

Da molti anni a questa parte, in ambito doganale, un tema di forti discussioni è rappresentato dalla legittimità degli avvisi di rettifica emessi a seguito di una notizia

di reato trasmessa all'Autorità giudiziaria oltre il termine triennale di prescrizione dell'accertamento.

A differenza di quanto avviene in altri settori del diritto tributario, infatti, in cui l'esistenza di un termine certo per l'attività di accertamento rappresenta un punto fermo, nel diritto doganale l'assenza di un chiaro quadro normativo interno e le difficoltà di coordinare la disciplina italiana con quella comunitaria determina gravi incertezze interpretative.

Tale problema, che si considerava finalmente superato a seguito di recenti sentenze della Corte di Cassazione e di due chiarimenti dell'Agenzia delle dogane, tornerà a essere di grande attualità alla luce del nuovo codice doganale dell'Unione europea (cdu), in vigore dal 1° maggio 2016.

C
D
U

prescrizione dell'accertamento

La disciplina nazionale

Secondo quanto chiarito dalla Corte di Giustizia⁽¹⁾, la disciplina del tempo utile al legittimo svolgimento dell'accertamento doganale è demandata dall'ordinamento nazionale, nel rispetto dei principi generali stabiliti dall'art. 221 cdc. Il legislatore nazionale, con l'art. 11, d.lgs. 8 novembre 1990, n. 374⁽²⁾, ha previsto che, entro tre anni dalla data dell'espletamento delle procedure⁽³⁾, e più in particolare dalla registrazione della bolletta doganale, la Dogana abbia il potere di rettificare la dichiarazione, liquidando e richiedendo gli eventuali maggiori diritti dovuti. La norma nazionale definisce erroneamente il termine triennale come di "decadenza", mentre la Corte di Giustizia ne ha affermato la natura prescrizione⁽⁴⁾.

L'individuazione di un termine entro il quale deve compiersi

l'accertamento è risultata di difficile individuazione nel caso in cui l'importazione rappresenti, al tempo stesso, fonte dell'obbligazione doganale e un fatto astrattamente rilevante sotto il profilo penale. Infatti, l'entrata in vigore della disciplina in materia di revisione dell'accertamento doganale, avvenuta con l'emanazione del d.lgs. 374 del 1990, non ha tuttavia comportato l'espressa abrogazione dell'art. 84, Tuld.

Quest'ultima prevede una specifica deroga per il caso in cui il fatto generatore del tributo integri anche una violazione di natura penale, stabilendo che "qualora il mancato pagamento, totale o parziale, dei diritti abbia causa da un reato, il termine di prescrizione decorre dalla data in cui il decreto o la sentenza, pronunciati nel procedimento penale, sono divenuti irrevocabili". Si tratta di una norma di dub-

1) Il giudice comunitario, con la sentenza 17 giugno 2010, C-75/09, si è pronunciato a seguito di rinvio pregiudiziale della Commissione tributaria provinciale di Alessandria, la quale ipotizzava un conflitto tra la normativa italiana e quella comunitaria. La Corte di Giustizia, nel ribadire che non è compito del giudice comunitario pronunciarsi sulla compatibilità delle norme di diritto interno con quello europeo, ha chiarito che è la stessa norma comunitaria (art. 221, n. 4, cdc) a richiamare le «condizioni previste dalle disposizioni vigenti». I giudici di Lussemburgo, dunque, stabiliscono che è compito del legislatore nazionale o, in caso di inerzia, dei giudici di ogni stato membro, individuare un termine ultimo di prescrizione dell'obbligazione tributaria, nel caso in cui si sia in presenza di un reato. La Corte di Giustizia ha, pertanto, escluso la presenza di una regola di diritto comunitario in ordine al termine di prescrizione dell'accertamento doganale, se è contestata anche la presenza di un reato. La normativa comunitaria di riferimento e l'interpretazione della stessa fornita dalla Corte di Giustizia, pertanto, rinviano alla disciplina nazionale per la determinazione del termine massimo entro il quale può essere promossa l'azione di accertamento doganale, in ipotesi astrattamente configurabili anche come illecito penale.

2) Il d.lgs. 374 del 1990 ha riformulato la procedura della revisione di accertamento disciplinata precedentemente dall'art. 74, d.p.r. 23 gennaio 1973, n. 43 (Testo unico delle leggi doganali, Tuld).

3) L'art. 9, secondo comma, d.lgs. 374 del 1990 prevede che «la data dell'annotazione costituisce la data in cui l'accertamento è divenuto definitivo». Conseguentemente, il termine a quo di accertamento a posteriori è rappresentato dalla data di registrazione della bolletta.

4) Già a partire dalla sentenza Corte di Giustizia, 27 novembre 1991, causa C-237/90, Meico - Fell, in banca dati *Eurlex*.

bia compatibilità con i principi costituzionali in materia di certezza dei rapporti giuridici e di diritto di difesa, posto che la sua applicazione consentirebbe un' indefinita soggezione del contribuente all'azione di accertamento doganale, nella misura in cui individua il termine di prescrizione dell'accertamento (in caso di violazione astrattamente rilevante anche sotto il profilo penale) a decorrere dalla data di definitiva chiusura del procedimento penale, senza tuttavia indicare un limite temporale massimo. La sentenza penale, infatti, potrebbe intervenire anche trascorsi molti anni dalla data dell'operazione di sdoganamento e l'operatore, pertanto, rimarrebbe sine die soggetto a una possibile azione

accertativa. L'anomalia di una norma che, in materia di prescrizione, non prevede un chiaro termine certo, decorrente dall'insorgere del fatto generatore del tributo e dunque dall'importazione, è stata temperata da recenti interpretazioni adeguatrici della Corte di Cassazione, la quale ha inteso individuare – in coerenza con i principi costituzionali – un chiaro dies a quo per l'azione di rettifica della dichiarazione.

Recenti evoluzioni giurisprudenziali e di prassi

L'Agenzia delle dogane ha il potere di notificare atti impositivi anche successivamente al termine di tre anni dalla data delle importazioni, in presenza di una notizia di reato e sempreché questa sia stata trasmessa tempestiva-

mente all'Autorità giudiziaria.

Al riguardo, la Corte di Cassazione ha affermato che, ai fini del computo dell'intervenuta prescrizione dell'Ufficio nell'ipotesi in cui sia astrattamente contestato un reato, incombe sull'Amministrazione l'onere di dimostrare che, entro il termine di tre anni dall'operazione, vi è stata la segnalazione di un fatto di reato all'Autorità competente⁵⁾.

Il termine di prescrizione rappresenta, pertanto, un imprescindibile limite dell'accertamento doganale: ove sia contestato un reato, entro il termine triennale dal compimento dell'importazione deve esservi, quanto meno, la segnalazione della notizia criminis alla competente Autorità giudiziaria.

Tale orientamento si è consoli-

5) Cass., sez. trib., 4 aprile 2012, n. 5384.; Cass., sez. trib., 23 aprile 2010, n. 9773; Cass., sez. trib., 31 marzo 2010, n. 7836; Cass., sez. trib., 6 settembre 2006, n. 19193 e Cass., sez. trib., 4 ottobre 2006, n. 21377, tutte in Banca dati BIG Suite, Ipsa.



SARA ARMELLA
Diritto doganale

Prefazione di Cesare Glendi

In uno scenario mondiale sempre più globalizzato e aperto agli scambi commerciali, il volume fornisce uno strumento completo e di agevole consultazione per conoscere, pianificare e semplificare le operazioni di import/export

CON NOVITÀ E INTEGRAZIONI ONLINE
p. 448 • € 60,00

Egea www.egeaonline.it

dato nel tempo. E invero, i giudici di legittimità, con diverse sentenze, hanno riconosciuto che *“l’azione di recupero a posteriori dei dazi all’importazione o all’esportazione può essere avviata dopo la scadenza del termine di tre anni dalla data di contabilizzazione dell’importo originariamente richiesto – coincidente con la presentazione della merce in dogana – quando la mancata determinazione del dazio sia avvenuta a causa di un atto perseguibile penalmente – a prescindere dall’esito del giudizio – purché sia trasmessa, nel corso del termine di prescrizione e non dopo la sua scadenza, la notizia criminis”*⁽⁶⁾.

In altri termini, allorché la mancata corresponsione dei dazi abbia causa in un fatto che può costituire reato, è necessario che l’iscrizione della notizia di reato avvenga prima della scadenza del termine prescrizione per procedere all’accertamento, stabilito dall’art. 11, d.lgs. 374 del 1990.

Tale principio è coerente con l’esigenza di evitare che il contribuente possa rimanere sine die soggetto alla possibile azione di revisione dell’accertamento definitivo (Corte Cost., 30 luglio 1997, n. 294), contemperando a un tempo le esigenze di certezza del diritto con la possibilità di procedere comunque al recupero dei dazi qualora vi sia stato un fatto di astratta rilevanza penale.

Ancora recentemente si è

espressa la Corte di Cassazione, che ha definitivamente dichiarato prescritto il potere di accertamento laddove la notizia di reato sia stata trasmessa oltre il termine prescrizione di tre anni. In particolare, i giudici di legittimità hanno osservato che, per quanto concerne il diritto italiano, a norma del d.p.r. n. 43 del 1973, art. 84, l’azione di recupero “a posteriori” dei dazi all’importazione o all’esportazione non può essere avviata - in via di principio - dopo la scadenza del termine di tre anni dalla data di contabilizzazione dell’importo originariamente richiesto o, se questa non ha avuto luogo, dalla data di insorgenza del debito doganale.

Di conseguenza, *“secondo la consolidata giurisprudenza di questa Corte, la menzionata proroga del termine di prescrizione, che verrebbe - in tale ipotesi - a decorrere dalla data del provvedimento penale definitivo, richiede pur sempre che, nel corso del termine in parola, e non dopo la sua scadenza, sia trasmessa all’autorità giudiziaria la “notitia criminis”, primo atto esterno prefigurante il nodo di commistione tra fatto reato e presupposto di imposta, destinato a essere sciolto all’esito del giudizio penale”*⁽⁷⁾.

A seguito di tale consolidato orientamento della Corte di Cassazione, l’Agenzia delle dogane, direzione centrale, con la circolare 25 marzo 2015, n. 3, ha invitato

gli uffici periferici ad abbandonare i contenziosi in essere, affermando che *“ove il contribuente eccepisse, o abbia eccepito, l’intervenuta prescrizione, con conseguente declaratoria della stessa da parte del giudice adito, occorre procedere all’annullamento delle partite creditorie dalla contabilità, con apposita rettifica a zero”*.

L’Agenzia, inoltre, ha nuovamente ribadito tale posizione con provvedimento 8 maggio 2015, secondo cui l’Amministrazione, per poter agire nei confronti del contribuente, deve comunicare la notizia di reato all’Autorità giudiziaria entro il termine di tre anni dalla data delle importazioni, ma, se la notizia criminis non è trasmessa tempestivamente e la parte eccepisce l’intervenuta prescrizione dinnanzi al giudice tributario presso il quale è stata impugnata la pretesa erariale, quest’ultima è illegittima⁽⁸⁾.

Tali principi sono stati, da ultimo, pienamente recepiti anche dalla giurisprudenza di merito, la quale, con una recente sentenza, ha affermato *“di aderire alla giurisprudenza della Suprema Corte, che ha stabilito la necessità, per accedere alla proroga dei termini per iniziare l’azione tributaria in caso di reato, che la notitia criminis sia inoltrata all’autorità giudiziaria entro il termine triennale decorrente dalla data della bolletta”*⁽⁹⁾.

6) Cass., sez. trib., 11 settembre 2013, nn. 20765 e 20766; anche Cass., sez. trib., 30 ottobre 2013, n. 24449 e Comm. trib. reg. Torino, 1° aprile 2014, n. 494, in Banca dati Fisconline.

7) Cass., sez. trib., 15 aprile 2015, n. 7561, in Banca dati Fisconline.

8) Agenzia delle dogane, provv. 8 maggio 2015, in <http://www.agenziadoganemonopoli.gov.it/wps/wcm/connect/4773ab80484cd9e98290b637108ccf2e/RPT+Comunicato+termine+triennale+art+221.3+CDC.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=4773ab80484cd9e98290b637108ccf2e>.

9) Comm. trib. prov. Genova, sez. XIII, 15 ottobre 2015, n. 2086.

Il codice doganale dell'Unione

L'interpretazione così faticosamente acquisita, dopo molti anni di contrasti dottrinali e giurisprudenziali, sarà profondamente modificata per effetto dell'entrata in vigore, il 1° maggio 2016, del nuovo codice doganale dell'Unione (Reg. UE 9 ottobre 2013, n. 952, in prosieguo *cdu*).

Il codice doganale di prossima applicazione, infatti, interviene dettando un'espressa previsione, valevole nell'ipotesi in cui la stessa fattispecie integri gli estremi di un reato e di un recupero daziario.

La nuova previsione stabilisce, all'art. 103, par. 2, *cdu*, che *"quando l'obbligazione doganale sorge in seguito a un atto che nel momento in cui è stato commesso era perseguibile penalmente, il termine di tre anni di cui al paragrafo 1 è esteso a minimo cinque anni e massimo*

dieci anni conformemente al diritto nazionale"⁽¹⁰⁾.

Anche la normativa comunitaria di prossima applicazione, pertanto, rinvia al legislatore nazionale per la determinazione del termine di prescrizione, pur individuando un limite minimo e massimo. Il nuovo codice dell'Unione, dunque, recepisce la necessità di un termine finale certo di prescrizione per l'azione di accertamento doganale, attraverso il quale si realizza la certezza dei rapporti giuridici e il diritto di difesa del contribuente, come già rilevato dalla giurisprudenza nazionale.

Inoltre, viene anche definitivamente chiarito il termine iniziale del decorso della prescrizione, individuato nella registrazione della bolletta doganale, che corrisponde alla data di effettuazione dell'operazione⁽¹¹⁾. È pertanto definitivamente superata l'impostazio-

ne del Testo unico, che prevedeva con l'art. 84, un termine decennale decorrente dalla sentenza resa nel procedimento penale. Pur con tali significativi passi avanti, va tuttavia segnalato che la nuova disciplina determina comunque un ampliamento dei poteri dell'Agenzia, la cui attività di accertamento doganale potrà intervenire ben oltre i limiti tracciati dall'interpretazione attuale.

Se oggi, in mancanza della trasmissione della notizia di reato alla Procura della Repubblica, entro tre anni dall'importazione, ogni accertamento doganale è illegittimo, a partire dal prossimo maggio invece tra la data di effettuazione dell'operazione e l'atto di accertamento potrà trascorrere un termine che verrà concretamente determinato dal legislatore nazionale, tra i cinque e i dieci anni.

Sara Armella

Lorenzo Ugolini

10) L'art 103, rubricato "Prescrizione dell'obbligazione doganale", par. 1, *cdu* prevede che *"Nessuna obbligazione doganale può essere notificata al debitore dopo la scadenza di un termine di tre anni dalla data in cui è sorta l'obbligazione doganale"*.

11) Il diritto all'esazione rimane intimamente collegato al momento d'insorgenza dell'obbligazione mediante l'effettuazione dell'operazione d'importazione che segna il verificarsi di tutti gli elementi costitutivi della pretesa tributaria (Cass. n. 5493/1979). È questo l'evento certo ed obiettivo della nascita dell'obbligazione doganale che - anche ai sensi dell'art. 36 del T.U.L.D. - coincide con la destinazione al consumo nel territorio comunitario a seguito dello svincolo della merce (Cass., Sez. V, 29 settembre 2006, n. 21227, in Banca Dati BIG, IPSOA). La giurisprudenza, innestando la disciplina nazionale su quella comunitaria, ha spesso ritenuto inidoneo allo status di provvedimento irrevocabile richiesto dall'art. 84 del T.U.L.D. l'archiviazione ex art. 409 c.p.p., riconducendo il dies a quo al momento consumativo del reato (una per tutte, Cass., Sez. V, 20 settembre 2006, n. 20360, *ivi*). Di diverso avviso l'Agenzia delle dogane (circolare 19 aprile 2000, n. 79/D, *ivi*) che, rifacendosi a un indirizzo della Corte di giustizia, ha sostenuto che il termine cominciasse a decorrere dalla pronuncia del provvedimento definitivo del procedimento penale, sia esso di condanna o archiviazione; solo in caso di mancato esercizio dell'azione penale il dies a quo, veniva fatto coincidere con la scoperta dell'illecito.



BETA-TRANS SPA, affermata società nel settore delle attività doganali, ricerca un doganalista qualificato in qualità di responsabile dei servizi doganali, da inserire nel proprio organico presso la sede operativa della provincia di Milano.

Gli interessati potranno inviare i curricula all'indirizzo di posta elettronica: betatrans@betatrans.it