

Reclamo, mediazioni e interpelli in materia doganale

di Fabrizio Cerioni (*)

Con la **circolare n. 21/D/2015**, l'Agenzia delle dogane ha diffuso le istruzioni agli Uffici riguardo alle modifiche apportate al processo tributario dal D.Lgs. n. 156/2015, con cui sono stati estesi anche agli atti impositivi degli Uffici delle dogane gli istituti del reclamo e della mediazione già applicabili alle controversie concernenti gli atti dell'Agenzia delle entrate. Nonostante l'intenzione del legislatore di **deflazionare il contenzioso** attraverso il riesame degli atti di "dubbia" fondatezza in fatto o in diritto, il **reclamo** e la **mediazione** risultano di **scarsa applicazione**, non solo per la limitata applicabilità alle **"risorse proprie dell'Unione"** e all'**"IVA europea"**, ma anche per il limitato valore delle **controversie "riesaminabili"** da parte degli Uffici doganali, pari a ventimila euro, importo assai esiguo rispetto ai ben più elevati valori delle controversie che solitamente hanno ad oggetto dazi, IVA all'importazione ed accise.

Dal 1° gennaio 2016, con l'entrata in vigore del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156, sono stati estesi anche agli atti dell'Agenzia delle dogane gli istituti del reclamo e della mediazione (già applicabili alle controversie concernenti gli atti dell'Agenzia delle entrate a seguito delle modifiche apportate al sistema del contenzioso tributario dall'art. 39 del D.L. 6 luglio 2011, n. 98) (1). L'Agenzia delle dogane ha provveduto a diffondere istruzioni relative all'applicazione della nuova procedura amministrativa che precede l'instaurazione del contenzioso doganale con la circolare 23 dicembre 2015, n. 21/D e, con specifico riguardo all'interpello, con la nota prot. 23 gennaio 2015, n. 96267. Numerosi passaggi della circolare in commento, invece, riguardano l'aggiornamento delle disposizioni generali del D.Lgs. n. 546/1992 e non sembrano meritare un approfondimento particolare in questa sede (2). Al riguardo si segnala solo il riferimento, nell'art. 10 del D.Lgs. n. 546/1992, all'Ufficio delle dogane e dei monopoli quale parte del giudizio e la specificazione, nel nuovo comma 3-bis dell'art. 68 (come novellato dall'art. 10, comma 2, della Legge n. 161/2014), che la riscossione

dei dazi doganali resta disciplinata dalle norme del D.P.R. n. 43/1973, che non prevedono la riscossione frazionata dei tributi doganali in pendenza del processo, che dunque restano dovuti per intero, fatta salva la sospensione degli effetti dell'atto impugnato. Nel rimandare alla lettura della circolare, qualche riflessione può essere effettuata riguardo all'introduzione del reclamo e della mediazione nelle procedure di accertamento doganale.

Reclamo e mediazione aventi ad oggetto i tributi di competenza dell'Agenzia delle dogane

Giova ricordare che reclamo e mediazione, sebbene "accasati" dal legislatore nella medesima disposizione normativa come strumenti di composizione delle controversie di valore non superiore a 20.000 euro, in quanto legati a valutazione degli Uffici fiscali riguardo al grado di sostenibilità della pretesa tributaria in giudizio, all'incertezza in diritto delle questioni controversie nonché all'economicità dell'azione amministrativa soggetta ai termini aleatori dei ricorsi giurisdizionali (3), costituiscono in realtà due istituti giuridici ontologicamente diver-

(*) *Magistrato della Corte dei conti, Dottore di ricerca in Diritto processuale tributario*

(1) Convertito, con modificazioni, dalla Legge 15 luglio 2011, n. 111.

(2) Per approfondimenti sui vari aspetti della riforma cfr.

AA.VV., *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, in C. Glendi, C. Consolo e A. Contrino (a cura di), Milano, IPSOA, 2016.

(3) Cfr. Corte cost., sent. 16 aprile 2014, n. 98.

si. Il reclamo, che si va ad affiancare alla procedura contenziosa di riesame dell'accertamento doganale di cui agli artt. 65 seguenti del D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 (testo unico delle leggi in materia doganale) (4), ancora in vigore (sebbene private dell'apporto "vitale" dei Collegi dei periti doganali) (5), costituisce un procedimento sostanzialmente giustiziale di riesame dell'atto impositivo, di cui si assume la parziale o totale illegittimità, mentre la mediazione, ora prevista come eventuale, costituisce una procedura stragiudiziale sostanzialmente conciliativa della controversia (6).

Orbene, attesa la natura conciliativa del suddetto strumento deflattivo del contenzioso, secondo l'Agenzia delle dogane non sono suscettibili di mediazione, ma comunque reclamabili, "gli atti aventi ad oggetto tributi costituiti da risorse proprie tradizionali" il cui regime applicativo è dettato dai regolamenti dell'Unione Europea (7), né, ad avviso di chi scrive, quelli relativi all'IVA all'importazione, qualora l'imposta sia applicata in conformità delle disposizioni doganali dell'Unione Europea.

La mediazione risulterà applicabile, invece, alle controversie riguardanti il regime nazionale dell'IVA (non applicabilità dell'IVA nei casi contemplati dall'art. 68, D.P.R. n. 633/1972, aliquote, condizioni di utilizzo del *plafond*, ecc.), alle accise (8), applicate come sovrimposte di confine, agli eventuali diritti di monopo-

LA PRASSI AMMINISTRATIVA

Reclamo e mediazione

Secondo l'Agenzia delle dogane **non** sono suscettibili di **mediazione**, ma comunque **reclamabili**, gli **atti** aventi ad oggetto **tributi** costituiti da **risorse proprie tradizionali**, il cui regime applicativo è dettato dai regolamenti dell'Unione Europea, **né**, si ritiene, quelli relativi all'**IVA all'importazione**, qualora l'imposta sia applicata in conformità delle disposizioni doganali dell'Unione Europea. La mediazione risulterà applicabile, invece, alle controversie riguardanti il regime nazionale dell'IVA, alle accise, applicate come sovrimposte di confine, agli eventuali diritti di monopolio applicati all'atto dell'importazione, nonché alle sanzioni doganali e IVA, finché resteranno disciplinate esclusivamente dal diritto nazionale.

lio applicati all'atto dell'importazione, nonché alle sanzioni doganali e IVA, finché resteranno disciplinate esclusivamente dal diritto nazionale (ora artt. 282 ss. D.P.R. n. 43/1973).

Secondo la nuova formulazione dell'art. 17-bis, D.Lgs. n. 546/1992 "per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa". In attesa della deci-

sione da parte dell'area legale della Direzione regionale o interregionale dell'Agenzia delle dogane competente (ovvero per gli atti dell'Ufficio centrale contenzioso e normativa in materia doganale o del SAISA, nei casi di ricorso avverso gli atti emessi dagli Uffici centrali), Uffici cui spetta la decisione del reclamo, il ricorso al giudice tributario è improcedibile *ex lege* "fino alla scadenza del termine di novanta giorni dalla data di notifica, entro il quale deve essere conclusa la procedura di reclamo o mediazione" (art. 17-bis, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992).

Al riguardo l'Agenzia ha ricordato che la decisione del reclamo e dell'eventuale istanza di mediazione devono essere decise da un Ufficio diverso da quello che ha istruito e - aggiungasi - adottato l'atto impugnato, che non sono reclamabili gli atti di valore indeterminabile e quelli aventi ad oggetto il recupero degli aiuti di Stato, che, a seguito della soppressione del-

(4) Sulle procedure contenziose doganali sia consentito rimandare il lettore a F. Cerioni, "Gli atti dell'Agenzia delle dogane e la giurisdizione tributaria", in *Rass. trib.*, 2004, pag. 387.

(5) In argomento F. Cerioni, "La controversia doganale sopravvive anche senza il Collegio dei periti", in *il fisco*, 2007, pag. 1-6807 ss.

(6) In dottrina in argomento M. Basilavecchia, "Reclamo, mediazione fiscale e definizione delle liti pendenti", in *Corr. Trib.*, n. 31/2011, pag. 2493; A. Giovannini, "Reclamo media-

zione tributaria: per una riflessione sistematica", in *Rass. trib.*, 2013, pag. 52 e G. Corasaniti, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, Padova, 2013, pag. 46 ss.; Id. "Il reclamo la mediazione tributaria per la recente giurisprudenza costituzionale controversi profili evolutivi della Corte costituzionale", in *Dir. prat. trib.*, 2014, pag. 1046.

(7) Cfr. Ag. dogane, circolare in commento.

(8) Le accise sono disciplinate dal D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504.

l'ultimo periodo dell'art. 17-*bis*, comma 1, la conciliazione risulta ora ammissibile anche se la fase amministrativa di revisione dell'attività impositiva abbia avuto esito negativo.

Esaurita l'esposizione normativa, la circolare in commento ha poi correttamente precisato che la conciliazione, sia essa stragiudiziale (cioè definita con un accordo transattivo dei contendenti) o giudiziale, non può avere ad oggetto le risorse proprie tradizionali che affluiscono al bilancio UE, in virtù delle disposizioni dell'Unione Europea che regolamentano in maniera tassativa i casi - tra quali non è contemplata la conciliazione - in presenza dei

quali gli Stati membri sono esentati dal loro obbligo di messa a disposizione delle risorse proprie (9).

Come la mediazione la conciliazione sarà esperibile, invece, nell'ambito delle controversie relative al regime nazionale dell'IVA (non applicabilità dell'IVA nei casi contemplati dall'art. 68, D.P.R. n. 633/1972, aliquote, condizioni di utilizzo del *plafond*, ecc.), alle accise, applicate come sovrimposte di confine, agli eventuali diritti di monopolio applicati all'atto dell'importazione, nonché alle sanzioni doganali e IVA, finché resteranno disciplinate esclusivamente dal diritto nazionale (ora artt. 282 ss. D.P.R. n. 43/1973).

La conciliazione risulterà applicabile, inoltre, alle tasse portuali di cui al D.P.R. 28 maggio 2009, n. 107, il cui gettito è devoluto alle autorità portuali. In tal caso, prima di procedere alla sottoscrizione dell'accordo l'Ufficio, che cura l'istruttoria dovrà previamente acquisire il

LA PRASSI AMMINISTRATIVA

Trasmissione del ricorso

L'Agenzia delle dogane, tenuto conto della propria articolazione interna nelle aree dogane e monopoli, ha ricordato che l'Ufficio destinatario della **notifica del ricorso/reclamo** dovrà trasmetterlo alla **Struttura competente entro venti giorni** dalla notifica. Con il ricorso dovrà essere trasmessa alla Struttura competente una documentata **relazione** che evidenzii le ragioni dell'adozione dell'atto e sui singoli motivi d'impugnazione nonché una **valutazione** circa la fondatezza o meno del reclamo e dell'eventuale proposta di mediazione formulata dal ricorrente, o, in difetto, ogni **ulteriore elemento** utile in ordine alla successiva valutazione sull'opportunità di formularne una proposta di mediazione da parte dell'Ufficio. L'Ufficio, poi, con separata nota, dovrà tempestivamente **comunicare al contribuente** l'avvenuta **trasmissione del reclamo** all'Ufficio competente per la mediazione.

potere favorevole dell'autorità portuale cui spetta il relativo gettito.

Procedura di revisione amministrativa dell'atto impositivo

Il nuovo art. 17-*bis*, comma 4, dispone che le Agenzie fiscali provvedano all'esame del reclamo e della proposta di mediazione mediante apposite strutture diverse ed autonome da quelle che hanno curato l'istruttoria dell'atto impugnato.

L'Agenzia delle dogane, tenuto conto della propria articolazione interna nelle aree dogane e monopoli, ha ricordato che l'Ufficio destinatario della notifica del ricorso/reclamo dovrà trasmetterlo alla Struttura

competente entro venti giorni dalla notifica.

Per l'area dogane sono competenti all'esame delle istanze di reclamo o mediazione:

D.1) L'area legale della Direzione regionale, interregionale o l'area personale, organizzazione e servizi legali della Direzione interprovinciale di Trento e Bolzano, per l'esame e la decisione dei ricorsi/reclami e delle eventuali proposte di mediazione avverso gli atti emessi dagli Uffici delle dogane e di quelli adottati a seguito di definizione della procedura di controversia doganale di cui all'art. 65 e seguenti del T.U.L.D.;

D.2) l'Ufficio normativa e contenzioso in materia doganale ed extra-tributaria della Direzione centrale legislazione e procedure doganali e l'Ufficio contabilità, riscossione e contenzioso delle accise e delle altre imposizioni indirette della Direzione centrale legislazione e procedure accise e altre imposte indirette, per l'esame e la decisione dei ricorsi/reclami e delle even-

(9) Art. 17, par. 2, Reg. CEE 22 maggio 2000, n. 1150.

tuali proposte di mediazione avverso gli atti emessi dagli Uffici incardinati nelle rispettive Direzioni centrali;

D.3) l'Ufficio del vice direttore procederà all'esame ed alla decisione dei ricorsi/reclami e delle eventuali proposte di mediazione avverso gli atti emessi dal competente direttore centrale;

D.4) il SAISA, per gli atti reclamabili di propria competenza, provvederà all'individuazione della Struttura deputata all'esame ed alla decisione dei ricorsi/reclami e delle eventuali proposte di mediazione.

Con il ricorso dovrà essere trasmessa alla Struttura competente una documentata relazione che evidenzi le ragioni dell'adozione dell'atto e sui singoli motivi d'impugnazione nonché una valutazione circa la fondatezza o meno del reclamo e dell'eventuale proposta di mediazione formulata dal ricorrente, ovvero, in difetto, ogni ulteriore elemento utile in ordine alla successiva valutazione sull'opportunità di formularne una proposta di mediazione da parte dell'Ufficio. L'Ufficio, poi, con separata nota, dovrà tempestivamente comunicare al contribuente l'avvenuta trasmissione del reclamo all'Ufficio competente per la mediazione.

Per l'area monopoli sono competenti all'esame delle istanze di reclamo o mediazione:

M.1) L'Ufficio dei monopoli per gli atti emessi dallo stesso, attraverso strutture diverse rispetto a quelle che hanno curato l'istruttoria degli atti impugnati;

M.2) La Direzione centrale normativa e affari legali per gli atti emessi dalle competenti Direzioni centrali.

La Struttura competente, quindi, tenuto conto della documentazione pervenuta dall'Ufficio, valuterà preliminarmente la sussistenza dei presupposti per la presentazione dell'istanza e la completezza del ricorso ai sensi dell'art. 18 del D.Lgs. n. 546/1992, verificando, poi, nel merito, la fondatezza della richiesta di riesame dell'atto impugnato.

Qualora le motivazioni del "ricorso/reclamo" siano fondate, la Struttura competente proce-

derà all'accoglimento del reclamo ed al conseguente annullamento del provvedimento impositivo (10) o alla rideterminazione della pretesa tributaria, sia esso un atto impositivo o un diniego di rimborso, comunicando al contribuente ed all'Ufficio che ha emesso l'atto impugnato il relativo provvedimento di accoglimento del reclamo.

Qualora, invece, all'esito dell'esame del reclamo si rilevi che non sussistono i presupposti per l'accoglimento dello stesso, la Struttura competente valuterà l'eventuale proposta di mediazione formulata dal ricorrente.

Se, dopo la verifica in concreto dei presupposti enunciati al comma 5 dell'art. 17-bis (incertezza delle questioni controverse, grado di sostenibilità della pretesa ed economicità dell'azione amministrativa), la proposta di mediazione del contribuente viene accolta integralmente, la Struttura competente predisporrà il testo dell'accordo di mediazione e inviterà il contribuente a sottoscriverlo, personalmente o a mezzo di procuratore speciale a ciò appositamente delegato; per l'amministrazione l'accordo sarà sottoscritto dal direttore della Struttura competente e la procedura dovrà concludersi, comunque, entro il termine massimo di 90 giorni dalla notifica del ricorso, ai sensi dell'art. 17-bis, comma 2.

In ogni caso l'accordo di mediazione dovrà contenere gli importi, i termini e le modalità di pagamento (unica soluzione o rateazione).

Nel caso in cui la proposta di mediazione formulata dal contribuente non sia accoglibile od in mancanza di una proposta, la Struttura competente formula, all'esito della verifica in concreto della sussistenza dei presupposti, una propria motivata proposta di mediazione con rideterminazione della pretesa (tributo e sanzione), previo, se del caso, l'esperimento di una fase in contraddittorio con il contribuente.

Perfezionamento della mediazione

Le istruzioni relative al perfezionamento dell'accordo contenute nella circolare in com-

(10) Sulla natura provvedimentale degli atti impositivi emessi dall'Agenzia delle dogane cfr. F. Cerioni, "Gli atti dell'A-

genzia delle dogane e la giurisdizione tributaria", cit., pag. 387 ss.

mento ribadiscono quanto già disposto dall'art. 17-bis, del D.Lgs. n. 546/1992, *dum nihil novi sub sole*. Una volta sottoscritta la mediazione si perfeziona con il versamento dell'intero importo dovuto ovvero della prima rata in caso di pagamento rateale, da effettuarsi, per entrambe le ipotesi, entro venti giorni dalla conclusione dell'accordo medesimo come previsto dal D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, per l'accertamento con adesione. Nel caso di accordo avente ad oggetto il rifiuto espresso o tacito di un rimborso, la mediazione si perfeziona con la conclusione del relativo accordo nel quale devono essere indicati gli importi dovuti ed i termini e le modalità di pagamento.

La circolare in commento ricorda che con il perfezionamento dell'accordo l'obbligazione tributaria viene rideterminata in via definitiva e, dunque, la stessa deve essere adempiuta con il versamento integrale della somma concordata non essendo ulteriormente contestabile. Nella diversa ipotesi in cui venga stabilito un piano di versamento rateale, l'atto impositivo originario rimane efficace fino al versamento della prima rata concordata, dopo il quale, infatti, in caso di eventuali successivi inadempimenti, l'Ufficio procederà alla riscossione dell'importo residuo non versato sulla base dell'accordo di mediazione che costituisce titolo esecutivo. L'atto impositivo originario continuerà a produrre effetti solo in caso di mancato perfezionamento dell'accordo di mediazione per omesso versamento integrale delle somme dovute, ovvero della prima rata concordata.

In caso di pluralità di coobbligati che abbia determinato la notifica di avvisi di rettifica o di pagamento da parte Uffici diversi (ad esempio nei casi di coobbligazione dell'importatore e del rappresentante indiretto o di più coobbligati per inosservanza delle disposizioni doganali) (11) la trattazione dell'istanza di reclamo e dell'eventuale proposta di mediazione formula-

ta da ognuno di questi dovrà essere coordinata dalla Struttura competente. Si ritiene che l'eventuale perfezionamento della mediazione con uno dei coobbligati non estenda i propri effetti nei confronti di tutti gli altri coobbligati in solido non aderenti all'accordo, a meno che non sia fondata su ragioni sostanziali (riconoscimento dell'insussistenza dell'obbligazione, della conformità dell'operazione a quanto stabilito da un'informazione vincolante, ecc.).

Nell'ipotesi in cui la Struttura competente non intenda accogliere la proposta di mediazione del contribuente né ritenga di doverne formulare una d'ufficio, dovrà comunicare un provvedimento di rigetto dell'istanza, in cui espone le ragioni in fatto e in diritto poste a fondamento della propria decisione, nonché le attività svolte nel corso della procedura di mediazione, ciò anche al fine della liquidazione delle spese di lite.

In ogni caso, non sono impugnabili autonomamente né l'accordo di mediazione perfezionato né il provvedimento di rigetto della proposta di mediazione.

La circolare in commento evidenzia altresì che l'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992 prevede, all'esito del perfezionamento della mediazione, una riduzione delle sanzioni amministrative nella misura del 35% del minimo previsto dalla legge.

Infine la circolare in commento per agevolare l'impiego della mediazione ricorda agli Uffici che l'esercizio dell'attività connessa alla procedura di mediazione da parte dei funzionari comporta una responsabilità erariale solo nel caso di azioni od omissioni commesse con dolo (12).

Presupposti per l'accoglimento della proposta di mediazione

La circolare in commento fornisce qualche indicazione più utile riguardo alle condizioni per

(11) Sul punto si può vedere F. Cerioni, "L'obbligazione doganale nel codice dell'Unione", in *Corr. Trib.*, 2014, pag. 645 ss.

(12) Ai sensi del combinato disposto degli artt. 39, comma 10, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla Legge 15 luglio 2011, n. 111 e 29, comma 7, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla L. 30

luglio 2010, n. 122. La responsabilità amministrativa dei pubblici impiegati per danno all'Erario è prevista dall'art. 1, della legge 14 gennaio 1994, n. 20. Per approfondimenti sul tema: L. Schiaviello, "Responsabilità amministrativa", in *Enc. dir.*, Agg. III, Milano, 1999, pag. 895 ss. e A. Bax, *La Corte dei conti*, Napoli, 2008, pag. 191 ss.

l'accoglimento della proposta di mediazione che si basano sulla prognosi circa la sostenibilità in giudizio della fondatezza dell'atto attraverso la valutazione dell'incertezza delle questioni controverse, e sulla considerazione dell'economicità complessiva dell'attività esercitata anche attraverso la necessità di affrontare la fase processuale volta alla difesa in giudizio del provvedimento impositivo (13).

Incerteza delle questioni controverse

Secondo l'Agenzia non vi è incertezza nel caso in cui le disposizioni impartite con circolari amministrative siano state recepite dalla giurisprudenza. Invero "la questione controversa non deve ritenersi incerta qualora l'amministrazione si sia espressa con un apposito documento di prassi, ovvero, in difetto, qualora la consolidata giurisprudenza di legittimità abbia ritenuto conforme a legge le modalità di esercizio del potere amministrativo tradotte nell'atto impugnato. In assenza di prassi amministrativa o di precedenti pronunce di Corte di cassazione, l'incertezza o meno della valutazione in questione potrà essere effettuata sulla scorta della giurisprudenza delle Commissioni tributarie". La tesi dell'Agenzia appare irrealistica poiché nel nostro ordinamento molte questioni controverse rimangono incerte anche dopo la pronuncia della Cassazione, in presenza di contrasti tra le Sezioni della Suprema Corte e tra i diversi collegi delle stesse Sezioni Unite. Forse sarebbe stato meglio evidenziare che non vi è incertezza se una determinata soluzione erme-

LA PRASSI AMMINISTRATIVA

Incerteza sulle questioni controverse

Secondo l'Agenzia delle dogane, la questione controversa **non** deve ritenersi **incerta** qualora l'Amministrazione si sia espressa con un apposito **documento di prassi**, o, in difetto, qualora la **consolidata giurisprudenza di legittimità** abbia ritenuto **conforme a legge** le modalità di **esercizio del potere amministrativo** tradotte nell'atto impugnato. In assenza di prassi amministrativa o di precedenti pronunce di Corte di cassazione, l'incertezza o meno della valutazione in questione potrà essere effettuata sulla scorta della **giurisprudenza delle Commissioni tributarie**. La tesi dell'Agenzia appare irrealistica poiché nel nostro ordinamento molte questioni controverse rimangono incerte anche dopo la pronuncia della Cassazione, in presenza di contrasti tra le Sezioni della Suprema Corte e tra i diversi collegi delle stesse Sezioni Unite.

neutica è stata raramente contestata ovvero risolta da una giurisprudenza ormai consolidata o il legislatore ha emanato una norma di interpretazione autentica.

Grado di sostenibilità della pretesa

Secondo l'Agenzia delle dogane gli Uffici dovranno valutare, sulla base delle prove raccolte, della giurisprudenza e (aggiungerei) (14), della più o meno esaustiva motivazione e di eventuali nullità procedurali dell'atto impositivo (ad esempio per difetto del contraddittorio procedimentale), la difendibilità dello stesso

nel contraddittorio processuale e, quindi, il prevedibile esito favorevole o sfavorevole del giudizio.

Principio di economicità dell'azione amministrativa

La convenienza della mediazione tributaria, specie nei casi in cui vi sia una scarsa sostenibilità della controversia, dovrà essere valutata anche alla luce dell'esigenza di evitare aggravii procedurali o finanziari, questi ultimi derivanti da un'eventuale soccombenza.

Sospensione della riscossione nelle more del reclamo e risorse proprie

La circolare in commento ricorda che, in pendenza del termine utile di 90 giorni per la conclusione della procedura amministrativa di reclamo/mediazione, sono sospesi per legge i termini per la riscossione ed il pagamento delle somme dovute in base all'atto impugnato. In tal caso gli interessi dell'erario non sono pre-

(13) Al riguardo si vedano gli approfonditi rilievi di A. Giovannini, "Reclamo mediazione tributaria: per una riflessione sistematica", cit., pag. 84 ss.

(14) Mi riferisco alle possibili nullità degli avvisi di rettifica

derivanti dal difetto della motivazione e del contraddittorio procedimentale ritenuti essenziali dall'art. 11, comma 7, D.Lgs. 8 novembre 1990, n. 374.

giudicati atteso che, in caso di mancato perfezionamento dell'accordo di mediazione, sono dovuti gli interessi, *medio tempore* maturati, nella misura prevista dalle singole leggi di imposta.

La sospensione della riscossione non sarà applicabile, in caso di reclamo avverso gli avvisi di rettifica relativi ai dazi doganali, cui del resto non è applicabile neppure la procedura di mediazione. Invero, ai sensi di quanto già disposto dall'art. 244 del Reg. CEE 12 ottobre 1992, n. 2913 e, ora, dall'art. 45 del Reg. UE 9 ottobre 2013, n. 952, afferente il codice doganale dell'Unione Europea (15), la presentazione di un ricorso non sospende l'esecuzione della decisione contestata. Pertanto, qualora l'atto impugnato abbia ad oggetto dazi doganali all'importazione, un'eventuale sospensione dell'esecuzione può essere disposta dall'Ufficio doganale solo previa apposita istanza del contribuente, corredata dalla prestazione di idonea garanzia, tranne nell'ipotesi in cui la richiesta di tale garanzia non cagioni al contribuente un grave pregiudizio economico o sociale (16).

Interpelli relativi ai tributi doganali e alle accise

La circolare in commento esamina brevemente le forme di interpello previste dall'art. 11 della Legge n. 212/2000 (afferente disposizioni in materia di "Statuto dei diritti del contribuente"), come modificato dall'art. 1 del D.Lgs. n. 156/2015 e, cioè:

LA PRASSI AMMINISTRATIVA

Sospensione della riscossione

La circolare n. 21/D/2015 ricorda che, in presenza del **termine** utile di 90 giorni per la conclusione della procedura amministrativa di **reclamo/mediazione**, sono **sospesi** per legge i **termini** per la **riscossione** ed il **pagamento** delle somme dovute in base all'**atto impugnato**. In tal caso gli interessi dell'erario non sono pregiudicati atteso che, in caso di mancato perfezionamento dell'accordo di mediazione, sono dovuti gli **interessi**, "medio tempore" maturati, nella misura prevista dalle singole leggi di imposta. La sospensione della riscossione **non** sarà applicabile in caso di reclamo avverso gli avvisi di rettifica relativi ai **dazi doganali**, cui del resto non è applicabile neppure la procedura di mediazione.

a) l'interpello "ordinario" riguardante l'applicazione delle disposizioni tributarie quando vi sono condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni medesime,

b) l'interpello "probatorio", concernente la sussistenza delle condizioni e valutazione dell'idoneità degli elementi probatori richiesti per legge per l'adozione di specifici regimi fiscali,

c) l'interpello "antiabusivo", relativo all'applicazione della disciplina dell'abuso del diritto ad una

specifico fattispecie (17),

d) l'interpello "disapplicativo", con il quale il contribuente può richiedere il parere dell'Ufficio in ordine alla sussistenza delle condizioni che legittimino la disapplicazione delle norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, o altre posizioni soggettive del soggetto passivo altrimenti ammesse dall'ordinamento.

Quindi l'Agenzia delle dogane ha correttamente ricordato che il codice doganale dell'Unione Europea (Reg. UE 952/2013) ed il Reg. CEE 2 luglio 1993, n. 2454 (afferente il regolamento di applicazione del Codice doganale previgente), prevedono riguardo ai dazi doganali una specifica disciplina concernente la possibilità di richiedere alle autorità doganali decisioni, informazioni, informazioni tariffarie vincolanti e informazioni vincolanti in materia di origine (artt. 22 ss.).

(15) In argomento si veda F. Cerioni, "Entrato in vigore il codice doganale dell'Unione Europea", in *Corr. Trib.*, n. 46/2013, pag. 3648; Id., "L'obbligazione doganale nel codice dell'Unione", *ivi*, n. 8/2014, pag. 645; Id., "Le garanzie del debito doganale nel codice dell'Unione Europea", *ivi*, n. 14/2014, pag. 1112; Id., "I regimi doganali nel codice dell'Unione Europea", *ivi*, n. 26/2014, pag. 2041 e, da ultimo, F. Mancuso (a

cura di), *Le regole doganali del commercio internazionale*, Roma, 2016, pag. 13 ss.

(16) F. Cerioni, "Sospensione di atti impositivi dell'Agenzia delle dogane", in *L'IVA*, n. 1/2003, pag. 25.

(17) Si ricorda che con il D.Lgs. 5 agosto 2000, n. 128, è stato introdotto nella Legge n. 212/2000 l'art. 10-bis, il quale ha disciplinato l'abuso del diritto e l'elusione fiscale.

Pertanto le forme di interpello previste dall'art. 11 della Legge n. 212/2000 possono trovare applicazione riguardo agli istituti disciplinati dalla normativa dell'Unione Europea solo al fine di conoscere l'indirizzo interpretativo dell'Agenzia delle dogane riguardo all'applicazione di norme nazionali cui fa espresso rinvio l'art. 5, n. 2), lett. a), del Reg. UE 952/2013.

Considerazioni conclusive

La circolare in commento dell'Agenzia delle dogane non affronta esaustivamente nessuno dei temi di interesse pratico per gli operatori del settore (indicazioni delle nullità, prescrizione e decadenze derivanti dalla normativa doganale e sulle accise, quali motivi che devono essere prioritariamente valutati Uffici ai fini dell'accoglimento del reclamo o dell'adesione alla proposta dell'Ufficio), né dà indicazioni di raccordo tra le procedure contenziose di accertamento (la controversia doganale) e le reintrodette procedure giustiziali e conciliative (il reclamo e la mediazione), confermando l'impressione che i vertici dell'Agenzia che scrivono

LA PRASSI AMMINISTRATIVA

Interpelli relativi ai tributi doganali e alle accise

Le forme di **interpello** previste dall'art. 11 della Legge n. 212/2000 possono trovare applicazione riguardo agli **istituti** disciplinati dalla normativa dell'**Unione Europea solo** al fine di conoscere l'**indirizzo interpretativo dell'Agenzia delle dogane** riguardo all'applicazione di norme nazionali cui fa espresso rinvio l'art. 5, n. 2), lett. a), del Reg. UE 952/2013.

(sottoscrivono) le circolari siano sempre più scollegati dalla realtà operativa. Quanto all'enfasi posta sul reclamo obbligatorio (a pena di improcedibilità del ricorso) e sulla mediazione giova rilevare, sia la scarsa utilizzabilità in concreto di questi strumenti deflattivi a causa del limitato valore delle controversie "riesaminabili" da

parte degli Uffici doganali, pari a ventimila euro, importo assai esiguo rispetto ai ben più elevati valori delle controversie che solitamente hanno ad oggetto dazi, iva all'importazione ed accise, sia l'evidente incostituzionalità degli istituti che si risolvono in un ostacolo alla tutela giurisdizionale in mancanza, tra l'altro, di garanzie circa l'imparzialità dell'organo decidente in sede amministrativa (non superabile dalla previsione di affidare l'istruttoria ad Uffici diversi della stessa struttura, perlopiù incaricate facenti capo alle stesse Aree Centrali), valutazioni che già avevano portato nel corso degli anni settanta alla declaratoria di incostituzionalità della maggior parte dei rimedi giustiziali allora previsti dall'ordinamento (18).

(18) Per i profili di incostituzionalità degli istituti in esame si rinvia a C. Glendi, "Commento all'art. 17-bis, D.Lgs. n. 546/1992", in AA.VV., "Abuso del diritto e novità sul processo tributario", in C. Glendi, C. Consolo e A. Contrino (a cura di), cit., pag. 182. Sotto il profilo di irrazionalità della reintroduzione del reclamo si evidenzia che già l'art. 71 del D.Lgs. n. 546/1992 ha abrogato espressamente le seguenti disposizioni di settore: l'art. 228 del R.D. 14 settembre 1931, n. 1175, che prevedeva in materia di tributi locali il ricorso al prefetto contro i ruoli viziati da errore materiale; l'art. 19, commi 4 e 5, e l'art.

20 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 638, che regolavano i ricorsi contro gli atti di accertamento dei tributi comunali e locali; l'art. 24 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 639, che disciplinava l'impugnazione degli atti di accertamento in materia di imposta comunale sulla pubblicità e diritti sulle pubbliche affissioni; gli artt. 63, comma 5 e 68, comma 3, del D.P.R. 28 gennaio 1988, n. 43, concernenti i ricorsi contro le risultanze dei ruoli relativi ai tributi locali; l'art. 4, comma 8, del D.L. 2 marzo 1989, n. 144, relativo al contenzioso in materia di ICIAP.