quale, rilevando l'incompatibilità dell'art. 68, secondo comma, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 con gli artt. 244 e 199 c.d.c.⁽¹⁾, invita l'Agenzia delle dogane a soprassedere dall'effettuazione di rimborsi di somme a titolo di risorse proprie tradizionali e dallo svincolare le garanzie a seguito di sentenze positive agli operatori, sia pure provvisoriamente esecutive tra le parti⁽²⁾.

Proprio sulla base di tale nota, di recente, la Dogana ha iniziato a disconoscere la provvisoria esecutività tra le parti della sentenza di primo grado soltanto se favorevole al contribuente, pretendendo



Reintrodotta il "solve et repete"?

La consulta ha affermato che l'imposizione del pagamento del tributo, viola tutti i principi contenuti negli articoli della Costituzione

do il pagamento delle somme dovute ovvero la prestazione di una garanzia.

In tal senso pare che si stia muovendo anche il legislatore. Dal 9 settembre 2014, infatti, 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 disegno di legge e la prassi della Dogana sollevano molti dubbi di compatibilità con l'ordinamento nazionale e comunitario. Posto che anche la Corte di Giustizia⁽³⁾ ha riconosciuto, da ulti-

mo, la natura di tributo interno per l'Iva all'importazione, l'intervento della Commissione europea in merito all'accelerazione della riscossione doganale non riguarda tale tributo, il quale spesso rappresenta, in termini economici, la parte economicamente più significativa della pretesa contestata dalla Dogana.

E invero, non riconoscere efficacia alle sentenze di primo grado favorevoli al contribuente significherebbe, di fatto, reintrodurre nel nostro ordinamento la clausola del solve et repete, più volte ritenuta illegittima dalla Corte Costituzionale⁽⁴⁾. E invero, la Consulta ha chiaramente affermato che l'imposizione dell'onere del pagamento del tributo, nonostante l'accertamento giudiziale dell'illegittimità dello stesso, viola tutti i principi contenuti negli articoli della Costituzione.

1) L'art. 244 c.d.c. prevede che "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". Secondo l'art. 199, c.d.c., "la garanzia non può essere svincolata finché l'obbligazione doganale per la quale è stata costituita non si è estinta o non può più sorgere. La garanzia deve essere svincolata non appena l'obbligazione doganale è estinta o non può più sorgere. Quando l'obbligazione doganale è parzialmente estinta o non può più sorgere per una parte dell'importo garantito, la garanzia costituita viene, a richiesta dell'interessato, parzialmente svincolata, a meno che l'importo stesso non lo giustifichi".

2) Si veda, Agenzia delle dogane, circ. 13 agosto 2012, n. prot. 87082/RU; nota 16 aprile 2012, prot. n. 40951/RU e nota 11 aprile 2012, prot. n. 40940/RU.

3) Corte Giust. 17 luglio 2014, C- 272/12, in *curia eu*.

4) Corte Cost. 31 marzo 1961, n. 21.

La diffusa prassi della Dogana determina gravi conseguenze per gli operatori, i quali non soltanto saranno comunque tenuti a pagare i dazi accertati (seppur annullati) ma, per evitare il versamento, le società dovranno farsi rilasciare una garanzia dagli istituti di credito, sostenendo i relativi costi. Oltre a creare notevoli disagi economici agli importatori (e ai loro rappresentanti in dogana), il nuovo orientamento dell'Amministrazione viola il chiaro disposto dell'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. Tale norma, 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.

Sulla questione si è recentemente pronunciata la Commissione tributaria provinciale di Genova, con sentenza 19 febbraio 2014, n. 361, la quale ha chiaramente 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”. Tale pronuncia è in linea con l'orientamento della giurisprudenza di legittimità, secondo cui 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, facendo così venire meno il titolo sul quale si fonda la pretesa fiscale⁽⁵⁾.

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. 1992, la Corte di Cassazione ha chiarito che *“la legge vuole che la situazione patrimoniale del contribuente non sia pregiudicata da un atto amministrativo che il giudice competente ha valutato illegittimo”*⁽⁶⁾. Ne consegue, pertanto, che, in caso di annullamento dell'atto impositivo a opera della Commissione tributaria provinciale, nessuna procedura di riscossione potrebbe essere legittimamen-

te intrapresa nei confronti degli importatori (o dei loro rappresentanti in dogana). L'accoglimento della tesi dell'Ufficio, di contro, condurrebbe all'assurda conclusione secondo cui in tutte le ipotesi in cui il giudice abbia annullato atti impositivi relativi ai dazi doganali, l'esecuzione seguirebbe il suo corso, e magari il giudicato favorevole al contribuente sopravviverebbe soltanto a conclusione della vendita dei beni nel frattempo pignorati⁽⁷⁾.

Da un punto di vista prettamente esecutivo, occorre infine ricordare che l'Agente della riscossione, Equitalia spa, ha ribadito che l'attività di recupero coattivo non può prescindere dall'esistenza di un valido titolo esecutivo: per tale ragione, qualora il contribuente abbia ottenuto una sentenza di accoglimento del proprio ricorso, può essere richiesta a Equitalia, attraverso la compilazione di un apposito modulo, l'immediata sospensione delle attività di riscossione⁽⁸⁾.

Inoltre, l'art. 1, c. 538, l. 24 dicembre 2012, n. 228 (c.d. Legge di stabilità 2013) impone a Equitalia di sospendere immediatamente la riscossione nel caso in cui il contribuente dimostri la sussistenza di una delle cause di inesigibilità previste dalla norma, tra le quali rientra, espressamente, una sentenza che abbia annullato, in tutto o in parte, la pretesa dell'ente creditore⁽⁹⁾.

**Sara Armella
Lorenzo Ugolini**

5) Cass., sez. trib., 27 luglio 2012, n. 13445, in *Banca dati BIG Suite*, Ipsoa.

6) Cass., sez. trib., 10 luglio 2008, n. 19078 e Cass., sez. trib., 22 settembre 2006, n. 20526, entrambe in *Banca dati BIG Suite*, Ipsoa.

7) Cissello, *L'effetto della sentenza favorevole al contribuente non definitiva*, in *Il fisco*, 2009, 7183.

8) Equitalia spa, direttiva 6 maggio 2010, n. 10, in *Bancadati BIG Suite*, Ipsoa.

9) Si veda, Equitalia spa, direttiva 11 gennaio 2013, n. 2, in *Banca dati BIG Suite*, Ipsoa.