

di essi, ha ritenuto illegittimo l'avviso di rettifica impugnato dall'operatore.

Ciò nondimeno, la valutazione, da parte del Giudice, avviene tenendo conto della specificità del caso concreto e del livello di approfondimento del singolo Report.

Altre recenti pronunce⁽⁵⁾, pur riconoscendo la valenza probatoria di presunzione semplice delle relazioni dell'Organo europeo anti-frode, concludono ritenendo legittimo l'avviso di rettifica, in quanto fondato su prove inerenti il caso concreto.

In particolare tali recenti sentenze, se da un lato hanno affermato che il Report dell'Olaf è assimilabile a un processo verbale, ribadendo la distinzione tra gli accertamenti contenuti al suo interno (la parte fondata sui riscontri, con valenza probatoria piena da quella di mera «supposizione», che necessita di ulteriori elementi probatori), dall'altro hanno ritenuto che spetti all'importatore l'onere probatorio di contrastare, attraverso elementi fattuali o logici idonei, le risultanze dell'indagine.

**Sara Armella
Sara Pestarino**



Diritti doganali stop alla riscossione

Quando la Commissione tributaria annulla l'avviso di rettifica, l'Agenzia delle dogane non può riscuotere i dazi doganali contestati con il provvedimento

Quando la Commissione tributaria provinciale annulla in tutto o in parte l'avviso di rettifica, l'Agenzia delle dogane non può riscuotere i dazi doganali contestati con il provvedimento, dovendo procedere allo sgravio delle somme eventualmente già iscritte a ruolo.

Se, tuttavia, l'operatore ha già pagato gli importi richiesti, il suo diritto al rimborso sorge soltanto con il passaggio in giudicato della sentenza.

Questo l'importante principio espresso dalla Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 7346/2020.

Com'è noto, ai sensi dell'art. 68 del d.lgs. 546 del 1992, la riscossione dei tributi nel corso del processo è graduata in base all'esito e al grado del giudizio. In particolare, se il ricorso è respinto, i tributi sono dovuti nella misura di due terzi dell'importo contestato; se è parzialmente accolto, per l'ammontare indicato nella sentenza. L'importo residuo, invece, deve essere pagato

dopo la sentenza di secondo grado.

La medesima norma prevede che, in caso di accoglimento del ricorso, il contribuente abbia diritto al rimborso degli importi eventualmente versati.

Tale disposizione, applicabile anche in caso di impugnazione della sentenza da parte dell'Amministrazione, sancisce immediata esecutività della pronuncia favorevole al contribuente, precludendo qualunque azione esecutiva da parte dell'Agenzia in caso di annullamento dell'avviso di rettifica impugnato.

Ciò deriva anche dal generale rinvio, disposto in ambito tributario, alle norme del processo civile e, in particolare, all'art. 282 c.p.c. il quale prevede l'immediata esecutività della sentenza di primo grado, anche se non definitiva, di integrale annullamento dei provvedimenti impugnati.

Tali principi, tuttavia, non valgono in ambito doganale poiché dopo le modifiche apportate all'art. 68 del

5) Cass., sez. V, 7 luglio 2020, nn. 14026, 14027 e 14028.

d.lgs. 546/1992 dalla Legge europea 2013 bis¹⁾, il pagamento, in pendenza di processo, delle risorse proprie tradizionali (dazi e Iva all'importazione) deve essere disciplinato dal Codice doganale comunitario (Reg. CEE n. 2913/1992, cdc), come riformato dal Reg. UE n. 952/2013 (Codice doganale unionale, cdu), e dalle altre disposizioni dell'Unione europea in materia.

Tale riforma ha originato molti dubbi interpretativi e dato spazio a una lettura opinabile, sostenuta dall'Amministrazione dogane, secondo la quale l'operatore, anche in presenza di una sentenza di integrale annullamento dell'atto impugnato, sarebbe tenuto ad adempiere la pretesa doganale ovvero a richiedere la sospensione dell'atto, previa garanzia, in sede amministrativa.

Ciò, oltre a far rivivere il principio del *solve et repete*, ha comportato gravissime conseguenze per gli operatori, costretti al pagamento dei dazi doganali e dell'Iva richiesti con il provvedimento impugnato al fine di evitare eventuali azioni esecutive o, in alternativa, a prestare una garanzia per l'intera

durata del giudizio, sostenendone i relativi costi.

Immediata esecutività delle sentenze di annullamento

Con l'ordinanza 17 marzo 2020, n. 7346, la Corte di Cassazione, per la prima volta, è intervenuta sulla norma in questione, rimarcando il principio di immediata esecutività delle sentenze tributarie, sia in relazione ai tributi interni che per quelli doganali.

Com'è noto, in ambito doganale l'Amministrazione può procedere alla riscossione dell'intera pretesa anche prima dell'instaurazione dell'eventuale giudizio, poiché il provvedimento impositivo rappresenta anche il primo atto della riscossione esattoriale, il cui iter è avviato soltanto dopo dieci giorni dalla notifica dell'accertamento²⁾.

Tale attività di riscossione non può tuttavia proseguire, nemmeno in via provvisoria, nell'ipotesi in cui il giudizio si concluda con una sentenza favorevole all'operatore, che abbia annullato in tutto o in parte l'atto impositivo, poiché in quest'ultima ipotesi viene meno il titolo su cui fonda la pretesa tributaria³⁾.

Come precisa la Corte di Cassazione, tale conclusio-

ne discende dall'immediata efficacia delle sentenze delle Commissioni tributarie relative ad atti impositivi (prevista in forza del richiamo all'art. 282 c.p.c.), ma anche dalla natura del processo tributario, che rappresenta un giudizio di "impugnazione-merito", in cui la sentenza, attenendo al merito della pretesa, sostituisce l'accertamento dell'Amministrazione doganale.

Di conseguenza, in presenza di una sentenza favorevole al contribuente, pur non passata in giudicato, diventano inesigibili, da parte della Dogana, i dazi e l'Iva all'importazione contestati con il provvedimento annullato.

Tale principio, chiarisce la Suprema Corte, si applica anche alle fattispecie successive alla riforma di cui al d.l. 2 marzo 2012, n. 16 (che ha reso immediatamente esecutivi i provvedimenti di rettifica della Dogana) e anche per gli accertamenti effettuati dopo l'introduzione del comma 3-bis nell'art. 68 del d.lgs. 546 del 1992.

Se, infatti, per effetto di tale riforma, gli atti della Dogana godono di immediata esecutività, anche le sentenze delle Commissioni tributarie provin-

1) Legge 30 ottobre 2014, n. 161 che ha introdotto nell'art. 68, d.lgs. 546/1992 il nuovo comma 3-bis.

2) D.l. 2 marzo 2012, n. 16, convertito in legge dall'art. 1, primo comma, l. 26 aprile 2012, n. 44.

3) In tal senso si veda anche Cass., SS.UU. 13 gennaio 2017, n. 758.

ciali che si esprimano sulla validità di tale provvedimento devono avere un'efficacia altrettanto immediata.

Sgravio e rimborso degli importi già riscossi

Dopo aver esaminato tale profilo, la Corte di Cassazione si sofferma sulle ulteriori conseguenze prodotte dalla sentenza di annullamento e, in particolare, sulla possibilità, per il contribuente, di ottenere lo sgravio delle somme già iscritte a ruolo o il rimborso degli importi eventualmente già versati a titolo di dazi e Iva.

Quanto al primo aspetto (diritto di sgravio), la Suprema Corte assume una posizione estremamente favorevole, non soltanto riconoscendo tale diritto in capo all'operatore, ma affermandone anche la piena compatibilità con la normativa doganale vigente *ratione temporis*.

E invero, sebbene l'art. 244 cdc attribuisca soltanto alla Dogana il potere di disporre la sospensione di un atto di accertamento, rimane fermo, in ogni caso, il diritto delle autorità giudiziarie, adite con un ricorso, di disporre tale sospensione, per conformarsi al loro ob-

bligo di assicurare la piena efficacia del diritto comunitario⁴⁾.

Non osta, in tal senso, neppure l'art. 17, Reg. 1150 del 2000⁵⁾, che impone agli Uffici doganali degli Stati membri di comunicare e di mettere a disposizione della Commissione Ue gli importi corrispondenti ai diritti doganali accertati in quanto risorse proprie dell'Unione europea.

La medesima norma, infatti, dispensa le Autorità nazionali dall'obbligo di versamento qualora, dopo un'approfondita valutazione, risulti definitivamente impossibile procedere alla riscossione delle somme per motivi a esse non imputabili, come nel caso di un contenzioso in merito all'accertamento, e consente alle Amministrazioni doganali di rettificare gli importi precedentemente comunicati alla Commissione Ue.

Di conseguenza, qualora il provvedimento di rettifica sia annullato dalla Commissione tributaria, la Dogana non soltanto non può riscuotere i dazi e l'Iva contestati, ma deve disporre lo sgravio degli eventuali im-

porti già iscritti a ruolo.

Diversa, invece, è la conclusione a cui giunge la Corte con riferimento al diritto al rimborso delle somme già versate dall'operatore poiché, come evince dalla sentenza in commento, tale diritto sembrerebbe sorgere soltanto alla conclusione definitiva del giudizio.

A supporto di tale interpretazione i giudici di legittimità richiamano l'art. 199 cdc il quale dispone che la garanzia prevista a tutela di un credito doganale non possa essere svincolata finché l'obbligazione per la quale è stata costituita non si è estinta o non può più sorgere.

Tale condizione, come ricordato dalla Corte, si verifica soltanto in caso di annullamento, in via definitiva del provvedimento impugnato, ossia con il passaggio in giudicato della sentenza. Soltanto in tale momento, pertanto, il contribuente potrà ricevere il rimborso delle somme già pagate e svincolare le garanzie eventualmente prestate a tutela della pretesa doganale.

**Sara Armella
Lucia Mannarino**

4) Si veda in tal senso, Corte di Giustizia, 11 gennaio 2001, in C-226/99, Siples Srl, in curia.eu.

5) Ora abrogato e sostituito dal Reg. UE 26 maggio 2014, n. 609.