

Circolare della Agenzia delle Dogane n. 21/d del 23 dicembre 2015 in materia di revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario , in attuazione degli articoli 6, comma 6 e 10, comma 1, lettere a) e b), della legge 11 marzo 2014, n.23.

Il D.Lgs. n. 156/2015 ha dato attuazione alle previsioni della legge delega fiscale n. 23/2014 per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario.

Se l'intendimento del legislatore è stato quello di razionalizzare una comune disciplina applicabile *"a tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati"*, come recita oggi l'art. 2 del novellato D.lgs. 546/1992, ivi compresi pertanto quelli amministrati dalla Agenzia delle Dogane – che espressamente l'art. 10 menziona fra le parti del processo – si segnala come detta Agenzia, con la recente circolare n. 21/D del 23 dicembre 2015, sia invece tempestivamente intervenuta a puntualizzare non pochi "distinguo" rispetto alla disciplina generale che rischiano di determinare, ancor più che in passato, non pochi problemi pratici e di coordinamento, oltretutto di frustrare quantomeno alcuni degli obiettivi enunciati dalla Legge delega (L.11 marzo 2014, n. 23) quali quello *"del rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente"*, del *"rafforzamento e razionalizzazione dell'istituto della conciliazione nel processo tributario, anche a fini di deflazione del contenzioso"*, dell' *"l'uniformazione e generalizzazione degli strumenti di tutela cautelare nel processo tributario"* e quello della *"previsione dell'immediata esecutorietà, estesa a tutte le parti in causa, delle sentenze delle commissioni tributarie"*.

Tralasciando di commentare la nuova disciplina degli interpelli, già a proposito della quale la Agenzia nella citata circolare ha tenuto a rimarcare l'esistenza di una specifica disciplina dettata dal Codice doganale comunitario ed dal relativo Regolamento di attuazione per quanto riguarda la richiesta all'autorità doganale di decisioni, informazioni, informazioni tariffarie e di origine, e limitandoci in questa sede ad esaminare alcune delle modifiche apportate dalla revisione del contenzioso tributario, non v'è dubbio che la innovazione di maggior rilievo introdotta dal Titolo II del D.Lgs. n. 156/2015 è costituita dalla estensione degli istituti del reclamo e della mediazione anche ai ricorsi concernenti i tributi amministrati dall'Agenzia delle Dogane (Art. 17 bis).

Se non che, se l'orientamento anticipato nella Circolare in commento risulterà confermato, tale innovazione pare destinata a rimanere in concreto disapplicata, salvo comportare per il contribuente pregiudizievoli conseguenze, come di seguito vedremo.

Come noto, gli istituti del reclamo e della mediazione sono stati introdotti nell'ordinamento tributario già nel 2012 ¹ limitatamente alle controversie nei confronti della sola Agenzia delle Entrate quali strumenti deflativi del contenzioso finalizzati ad avviare (prima previa apposita istanza, oggi in via automatica a seguito della previsione secondo cui *"il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo"*) una procedura amministrativa pre-processuale di risoluzione delle controversie entro un

¹ L'istituto del reclamo/mediazione - introdotto dall'articolo 39 del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111 - ha cominciato ad operare in relazione agli atti di valore fino a 20.000 euro, notificati dall'Agenzia delle entrate a decorrere dal 1° aprile 2012

determinato ammontare, confermato anche dalla attuale novella in 20 mila euro al netto di interessi e sanzioni.

L'Agenzia delle Dogane ha tuttavia subito precisato di ritenere esclusi dalla mediazione gli atti aventi ad oggetto tributi costituiti da risorse proprie tradizionali (dazio ed IVA all'importazione) i quali costituiscono oggetto della gran parte della attività di revisione dell'Ufficio, e ciò – assume l'Ufficio - a motivo della *“prevalente disciplina di rango unionale che regola l'accertamento, la riscossione e la messa a disposizione degli stessi in favore del bilancio dell'Unione e che limita a casi tassativi - tra i quali non rientra la mediazione - le ipotesi in presenza delle quali gli stati membri sono esentati dal loro obbligo di messa a disposizione degli importi accertati”*.

Nel contempo, peraltro, la stessa Agenzia sostiene che agli stessi atti sarebbe invece applicabile l'istituto del reclamo, il che all'evidenza presuppone – quantomeno in astratto - che le doglianze del contribuente avverso l'atto impositivo, ove ritenute fondate (ciò da parte di apposite strutture interne all'Ufficio diverse ed autonome da quelle che hanno curato l'istruttoria dell'atto impugnato) possano essere integralmente accolte.

Pare a chi scrive che il suddetto orientamento della Agenzia delle Dogane, oltre a discostarsi dalla disciplina normativamente prevista (che non contempla alcun trattamento differenziato relativamente alle risorse proprie) sia contraddittorio oltre che difficilmente giustificabile.

Attesa l'identità dei criteri alla luce dei quali le Agenzie fiscali, quindi anche le Dogane, sono tenute a valutare l'accogliibilità del reclamo ovvero della mediazione (*“eventuale incertezza delle questioni controverse, grado di sostenibilità della pretesa ed economicità dell'azione amministrativa”*) basti osservare che nessuno di questi presupposti sono contemplati fra i casi tassativi di esonero degli Stati membri dalla messa a disposizione delle risorse proprie in favore delle Comunità, di tal che non è dato comprendere la ragione per la quale l'Agenzia abbia ritenuto di potersi determinare in tali casi ad accogliere il ricorso/reclamo del contribuente, mentre invece, pur ricorrendo le medesime condizioni, ovvero un grado di incertezza o di insostenibilità minore, una eventuale proposta di rideterminazione della pretesa in via di mediazione che fosse formulata dal contribuente non potrebbe in nessun caso essere accolta.

Il presupposto che pare avere indotto l'Ufficio ad una tale soluzione parrebbe muovere dalla implicita considerazione che le risorse proprie, se ritenute dovute, sono dovute interamente, eppertanto non *“mediabili”*, stante la loro diretta appartenenza alle Comunità e la conseguente indisponibilità del relativo diritto da parte della Agenzia, con la conseguenza, a quanto pare di dover intendere, che mentre sarebbe consentito l'accoglimento di un ricorso/reclamo ove questo fosse ritenuto fondato ed idoneo a paralizzare in toto la pretesa dell'Ufficio, altrettanto non lo sarebbe un proposta di mediazione, in quanto implicante una transazione su un diritto accertato esistente ed indisponibile.

Tale impostazione risulta tuttavia incompatibile non solo, come sopra osservato, con la mancata previsione da parte del legislatore di alcuna differenziazione di regime fra tributi amministrati dalla detta Agenzia, ma altresì con la complessiva disciplina prevista dal nuovo art. 17 bis il quale prevede, al comma 5, che l'Ente impositore, ove non intenda accogliere il reclamo, sia tenuto a formulare

d'ufficio al contribuente una propria proposta di mediazione, con conseguente incongruità di ritenere da parte della Agenzia ammissibile il reclamo e, nel contempo, disconoscere la possibilità di addivenire invece alla mediazione.

Ma ciò che soprattutto inficia, a parere di scrive, la correttezza della soluzione propugnata dall'Ufficio è la non adeguata considerazione della distinzione che intercorre fra i rapporti tra l'autorità doganale e l'operatore economico, regolati dal codice doganale comunitario e dalle relative disposizioni di attuazione, ed i rapporti tra la Commissione europea e le amministrazioni doganali degli Stati membri, relativamente al corretto e tempestivo accertamento del diritto delle Comunità europee sulle risorse proprie.

Per esemplificare, basti pensare ai casi in cui con il ricorso/reclamo avverso un avviso di accertamento l'operatore/contribuente eccepisca fondatamente l'intervenuta decorrenza del termine triennale entro il quale la Dogana può procedere alla revisione, ovvero la sussistenza dei presupposti di cui all'art. 220 del CDC per la non contabilizzazione posteriori. In questo secondo caso, così come nel primo, ove il ritardo sia imputabile a inerzia della Dogana, non v'è dubbio che, qualora non sussistano cause di forza maggiore ovvero una impossibilità oggettiva di procedere alla riscossione, la amministrazione doganale non potrà esimersi dal mettere a disposizione delle Comunità i diritti accertati, atteso il principio, reiteratamente affermato dalla Corte di Giustizia, di responsabilità finanziaria degli Stati membri nel caso di errori amministrativi che comportino una perdita di risorse proprie, e ciò dunque a prescindere dall'esito sfavorevole alla amministrazione del contenzioso con il contribuente.

In buona sostanza, è certamente vero che l'accertamento del diritto delle Comunità europee sulle risorse proprie, regolato nella Decisione del Consiglio del 29 settembre 2000 e nel Regolamento (Ce, Euratom) n. 1150/2000 del 22 maggio 2000, come modificato dal Regolamento (Ce, Euratom) n. 2028/2004 del 16 novembre 2004, prevede che gli Stati membri sono dispensati dall'obbligo di mettere a disposizione della Commissione gli importi corrispondenti ai diritti accertati soltanto se la riscossione non abbia potuto essere effettuata per ragioni di forza maggiore ovvero quando, dopo attento esame di tutti i dati pertinenti del caso, risulta definitivamente impossibile procedere alla riscossione per motivi che non potrebbero essere loro imputabili, ma tale disciplina nulla ha che vedere con la sorte dei rapporti fra Dogana e contribuente i quali, in quanto passibili di autonoma definizione all'esito del contenzioso, ben possono pertanto, ricorrendone i presupposti, essere suscettibili di essere trasattivamente mediati.

Identiche considerazioni valgono per gli istituti della "conciliazione fuori udienza" e della "conciliazione in udienza", disciplinati dai riformulati artt. 48 e 48 bis del D.Lgs. n.546/1992 in merito ai quali si deve annotare l' incomprensibile *revirement* operato dalla Agenzia con la recente circolare in commento.

Mentre infatti con la nota prot.n.1287/IV/04 dell'8.6.2004 l'Area Affari Giuridici e Contenzioso aveva ritenuto, a seguito di interpello dell'Esecutivo comunitario, *"che la procedura conciliativa può essere concretamente applicata, sia prima che dopo l'inizio della procedura giudiziaria, alle cause aventi ad oggetto le risorse proprie della Unione europea, elencate all' art. 2, paragrafo 1, lettere a) e b) della decisione del Consiglio n. 2000/597/Ce, Euratom del 29 settembre 2000, venendosi la stessa a configurare come una ulteriore occasione offerta alle parti per esaminare congiuntamente la sussistenza o meno di un debito"*,

con citata Circolare l'Agenzia muta completamente orientamento escludendo la possibilità di qualsiasi forma di conciliazione relativamente alle risorse proprie tradizionali, e ciò sempre nel presupposto della *"prevalente disciplina di rango unionale che regola l'accertamento, la riscossione e la messa a disposizione delle stesse in favore del bilancio dell'Unione"*.

Uno dei principali effetti conseguenti alla presentazione del ricorso/reclamo è quello della improcedibilità del ricorso per il termine di 90 giorni entro il quale deve concludersi l'attività istruttoria dell'Ufficio e verificata la possibilità di accoglimento del reclamo ovvero di addivenire alla mediazione.

Coerentemente a tale previsione, il comma 8 dell'art. 17 bis stabilisce la sospensione della riscossione e del pagamento delle somme dovute sino al momento della procedibilità del ricorso, cioè decorsi i novanta giorni, termine da cui decorre a sua volta quello ulteriore di 30 giorni per la costituzione in giudizio della parte ricorrente che vi provvederà qualora il reclamo non sia stato accolto, ovvero non si sia perfezionata la mediazione.

A tale proposito, con la Circolare 21/D del 23 dicembre 2015 l'Agenzia delle Dogane è venuta ad affermare che tale disposizione non sarebbe tuttavia applicabile ai tributi di propria pertinenza in quanto *"ai sensi di quanto disposto dall'articolo 244 del Reg.Cee n.2913/92, ora articolo 45 del Reg.U.E. n.952/2013, la presentazione di un ricorso non sospende l'esecuzione della decisione contestata e, qualora l'atto impugnato abbia ad oggetto dazi doganali all'importazione o all'esportazione, un'eventuale sospensione dell'esecuzione può essere disposta dall'amministrazione solo previa istanza del contribuente e prestazione di idonea garanzia"*.

E' pertanto di clamorosa evidenza il difetto di coordinamento fra la disciplina introdotta dalla novella e le disposizioni comunitarie richiamate dalla Agenzia, con conseguente grave pregiudizio per il contribuente. Questi infatti, una volta proposto il ricorso/reclamo avverso l'avviso di accertamento che la Dogana – nonostante la chiara previsione di cui al citato comma 8 dell'art. 17 bis – persevera invece a considerare esecutivo, dovrà aspettare novanta giorni in attesa di un improbabile accoglimento del reclamo, ovvero di una ancor più improbabile mediazione, prima di potersi costituire avanti la Commissione Tributaria avanti la quale formulare istanza di sospensione dell'atto impugnato, di tal che, tenuto conto che il termine dei novanta giorni è assoggettato alla sospensione feriale e del tempo comunque necessario alla calendarizzazione dell'istanza, potrebbero dunque decorrere svariati mesi prima che la richiesta di sospensione possa essere esaminata dalla Commissione, magari già dopo che da parte di Equitalia si è proceduto alla notificazione dell'atto di presa in carico, se non anche al compimento di atti esecutivi.

Una simile impostazione risulta pacificamente inaccettabile: la moratoria che il legislatore ha previsto con l'improcedibilità per novanta giorni del diritto del contribuente di impugnare con istanza di sospensiva avanti al Giudice l'atto pregiudizievole, può essere giustificabile, pena in difetto un'inammissibile compressione del diritto di difesa comportante sicuri aspetti di incostituzionalità, solo a fronte della contemporanea previsione della automatica sospensione della sua efficacia esecutiva, come infatti contemplato al comma 8 dell'art. 17 bis.

Si auspica che questo aspetto venga affrontato anche dalla Agenzia ben più approfonditamente di quanto è stato fatto nella Circolare in commento, non essendo concepibile una applicazione contemporanea di norme disomogenee: se sono le

norme unionali che la Dogana ritiene debbano essere applicate a regolamentare i ricorsi in ambito doganale a dispetto di quelle nazionali, allora queste vanno applicate per intero. Così come è vero che l'art. 244 del CDC stabilisce che la presentazione di un ricorso non né sospende l'esecuzione, è altrettanto vero allora che nessuna norma unionale contempla l'improcedibilità temporanea del ricorso.

Sempreché non sia invece la prospettiva da cui muove l'Ufficio a dover essere corretta, sia a mente del disposto di cui all'art. 243 del CDC il quale, dopo aver previsto che *"Chiunque ha il diritto di proporre ricorso contro le decisioni prese dall'autorità doganale.. anche dinanzi ad un'istanza indipendente che può essere un'autorità giudiziaria o un organo specializzato equivalente"*, stabilisce che ciò debba essere fatto *"in conformità delle disposizioni vigenti negli Stati membri"*, ovvero altresì in ragione dell'art. 245 del CDC che, ancor più esplicitamente, stabilisce che *"Le norme di attuazione della procedura di ricorso sono adottate dagli Stati membri"*. Né tali previsioni non risultano sostanzialmente mutate anche all'indomani della successiva abrogazione del CDC del 1992 in forza del Reg.to CE450/2008 e della ulteriore abrogazione di quest'ultimo a seguito della emanazione del Reg.to CE 952/2013.

Stante l'attinenza alle superiori questioni un'ulteriore aspetto sul quale si richiama l'attenzione concerne le nuove previsioni in materia di garanzie a fronte della sospensione in sede giudiziale dell'atto impugnato, ora espressamente prevista anche per le sentenze pronunciate in grado di appello impugnate per cassazione.

Il nuovo comma 5 dell'art. 47 del D.Lgs 546/1992 stabilisce che la sospensione possa essere anche parziale e subordinata alla prestazione della garanzia di cui al successivo articolo 69, comma 2, del D.Lgs. n.546/1992 il quale prevede che il contenuto e le modalità di escussione della garanzia saranno disciplinati con apposito Decreto Ministeriale.

Sul punto la Circolare 21/D del 23 dicembre 2015 dispone che *"qualora l'atto impositivo impugnato abbia ad oggetto risorse proprie tradizionali, gli uffici, nel primo atto difensivo utile, avranno cura di precisare nelle conclusioni, in via preliminare, che, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 244, paragrafo 2, del Reg. Cee n.2913/92, ora articolo 45, par. 3, del Reg.U.E. n.952/2013 applicabile dal 1 maggio 2016, l'eventuale sospensione dell'atto deve essere subordinata alla prestazione di idonea garanzia alle condizioni e secondo le modalità ivi previste"*.

E quali siano queste modalità è ben noto agli operatori i quali ben conoscono l'orientamento della Agenzia delle Dogane diretto a pretendere, al fine di ritenere validamente prestata la garanzia, che questa venga rilasciata sino ad estinzione del giudizio, vale a dire sino alla conclusione con sentenza passata in giudicato dell'intero processo e non dunque, sino alla sentenza di primo grado, ovvero per un tempo determinato ed anche se rinnovabile.

Atteso che il comma 7 dell'art. 47, il quale dispone che gli effetti della sospensione cessano alla data di pubblicazione della sentenza di primo grado, è rimasto invariato, è giocoforza ipotizzare che la disciplina che verrà introdotta dal decreto ministeriale non potrà prevedere comunque una ultrattività della garanzia oltre detto momento, di tal che è prevedibile che anche l'emanando decreto risulterà disapplicato dalla Agenzia e che continueranno a permanere in questo ambito gli annosi contrasti.

Anche per quanto riguarda, infine, l'esecutorietà delle sentenze di condanna in favore del contribuente, prevista dal novellato articolo 69 del D.Lgs. n.546/1992, disposizione che entrerà in vigore a partire dall'1 giugno 2016 e con la quale è stata prevista l'immediata esecutività di tutte le sentenze di condanna dell'ente impositore al pagamento di somme in favore del contribuente fatta salva la possibilità, eccettuate le spese legali, di subordinare il rimborso, ove superiore a diecimila euro, alla prestazione di garanzia in considerazione delle condizioni di solvibilità del contribuente, ancora nella Circolare 21/D del 23 dicembre 2015 l'Agenzia non ha mancato di ribadire il proprio orientamento per il quale, nel caso in cui detti rimborsi abbiano per oggetto risorse proprie tradizionali e IVA riscossa all'importazione, questi potrebbero intervenire soltanto a seguito del passaggio in giudicato della sentenza favorevole all'operatore.

Chi scrive non può che ribadire l'illegittimità di tale pretesa della Agenzia così come di quella, ancor più ingiustificata, volta a non riconoscere efficacia alle sentenze di annullamento di primo grado favorevoli al contribuente, pretesa che confligge clamorosamente non solo con le vigenti disposizioni normative, ancor più incisive all'indomani della recente novella, ma anche con gli stessi principi fondamentali nel nostro ordinamento reiteratamente ribaditi dalla Suprema Corte e che risulta priva di alcun fondamento anche alla luce delle disposizioni comunitarie invocate a sostegno dalla Agenzia.

Come si accennava all'inizio, pare pertanto a chi scrive che, per ciò che concerne il contenzioso doganale, la riforma non abbia risolto alcuno degli annosi problemi che gli operatori del diritto si trovano quotidianamente ad affrontare, indubbiamente frutto di un mancato coordinamento fra le disposizioni nazionali e quelle unionali, creandone semmai, tanto più alla luce della prima lettura operata dalla Agenzia con la Circolare 21/D del 23 dicembre 2015, ancora di nuovi.

Massimo Camilli