



Accertamento doganale sancito l'annullamento

Un recente indirizzo sancisce l'annullamento degli avvisi di accertamento doganale emessi da un Ufficio diverso da quello che ha emesso la bolletta oggetto di revisione.

Un recente indirizzo, già espresso da due sentenze della Commissione tributaria provinciale di Milano, sancisce l'annullamento degli avvisi di accertamento doganale emessi da un Ufficio diverso da quello che ha emesso la bolletta oggetto di revisione (24 ottobre 2019, n. 4464⁽¹⁾). Accogliendo la tesi espressa dalla società destinataria della contestazione, il giudice milanese ha stabilito che la legittimazione all'azione di accertamento si radica in base al luogo in cui è venuto a esistenza il debito doganale, ossia il luogo in cui si è realizzata l'immissione in libera pratica della merce non unionale e non in base al luogo in cui l'importatore ha stabilito la propria sede legale.

Com'è noto, nella vigenza del codice doganale comunitario del 1992, la Corte di Cas-

sazione aveva già affermato, con orientamento consolidato, che «competente territorialmente alla revisione dell'accertamento divenuto definitivo non può che essere la dogana presso la quale è sorta l'obbligazione tributaria, ossia la dogana dove si sono svolte le operazioni di importazione»⁽²⁾.

Nell'aprile del 2012, il legislatore italiano ha modificato la disciplina dell'accertamento doganale, attribuendo espressamente la competenza, per la revisione delle dichiarazioni, all'ufficio che effettua le verifiche generali, o parziali, con accesso presso l'operatore, e ciò anche nell'ipotesi in cui la revisione riguardi le bollette doganali emesse da una diversa dogana⁽³⁾.

Tale norma nazionale, tuttavia, pone dei concreti dubbi di compatibilità con la nuova disciplina introdotta dal CDU sul-

la competenza territoriale all'accertamento in rettifica⁽⁴⁾. Com'è noto, infatti, la disciplina dell'Unione europea, espressa mediante atti normativi regolamentari, prevale sulla normativa nazionale che con essa sia in conflitto, determinando l'inefficacia e la non applicabilità della norma interna in contrasto con la prevalente disciplina europea.

Al riguardo, va segnalato che il nuovo codice doganale dell'Unione (Reg. Ue, 9 ottobre 2013, n. 52, in prosieguo CDU), in vigore dal 1° maggio 2016, stabilisce che l'accertamento a posteriori sia eseguito dall'autorità doganale competente per territorio, da determinarsi in relazione al luogo in cui è sorta l'obbligazione doganale (art. 101 cdu).

E invero l'art. 87 cdu, stabilisce che l'obbligazione dogana-

1) In tal senso, anche Comm. trib. prov. Milano, sez. IV, 8 marzo 2019, n. 1076.

2) Cass., sez. V, 16 dicembre 2016, n. 26045; Cass., sez. V, Cass., sez. trib., ord. 29 ottobre 2015, n. 22176; Cass., sez. trib., 10 aprile 2013, n. 8699; Cass., sez. V, 8 marzo 2013, n. 5898; Cass., sez. trib., 6 marzo 2013, n. 5507; Cass., sez. V, 1° marzo 2013, nn. 5138, 5167 e 5187 e Cass., sez. trib., 5 luglio 2011, nn. 14768, 14791 e 14805.

3) L'art. 9, comma 3-decies, d.l. 2 marzo 2012, n. 16, convertito in l. 24 aprile 2012, n. 44 ha modificato l'art. 11, nono comma, d.lgs. 8 novembre 1990, n. 374. Tale norma, come chiarito dalla Suprema Corte, ha valenza novativa e non interpretativa. La modifica legislativa non determina effetti sananti nei confronti degli atti impositivi emessi prima del 29 aprile 2012 da un ufficio incompetente. In tal senso, Cass., sez. trib., 8 marzo 2013, n. 5898 e Cass., sez. trib., 5 luglio 2011, nn. 1408 e 14786.

4) Dubbi già espressi da Armella, Diritto doganale dell'Unione europea, Milano, 2017, pag. 344.

nale sorge nel luogo in cui è presentata la dichiarazione di importazione, mentre l'art. 101 cdu, in particolare, impone che l'accertamento a posteriori di un'obbligazione doganale sia eseguito dall'autorità competente per territorio, da determinarsi in relazione al luogo in cui è sorta l'obbligazione stessa. Il legislatore europeo, pertanto, ha individuato il tempo e il luogo dell'obbligazione in base al presupposto impositivo e non a criteri, di natura soggettiva, inerenti il luogo in cui ha sede il soggetto passivo del tributo.

Il caso esaminato dalla Commissione di Milano riguarda un accertamento doganale a posteriori subito da una nota Società operante nel campo dell'abbigliamento sportivo ed eseguito dall'Agenzia delle dogane di Milano 2, ma afferente una dichiarazione di importazione presentata presso l'Ufficio delle dogane di Novara.

Nel caso di specie, trattandosi di operazioni di importazione precedute da dichiarazioni doganali, le norme unionali esaminate stabiliscono che l'obbligazione sorge al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana nel luogo in cui la stessa è stata presentata, ossia presso l'Ufficio delle dogane di Novara.

La società, pertanto, ha im-

pugnato l'avviso di rettifica eccedendo la carenza di legittimazione dell'Ufficio di Milano 2, giacché soltanto la dogana presso cui è sorta l'obbligazione doganale è legittimata all'accertamento e all'irrogazione delle sanzioni inerenti l'operazione stessa.

E invero, il fatto generatore del maggiore tributo preteso è rappresentato dalla presentazione della dichiarazione doganale da parte della società presso l'Ufficio di Novara. Di conseguenza, competente alla contestazione relativa alle operazioni doganali può essere esclusivamente la Dogana presso la quale sono state eseguite le operazioni di importazione (Ufficio delle dogane di Novara) e non l'Ufficio competente in relazione al luogo in cui l'importatrice ha stabilito la propria sede legale (Ufficio delle dogane di Milano 2).

Le ragioni della ricorrente hanno trovato ampio riscontro da parte del giudice di merito, che ha annullato l'avviso di rettifica impugnato e fatto valere l'interpretazione normativa elaborata dalla difesa della società, per altro già avallata da numerosi precedenti giurisprudenziali della Corte di Cassazione nella vigenza del codice del 1992.

La rilevanza della ripartizione territoriale tra le dogane è addirittura rimarcata tra gli iniziali

“considerando” del CDU, il quale, nell'individuare i principi cardine della disciplina, prevede l'opportunità della coincidenza del luogo in cui sorge l'obbligazione doganale e in cui i dazi all'importazione o all'importazione dovrebbero essere riscossi (considerando n. 33).

Il codice stabilisce, altresì, come sia necessario superare le normative nazionali (considerando n. 9), al fine di consolidare l'unione doganale, nell'interesse sia degli operatori economici sia delle autorità doganali dell'Unione, stabilendo principi comuni per le procedure di applicazione dei dazi all'importazione (considerando n. 30).

Come accennato, in fattispecie identiche a quelle oggetto del caso esaminato, la Corte di Cassazione⁵⁾ ha stabilito che il sistema delle violazioni doganali presuppone una precisa articolazione della competenza sul territorio.

E invero, l'individuazione dell'Ufficio doganale territorialmente competente alla rettifica di una dichiarazione doganale va operata in ragione di un criterio di collegamento, che corrisponde al luogo in cui è sorta l'obbligazione doganale e non in forza di una relazione territoriale tra sede legale dell'importatore e Ufficio doganale.

Sara Armella
Massimo Monosi

5) Cass., sez. V, 11 luglio 2019, n. 18595; Cass., sez. V, 20 febbraio 2019, n. 7975, in tal senso Cass., sez. V, 16 dicembre 2016, n. 26045; Cass., sez. V, 29 ottobre 2015, n. 22176; Cass., sez. V, 5 luglio 2011, n. 14786.