

# Accertamento doganale tra regole europee e nazionali

di Sara ARMELLA

Avvocato in Genova e Milano

Il diritto doganale è caratterizzato, più di ogni altro settore del diritto tributario, da una rilevante codificazione europea, con norme adottate mediante regolamenti, ossia atti normativi direttamente applicabili negli Stati membri, senza necessità di recepimento da parte del legislatore nazionale.

Ciò non significa, tuttavia, che la procedura di accertamento sia disciplinata direttamente dal legislatore europeo, posto che le regole dell'Unione rappresentano un quadro di riferimento necessario, ma non sufficiente. Le norme in materia di accertamento *a posteriori* sono delineate, quanto ai principi, dal nuovo CDU (codice doganale dell'Unione europea - Reg. 952/2013, in vigore dal 1° maggio 2016), ma molti aspetti sono demandati alla disciplina nazionale, che regola i poteri e le attività di accertamento, in coerenza con i principi generali del diritto amministrativo e tributario nazionale<sup>1</sup>.

Al riguardo, va ricordato ciò che rappresenta anche uno dei punti critici della costruzione doganale europea, ossia il fatto che la creazione dell'unione doganale non ha dato vita né a una disciplina unitaria della procedura amministrativa, né a un'agenzia doganale unica a livello unionale, mantenendosi 28 diversi sistemi amministrativi e altrettante agenzie doganali, cui è affidata l'applicazione della codificazione europea e la concreta riscossione dei dazi doganali che, com'è noto, rappresentano risorse proprie dell'Unione.

Ciò, in parte, è dovuto al fatto che la fase di accertamento *a posteriori* rappresenta un aspetto così strettamente correlato al diritto amministrativo, all'organizzazione della pubblica amministrazione e ai principi di diritto tributario, da creare forti resistenze, da parte degli Stati, all'adozione di regole comuni.

## La dichiarazione doganale

Sinteticamente, occorre ricordare che la procedura di introduzione di merce estera nel territorio dell'Unione (c.d. immissione in libera pratica dei beni esteri) presuppone l'invio telematico, all'Agenzia delle Dogane e dei monopoli, di una dichiarazione, inerente le merci e contenente tutti gli elementi essenziali dell'operazione. Tale dichiarazione deve essere accettata dal sistema informatico delle dogane che, nella maggioranza dei casi, non prevede la verifica dei beni, consentendone in tal modo uno svincolo immediato.

È ormai fisiologico che le operazioni non siano soggette a specifici controlli, fisici o documentali, all'atto dell'importazione, giacché le esigenze di fluidità dei traffici internazionali hanno trasformato la natura dell'accertamento al momento dello svincolo, impostandolo come evento non frequente e reso necessario soltanto dal sistema di analisi dei rischi (o da controlli a campione<sup>2</sup>).

Il fatto che la merce non subisca controlli all'atto dell'importazione, tuttavia, non la rende immune da successivi accertamenti<sup>3</sup> che, nella normalità dei casi, intervengono a mesi o ad anni di distanza dallo svincolo e, pertanto, essenzialmente su base documentale, essendo i beni già stati immessi nel circuito commerciale o impiegati nel ciclo produttivo.

---

<sup>1</sup> L'Unione Europea, infatti, mentre ha competenza esclusiva a legiferare in materia doganale e di accordi internazionali (art. 3 del TFUE), non ha invece una competenza generale nell'attuazione del diritto comunitario, che è invece affidata ai singoli Paesi membri (art. 291 del TFUE).

<sup>2</sup> Tra i principi fondamentali del CDU vi è quello di mantenere un equilibrio adeguato tra i controlli doganali e l'agevolazione degli scambi legittimi (art. 3 lett. d), CDU).

<sup>3</sup> Come chiarito dalla Corte di giustizia, il controllo della correttezza sostanziale della dichiarazione, al momento dell'introduzione della merce, rappresenta una mera facoltà e non un obbligo per la dogana (in tal senso, Corte di Giustizia, 15.9.2011 causa C-138/10, *DP grup*, in *Sistema Integrato Eutekne*). Tale impostazione è confermata anche dagli artt. 48 e 188 CDU.

La giurisprudenza ha precisato che **l'accettazione della dichiarazione al momento dello svincolo della merce non preclude, in alcun modo, l'attività di accertamento *a posteriori***, chiarendo che la fonte normativa di riferimento è rappresentata dall'art. 11 del DLgs. 374/90, i cui presupposti di applicazione sono rappresentati dalla emersione di *“inesattezze, omissioni o errori riguardo agli elementi posti alla base dell'accertamento”*<sup>4</sup>.

## La revisione d'ufficio

Rispetto al previgente codice comunitario, il CDU introduce un maggiore livello di uniformità nella disciplina dell'accertamento *a posteriori*: se la forma dell'atto impositivo rimane quella prevista dallo Stato europeo che procede al recupero, i **principi essenziali del procedimento amministrativo di accertamento sono oggi codificati a livello unionale**.

Assumono rilievo, in particolare, le norme che stabiliscono:

- il diritto dell'operatore a essere ascoltato (art. 22, § 6, CDU);
- l'individuazione dei casi in cui è esclusa la notifica dell'obbligazione (art. 102, § 2, CDU);
- la competenza territoriale alla revisione (art. 87 CDU);
- la prescrizione (art. 103 CDU);
- le regole di contabilizzazione (artt. 104 e 105 CDU);
- il potere di procedere alla revisione dell'accertamento d'ufficio (art. 48 CDU);
- la notifica al debitore dell'obbligazione doganale *a posteriori* (art. 102 CDU).

L'atto amministrativo con il quale è esercitato il potere di accertamento e di riscossione (definito nel CDU come atto “di notifica dell'obbligazione doganale”) segue la forma prescritta del luogo in cui la stessa è sorta, rinviandosi espressamente alle norme dei singoli ordinamenti nazionali<sup>5</sup>.

La **revisione** dell'accertamento integra un procedimento amministrativo di accertamento del tributo, nell'ambito del quale l'Amministrazione doganale procede al riesame degli elementi essenziali dell'obbligazione dichiarati al momento dell'importazione e, ove riscontri difformità, comunica all'operatore l'intervenuta modifica dell'accertamento doganale effettuato all'atto dell'immissione in libera pratica, ossia divenuto “definitivo”. La rettifica può riguardare sia i profili **oggettivi** dell'operazione (classifica, valore, origine, richiesta di trattamenti preferenziali, ecc.) che quelli **soggettivi** (condizioni soggettive dell'operatore, rilevanti per la liquidazione dei dazi, es. titolarità di un trattamento agevolato).

## Il contraddittorio preventivo

Una delle più significative novità del CDU è la codificazione del contraddittorio preventivo, già previsto dalla Corte di Giustizia mediante interventi “additivi” rispetto alla disciplina positiva<sup>6</sup> che, attraverso una serie di pronunce interpretative, tra cui la più nota è la sentenza *Sopropé* (C-349/07) ha riconosciuto al **diritto di essere ascoltati** il valore di **principio fondamentale** del diritto dell'Unione Europea, in **“qualsiasi procedimento”**, ritenendolo *“radicato nelle tradizioni costituzionali degli Stati membri”*, anche in assenza di norme specifiche. La Corte di Giustizia ne ha individuato lo specifico fondamento non soltanto negli artt. 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (che garantiscono il rispetto dei diritti della difesa, nonché il diritto ad un processo equo in qualsiasi procedimento giurisdizionale), ma anche nell'art. 41 di quest'ultima, il

<sup>4</sup> Cass. 15.3.2013 n. 6628 e Cass. 27.3.2013 n. 7716, in *Sistema Integrato Eutekne*.

<sup>5</sup> L'atto impositivo con il quale è contestata, a uno o più debitori, la pretesa doganale è definito, nel nostro ordinamento, quale “avviso di rettifica dell'accertamento” o “invito a pagamento”, in prosieguo indicato anche come atto di accertamento.

<sup>6</sup> Corte di Giustizia, sentenze 24.10.1996 causa C-32/95, *Commissione/Lisrestal e a.*, punto 21; 21.9.2000 causa C-462/98, *Mediocurso/Commissione*, punto 36; 12.12.2002 causa C-395/00, *Cipriani*; 18.12.2008 causa C-349/07, *Sopropé*, in *Sistema Integrato Eutekne*. Tale principio è stato successivamente ribadito da Corte di Giustizia 3.7.2014 cause C-129/13 e C-130/13, *Kamino international logistics* e 20.12.2017 causa C-276/16, *Prequ*, *ivi*.

quale assicura il diritto a una buona amministrazione<sup>7</sup>.

Secondo la Corte Europea, il diritto al contraddittorio si applica a qualsiasi procedimento che possa sfociare in un atto lesivo e garantisce a chiunque la possibilità di manifestare, utilmente ed efficacemente, il suo punto di vista durante il procedimento amministrativo prima dell'adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi<sup>8</sup>.

In considerazione di tali consolidati principi, il CDU prevede, quale diritto fondamentale dell'operatore, quello di essere sentito prima che sia adottata una decisione che possa nuocergli (considerando n. 27, CDU). L'art. 22, § 6, CDU stabilisce che, prima di prendere una decisione sfavorevole per l'operatore, le autorità doganali debbano comunicargli le motivazioni su cui intendono basare tale provvedimento, nonché concedergli un termine entro cui esprimere il proprio punto di vista in merito, allo scadere del quale potranno procedere alla notifica della decisione citata. Viene così codificato un generale diritto di difesa precedente all'emanazione dell'atto di accertamento doganale (c.d. **diritto al contraddittorio anticipato**), fissato in 30 giorni.

Fondamentale corollario del diritto dell'operatore a contraddire in via preventiva, è il dovere dell'Amministrazione procedente di **motivare** l'atto impositivo emanato, anche alla luce delle osservazioni difensive presentate dal contribuente. Come rilevato dalla Corte di Giustizia, al diritto di difesa esercitabile in fase procedimentale corrisponde il dovere per l'Amministrazione competente di prestare tutta l'attenzione necessaria alle osservazioni della persona coinvolta esaminando, in modo accurato e imparziale, tutti gli elementi rilevanti della fattispecie e motivando sufficientemente la sua decisione<sup>9</sup>.

Va rilevato che, a seguito della citata sentenza *Sopropé* e dell'ampio dibattito da questa generato, il legislatore nazionale ha espressamente previsto, in materia doganale, il diritto del contribuente a presentare osservazioni e difese, prima dell'emissione dell'avviso di rettifica dell'accertamento doganale, introducendo il comma 4-bis all'art. 11 del DLgs. 374/90 e modificando il comma 7 dell'art. 12 della L. 212/2000<sup>10</sup>.

Ad avviso della giurisprudenza nazionale, il **“contraddittorio anticipato” di matrice comunitaria si muove su un piano parzialmente diverso e autonomo rispetto al contraddittorio di fonte nazionale**, previsto e disciplinato dall'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente.

La Corte di Cassazione<sup>11</sup> ha affermato che, in tema di avvisi di rettifica in materia doganale, non trova applicazione l'art. 12, comma 7 della L. 212/2000, operando in tale ambito lo *jus* speciale di cui all'art. 11 del DLgs. 374/90, preordinato a garantire all'operatore doganale un contraddittorio pieno, in un momento comunque anticipato rispetto all'impugnazione in giudizio del suddetto avviso.

Quale espressa eccezione al “contraddittorio endoprocedimentale” previsto dal legislatore nazionale (art. 12 Statuto), il “diritto di ascolto” di fonte unionale trova applicazione in caso di revisione eseguita “a tavolino”, ossia non implicante l'accesso presso il contribuente<sup>12</sup> e può essere esercitato entro un termine dimezzato rispetto al generale contraddittorio (30 giorni, in luogo dei 60 previsti dallo Statuto). Occorre infine considerare che, secondo la Corte di Cassazione a Sezioni Unite<sup>13</sup>, il

---

<sup>7</sup> La Corte ha precisato che l'art. 41 comporta “il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo, il diritto di ogni individuo di accedere al fascicolo che lo riguarda, nel rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale, nonché l'obbligo per l'amministrazione di motivare le proprie decisioni”. Corte di Giustizia, 22.11.2012 causa C-277/11, *M.M.*, in *Sistema Integrato Eutekne*.

<sup>8</sup> Corte di Giustizia, sentenze 9.6.2005 causa C-287/02, *Spagna vs. Commissione*, punto 37, *Racc.*, 2005, p. 5093; 1.10.2009 causa C-141/08, *Foshan Shunde Yongjian Housewares & Hardware vs. Consiglio*, punto 83, in *Sistema Integrato Eutekne*.

<sup>9</sup> Corte di Giustizia 21.11.1991 causa C-269/90, *Technische Universita Miinchen*, punto 14, *Racc.*, 1991, p. 9459 e C-349/07, *Sopropé*, cit., punto 50.

<sup>10</sup> L'art. 92 co. 1 del DL 1/2012, conv. L. 27/2012, ha inserito il co. 4-bis all'art. 11 del DLgs. 374/90 e ha modificato il co. 7 dell'art. 12 della L. 212/2000. Tale intervento è volto a superare la prassi, più volte censurata dalla giurisprudenza, di notifica contestuale del processo verbale con l'atto di accertamento doganale.

<sup>11</sup> Tra le molte, Cass. 29.3.2019 n. 8835, in *Sistema Integrato Eutekne*; Cass. 1.10.2018 n. 23669, *ivi*; Cass. 23.5.2018 n. 12832, *ivi*; Cass. 9.5.2014 n. 10070; Cass. 7.5.2014 n. 9799, n. 9800, n. 9801, n. 9802, n. 9803.

<sup>12</sup> Cass. SS.UU. 9.12.2015 n. 24823, in *Sistema Integrato Eutekne*.

<sup>13</sup> Cass. n. 24823/2015, cit. In termini analoghi, Cass. 26.5.2016, n. 10903 e Cass. 8.4.2016 n. 6966, in *Sistema Integrato*

diritto al contraddittorio preventivo in materia di tributi armonizzati (quali i dazi, l’IVA, le accise) non è incondizionato, ma incontra un preciso limite intrinseco, costituito dalla sua “utilità” all’interno del procedimento amministrativo (c.d. **prova di resistenza**)<sup>14</sup>.

Da ultimo, la Corte di Cassazione, con le sentenze 15.1.2019 n. 701 e n. 702, ha chiarito che **la violazione del preventivo contraddittorio**, in caso di accessi, ispezioni o verifiche, determina **l’illegittimità dell’accertamento e ciò a prescindere dalla natura dell’imposta**, giacché la norma dello Statuto non distingue tra tributi armonizzati e tributi nazionali. Tale chiarimento è importante, in quanto evidenzia che, in caso di verifiche *in loco*, anche con riferimento ai tributi di derivazione europea, per l’illegittimità dell’accertamento non è necessaria la c.d. prova di resistenza<sup>15</sup>.

## Prescrizione

Il potere di revisione dell’accertamento doganale, in generale, è sottoposto al termine di **prescrizione di tre anni** (art. 103 CDU), decorrenti dalla data in cui è sorta l’obbligazione.

Il *dies a quo* è rappresentato, nei casi ordinari, dalla data della bolletta doganale (art. 77 CDU) mentre, nei casi di inosservanza, il debito si considera sorto nel momento in cui non è soddisfatto (o cessa di essere soddisfatto) l’obbligo la cui inadempienza determina il sorgere dell’obbligazione (art. 79 CDU).

Un’importante eccezione al termine triennale di prescrizione si realizza nel caso in cui l’evento, da cui origina l’obbligazione doganale, integri anche un fatto perseguibile penalmente: in tale ipotesi, il Codice doganale dell’Unione ha demandato ai legislatori nazionali l’individuazione di un termine per l’accertamento, all’interno di una forchetta tra un minimo di cinque e un massimo di dieci anni (art. 103, § 2, CDU).

L’art. 12 della legge europea 2018 (L. 3.5.2019 n. 37) ha ampliato il termine di accertamento doganale, in caso di contestazione di un reato, a **sette anni**.

Per espressa previsione del legislatore, la nuova disciplina, in vigore dal 29 maggio scorso, si applica alle **obbligazioni sorte dal 1° maggio 2016**, in coincidenza con l’entrata in vigore del CDU, confliggendo con l’art. 3 dello Statuto del contribuente, secondo cui le disposizioni tributarie non possono avere effetto retroattivo. Tale previsione desta evidenti perplessità, anche perché la modifica dei termini di accertamento attiene al rapporto sostanziale di imposta e, di conseguenza, non dovrebbe applicarsi alle obbligazioni già prescritte.

## Esecutività dell’accertamento

Anche in questo ambito, il settore doganale si è sempre caratterizzato per una spiccata specificità rispetto ad altri rami del diritto tributario. Ciò dipende dal fatto che i dazi doganali rappresentano risorse proprie dell’Unione, di guisa che gli Stati agiscono quali esattori di entrate tributarie direttamente destinate all’Erario europeo. In quest’ottica si comprende la norma secondo cui, in caso di accertamento *a posteriori*, il pagamento deve intervenire entro il brevissimo termine di dieci giorni dalla comunicazione del debito all’operatore (art. 108 CDU)<sup>16</sup>.

---

*Eutekne*; Corte di Giustizia cause C-129 e C-130/13, cit.

<sup>14</sup> Secondo la citata sentenza nazionale e sulla scorta dei principi elaborati dalla Corte di Giustizia (causa C-141/08, *Foshan Shunde Yongjian Housewares*, cit., punto 94) la mancanza del “previo contraddittorio” non deve essere intesa in senso “sterile e fine a se stessa”, dovendo invece essere tutelate solamente quelle situazioni in cui il contribuente dimostri che l’omesso preventivo contraddittorio sarebbe stato “utile”, al fine della formulazione della pretesa impositiva.

<sup>15</sup> È poi noto, pur esulando dal presente contesto, che il recente art. 4-*octies* del DL 34/2019 ha introdotto, per gli atti di accertamento in materia di imposte sui redditi e IVA, emessi a partire dal 1° luglio 2020, un obbligo di contraddittorio. La mancata attivazione da parte dell’Agenzia delle Entrate non comporta, in automatico, l’illegittimità dell’avviso di accertamento: l’atto è invalido solo se il contribuente, in sede di ricorso contro il provvedimento, dimostri le valide ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato, ex art. 5-*ter* co. 5 del DLgs. 218/97.

<sup>16</sup> Salvo che l’operatore non ottenga la sospensione, in sede giudiziale o amministrativa, dell’esecuzione.

A partire dal 2013<sup>17</sup>, anche nel settore doganale, il legislatore nazionale ha definitivamente superato la tradizionale scissione tra attività di accertamento e riscossione, proceduralmente autonome e affidate a soggetti giuridici diversi: il potere impositivo si estrinseca oggi mediante atti immediatamente dotati di efficacia esecutiva e l'affidamento all'organo preposto all'esecuzione forzata avviene in assenza di adempimenti procedurali di rilevanza esterna.

L'avviso di rettifica doganale integra anche il primo atto della **riscossione esattoriale**, il cui *iter* è avviato soltanto dopo dieci giorni dalla notifica dell'accertamento. A differenza di quanto previsto in altri settori del diritto tributario, pertanto, nell'accertamento doganale si assiste a una disciplina estremamente accelerata: il termine tra la notifica dell'atto impositivo e l'avvio della riscossione è di soli dieci giorni, in luogo dei duecentosettanta previsti in materia di imposte dirette e IVA interna<sup>18</sup>. La riforma della riscossione doganale ha comportato un ulteriore e profondo disallineamento tra il procedimento amministrativo di accertamento e riscossione tributari, in relazione a imposte nazionali, e quello previsto in riferimento all'obbligazione doganale e all'IVA all'importazione<sup>19</sup>.

Inoltre, mentre per la fiscalità interna trova applicazione l'istituto della riscossione frazionata, che esclude il pagamento dell'intera pretesa fino al secondo grado di giudizio (art. 68 del DLgs. 546/92), nel settore doganale **le somme accertate a titolo di dazi e IVA sono iscritte a ruolo per l'intero, sin dal momento della notifica dell'avviso di accertamento**.

Ciò pone dubbi sulla concreta applicazione del principio di equivalenza, in forza del quale il procedimento amministrativo, con cui il legislatore dà attuazione alla disciplina europea, non deve essere meno favorevole di quello previsto dal diritto interno. Secondo i principi più volte ribaditi dalla Corte di Giustizia, le norme di attuazione delle decisioni doganali non devono essere meno favorevoli di quelle disciplinanti situazioni analoghe di natura interna (principio di equivalenza), né devono rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (principio di effettività)<sup>20</sup>.

Ove, pertanto, l'operatore ritenga sussistenti valide possibilità di contestazione della pretesa, dovrà proporre ricorso e, ove dall'atto di accertamento possa derivare un danno grave e irreparabile, con istanza motivata potrà chiedere al giudice tributario la sospensione dell'efficacia esecutiva dell'atto (art. 47 del DLgs. n. 546/92).

La **sospensione giudiziale della riscossione**, che per lungo tempo l'Agenzia delle Dogane ha ritenuto non attivabile in presenza di risorse proprie, è oggi pacificamente ammessa, giacché la Corte di Giustizia ha riconosciuto che le previsioni in materia di sospensione amministrativa della riscossione (art. 45 CDU) non limitano il potere di cui dispongono le autorità giudiziarie nazionali, adite con un ricorso (44 CDU), di disporre tale sospensione, per conformarsi al loro obbligo di assicurare la piena efficacia del diritto comunitario<sup>21</sup>.

---

<sup>17</sup> L'art. 9 co. 3-*bis* del DL 16/12 (conv. L. 44/2012) ha disposto che gli atti di accertamento emessi dall'Agenzia delle Dogane, ai fini della riscossione delle risorse proprie tradizionali (di cui all'art. 2, decisione del Consiglio UE 26.5.2014 n. 335), diventano esecutivi decorsi dieci giorni dalla notifica; decorso il termine per il pagamento, la riscossione delle somme richieste, è affidata direttamente in carico agli agenti della riscossione, anche ai fini dell'esecuzione forzata. La nuova procedura di accertamento e riscossione doganale trae origine dalla necessità di fornire una risposta alle censure mosse dalla Commissione Europea sull'intempestività dei termini nazionali di attivazione delle procedure di riscossione coattiva dei dazi doganali.

<sup>18</sup> La riforma che ha introdotto l'atto di accertamento impositivo prevede, in materia di imposte dirette e IVA interna, che la fase esecutiva si avvia dopo novanta giorni dalla notifica dell'atto e che da tale momento decorrano ulteriori centottanta giorni prima dell'avvio della procedura esecutiva (in sintesi, tra la notifica dell'accertamento e l'avvio dell'esecuzione decorrono almeno duecentosettanta giorni che si prolungano fino a trecentosessanta, in caso di presentazione dell'istanza di accertamento con adesione).

<sup>19</sup> Benché per l'IVA all'importazione, che rappresenta un tributo interno, non possano valere le motivazioni alla base dell'accertamento delle risorse proprie.

<sup>20</sup> Corte di Giustizia, sentenze 12.7.2012 cause riunite C-608/10, C-10/11 e C-23/11, *Südzucker e a.*, punto 62; 28.6.2007 causa C-1/06, *Bonn Fleisch*, punto 41, *Racc.*, 2007, p. 5609; 7.9.2006 causa C-53/04, *Marrosu e Sardino*, punto 52, *Racc.*, 2006, p. 7213; 14.12.1995 cause riunite C-430/93 e C-431/93, *Van Schijndel e van Veen*, punto 17, *Racc.*, 1993, p. 4705.

<sup>21</sup> In particolare, Corte di Giustizia 11.1.2001 causa C-226/99, *Siples*, *Racc.*, 2001, p. 277, in cui si afferma che le norme europee in materia di sospensione amministrativa della riscossione non limitano il potere dell'autorità giudiziarie di disporre tale sospensione.

Con l'entrata in vigore, il 25 novembre 2014, della legge europea 2013 *bis*<sup>22</sup>, vi è un ulteriore disallineamento della disciplina doganale rispetto alla disciplina interna inerente l'efficacia delle sentenze non definitive. Com'è noto, per tutti i tributi, la riscossione nel corso del giudizio è regolata dall'art. 68 del DLgs. n. 546/92, il quale dispone la provvisoria esecutività delle sentenze delle Commissioni tributarie e gradua la determinazione degli importi da versare, in relazione all'esito della decisione. La novella ha introdotto una norma controversa, secondo cui *“Il pagamento, in pendenza di processo, delle risorse proprie tradizionali e dell'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione è disciplinato dalla normativa doganale europea”*.

Tale discussa norma è spesso intesa, dall'Agenzia delle Dogane, nel senso che in materia doganale e di IVA all'importazione le sentenze rese dalle Commissioni tributarie sarebbero esecutive tra le parti, soltanto se favorevoli alla dogana, con la conseguenza di ritenere *inutiliter data* la sentenza favorevole al contribuente, il quale sarebbe tenuto ad adempiere la pretesa ovvero ottenere la sospensione, previa garanzia, in sede amministrativa, anche in caso di integrale annullamento, da parte del giudice, dell'atto impugnato<sup>23</sup>.

---

<sup>22</sup> L. 30.10.2014 n. 161, che ha inserito il nuovo co. 3-*bis* all'art. 68 del DLgs. 546/92.

<sup>23</sup> Numerose voci critiche, in dottrina e in giurisprudenza, hanno ritenuto che tale interpretazione non è coerente con i principi di effettività della tutela giurisdizionale e di equivalenza dell'ordinamento nazionale e comunitario, cfr. C.T. Prov. Milano 7.3.2016 n. 2194/1/16, in *Sistema Integrato Eutekne*; C.T. Prov. Genova 14.1.2015 n. 55/1/15.