

Soggettività passiva dell'obbligazione doganale nel nuovo CDU

di Sara Armella (*)

Con l'entrata in vigore del nuovo Codice Doganale, il perimetro della **responsabilità** del **rap-presentante in dogana** continua a essere motivo di confronto e oggetto di numerose pronunce giurisprudenziali. Il legislatore unionale ha individuato criteri di collegamento differenziati tra il presupposto impositivo e i soggetti passivi dell'obbligazione doganale, in relazione alle fattispecie da cui origina il debito. Se, nei casi di dichiarazione regolare in dogana, non sorgono dubbi circa l'individuazione del soggetto passivo, ben più complessa è l'identificazione del debitore nell'ipotesi di obbligazione sorta a seguito di **inosservanza**. Il nuovo Codice prevede una **responsabilità** nei confronti di una **platea** potenzialmente assai **estesa** di persone, intervenute nei diversi momenti di **realizzazione** della **violazione**. A tale proposito, sempre più rilevanza è attribuita all'**indagine** del **giudice**, che dovrà tenere conto delle circostanze del caso concreto, al fine di verificare la colpevolezza del soggetto nei cui confronti è esercitata la pretesa doganale.

Il Codice Doganale dell'Unione (CDU) (1), in vigore dal 1° maggio 2016, ridisciplina in maniera più organica il presupposto impositivo, la soggettività passiva, nonché le vicende inerenti all'obbligazione doganale (la garanzia, l'adempimento, la riscossione, lo sgravio e l'estinzione dell'obbligazione) (2).

Rispetto al Codice previgente, va segnalato un cambio di impostazione, con un maggiore inquadramento sistematico, frutto soprattutto delle interpretazioni fornite dalla Corte di Giustizia Europea in occasione del rinvio pregiudiziale disposto dai giudici nazionali (3).

In generale, la nascita dell'obbligazione è da individuarsi nel momento in cui si realizza il presupposto impositivo dell'immissione in libera pratica dei beni esteri. L'immissione in libera pratica è il regime doganale definitivo, mediante il quale la merce non unionale acquisisce la posizione doganale di merce unionale; esso implica la volontà di una destinazione "definitiva" nell'Unione, diversamente da

quanto avviene in caso di transito esterno o di uso temporaneo del bene.

Il presupposto dell'obbligazione doganale è determinato dal realizzarsi di due simultanee condizioni: la prima è rappresentata dal fatto in sé del trasporto di merce estera nel territorio doganale unionale, mentre la seconda è integrata dall'immissione in libera pratica dei beni. Quest'ultima consiste nella volontà di immettere il prodotto nel circuito commerciale (ovvero di dargli una destinazione finale) all'interno dell'Unione.

Ai sensi dell'art. 158 CDU, la volontà di immettere in libera pratica la merce deve risultare da un'apposita dichiarazione da trasmettere in dogana, per via telematica. A differenza di altre dichiarazioni fiscali, che si limitano a rappresentare il fatto generatore del tributo, la dichiarazione doganale di immissione in libera pratica esprime la volontà dell'operatore di introdurre, nel mercato europeo, merce non unionale.

(*) *Avvocato in Genova e Milano - Armella & Associati, Studio legale*

(1) Regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio, 9 ottobre 2013, n. 952.

(2) Il titolo III è ripartito in quattro capi: nascita dell'obbligazione doganale; garanzia per un'obbligazione potenziale o esistente; riscossione, pagamento, rimborso e sgravio dell'impor-

to dei dazi; estinzione dell'obbligazione. Il primo capo, dedicato alla nascita di un'obbligazione doganale, comprende le sezioni "obbligazione doganale all'importazione", "obbligazione doganale all'esportazione" e "disposizioni comuni alle obbligazioni doganali sorte all'importazione o all'esportazione".

(3) Ci si permette di rinviare a S. Armella, *Diritto doganale dell'Unione europea*, Milano, 2017, pag. 35.

Dogane

Tale concetto è espresso dall'art. 201 CDU, secondo il quale le merci non unionali destinate al mercato dell'Unione, o al consumo privato nell'ambito del territorio doganale, sono vincolate al regime di immissione in libera pratica. Quest'ultimo determina una serie di adempimenti: l'introduzione, poiché soggetta alla vigilanza doganale, richiede che le merci siano condotte "immediatamente"

negli spazi doganali ovvero in luoghi previamente autorizzati e che siano oggetto di una dichiarazione *ad hoc*.

Il legislatore ha previsto criteri di collegamento differenziati tra il presupposto impositivo e i soggetti passivi dell'obbligazione doganale, in relazione alle fattispecie da cui origina il debito.

E invero, se nei casi normali la soggettività passiva è determinata avuto riguardo al soggetto che ha presentato la dichiarazione e, se diverso, anche a coloro per conto dei quali è stata presentata, ben più ampia è l'individuazione in caso di obbligazione sorta a seguito di inosservanza.

Operazione preceduta da una regolare dichiarazione doganale

L'immissione in libera pratica, nelle operazioni regolari, è preceduta da una dichiarazione di volontà (dichiarazione doganale), con la quale la persona che sta per introdurre le merci non unionali nel territorio doganale europeo (l'importatore o il suo rappresentante indiretto in dogana) manifesta all'Agenzia delle dogane

SOLUZIONI OPERATIVE

Operazione preceduta da una regolare dichiarazione doganale
Nelle operazioni regolari, l'**immissione in libera pratica** è preceduta da una **dichiarazione di volontà** (dichiarazione doganale), con la quale la persona che sta per introdurre le merci non unionali nel territorio doganale europeo (l'importatore o il suo rappresentante indiretto in dogana) manifesta all'Agenzia delle dogane l'intenzione di **modificare** in via definitiva il **regime** di tali prodotti. Il **soggetto passivo** del tributo è individuato nel **dichiarante**, ossia colui che presenta la dichiarazione doganale in nome proprio.

l'intenzione di modificare in via definitiva il regime di tali prodotti.

La normativa unionale stabilisce, in generale, che è il dichiarante, ossia colui che presenta la dichiarazione doganale in nome proprio, il soggetto passivo del tributo (art. 77, par. 3, CDU).

La veste di dichiarante può essere assunta dall'operatore stesso ovvero da un soggetto, appositamente incaricato dell'espletamento delle operazioni doganali, e che agisce in nome proprio, quale rappresentante indiretto. In tale ultima ipotesi, il CDU (art. 77, par. 3, CDU) individua quale soggetto passivo dell'obbligazione, oltre al rappresentante indiretto, anche il soggetto per conto del quale è effettuata l'operazione doganale.

L'obbligazione grava, pertanto, sull'importatore sia nel caso in cui proceda senza intermediari che nelle ipotesi in cui si avvalga di un rappresentante diretto o indiretto.

Sul punto la giurisprudenza della Corte di Giustizia è molto chiara, avendo in più occasioni ribadito che l'ignoranza della normativa comunitaria non scusa. È compito dell'importatore, in quanto operatore professionale, agire con diligenza e ciò presuppone il rispetto delle regole tecniche e un costante aggiornamento sulla disciplina e sull'interpretazione della norma (4).

Peraltro "l'operatore che si rivolge a un agente doganale, indipendentemente dal fatto che ciò avvenga nel contesto di una rappresentanza diretta o indiretta, è in ogni caso debitore dell'obbligazione doganale nei confronti delle autorità doganali e non può esimersi dalle sue responsabilità adducendo gli errori commessi

(4) CGE, 17 luglio 1997, causa C-97/95, Pascoal & Filhos vs. Fazenda Pública, in *Racc.*, 1997, pag. 4209; CGE, 14 novembre 2002, causa C-251/00, Ilumitrónica, in *Racc.*, 2002, pag. 10433; CGE, 12 dicembre 1996, causa C-38/95, Foods import S.r.l., in *Racc.*, 1996, pag. 6543; CGE, 14 maggio 1996, cause riunite C-153/94 e C-204/94, Faroe seafood, in *Racc.*, 1996, pag. 2465; CGE, 1° aprile 1993, causa C-250/91, Hewlett-Pac-

kard France, in *Racc.*, 1993, pag. 1819; CGE, 16 luglio 1992, causa C-187/91, Società cooperativa Belovo, in *Racc.*, 1992, pag. 4937; CGE, 8 aprile 1992, causa C-371/90, Beirafrio, in *Racc.*, 1992, pag. 2715; CGE, 26 giugno 1990, causa C-64/89, Deutsche fernsprecher, in *Racc.*, 1990, pag. 2535; CGE, 26 novembre 1998, causa C-370/96, Covita Ave, in *Racc.*, 1998, pag. 7711.

da tale agente" (5). L'obbligazione doganale grava sull'importatore, il quale non può esonerarsi da responsabilità, nei confronti della dogana, adducendo il tecnicismo della materia o l'incarico affidato all'agente doganale.

L'importatore è legato al rappresentante indiretto da un obbligo di solidarietà passiva paritetica (6), coerente con quanto disposto dall'art. 84 CDU, il quale prevede che, nell'ipotesi in cui, per una medesima obbligazione esistano più debitori, essi siano responsabili in solido al pagamento dell'importo dovuto.

Qualora, invece, il rappresentante agisca in nome e per conto dell'importatore (c.d. rappresentanza diretta) soltanto quest'ultimo è obbligato al pagamento dei dazi. E invero, nella rappresentanza diretta (art. 18, par. 1, CDU), il rappresentante redige la dichiarazione doganale in nome e per conto dell'importatore, con la conseguenza che soltanto quest'ultimo assume la posizione di dichiarante e responsabile dell'obbligazione doganale. In via generale, il rappresentante diretto che abbia operato con la dovuta diligenza non assume nessuna responsabilità personale in ordine al pagamento dei dazi doganali, ponendosi al riparo da eventuali azioni di recupero *a posteriori* esercitabili dall'Agenzia delle dogane (7).

Ciò nondimeno, laddove il rappresentante diretto non abbia agito con la dovuta diligenza e abbia fornito all'amministrazione dati inesatti, assume anch'esso la responsabilità nell'adempimento dell'obbligazione doganale.

L'art. 77, ultimo paragrafo, CDU, contempla infatti l'ipotesi della dichiarazione doganale errata, da cui deriva la mancata riscossione (totale o parziale) dei dazi. Si è in presenza, in questi casi, di merce che è stata accompagnata dalla dichiarazione, ove però sono contenute

informazioni errate, idonee a incidere sulla liquidazione dei dazi (es. valore, origine preferenziale). In presenza di tali situazioni, anche il rappresentante diretto è responsabile dell'obbligazione, sia nell'ipotesi in cui fosse a conoscenza della loro erroneità che nel caso in cui avrebbe ragionevolmente dovuto esserne a conoscenza.

Obbligazione sorta a seguito di inosservanza

Il nuovo Codice dell'Unione, riproducendo in larga parte i previgenti articoli da 202 a 205 c.d.c., ha regolato in un'unica norma i casi in cui l'obbligazione doganale sorge a seguito di inosservanza della normativa doganale, prima riconducibili a diverse fattispecie di irregolarità.

Per tali ipotesi, il Codice estende la responsabilità del pagamento dei dazi a una vasta platea di soggetti, individuati nell'art. 79 CDU, fermo restando il principio fondamentale per cui la responsabilità grava sempre sulla persona che era tenuta a rispettare gli obblighi oggetto di violazione (art. 79, par. 3, lett. a), CDU).

E invero, nei casi di irregolare introduzione della merce, sottrazione al controllo doganale e inosservanza di uno degli obblighi per le merci in regime di uso finale nell'Unione Europea (art. 79, par. 3, CDU) sono debitori:

- a) qualsiasi persona che era tenuta a rispettare gli obblighi previsti dalla normativa doganale;
- b) qualsiasi persona che sapeva, o avrebbe dovuto ragionevolmente sapere, che non era rispettato un obbligo previsto dalla normativa doganale e che ha agito per conto della persona tenuta a rispettare tale obbligo, o che ha partecipato all'atto che ha dato origine alla violazione;

(5) CGE, 11 febbraio 2011, causa C-78/10, Berel e a., in *Racc.*, 2011, pag. 717; CGE, 20 novembre 2008, causa C-38/07, Heuschen & Schrouff Oriental Foods Trading/Commissione, in *Racc.*, 2008, pag. 8599.

(6) E invero, ai sensi dell'art. 77, par. 3, CDU, il debitore è il dichiarante nonché, in caso di rappresentanza indiretta, è "parimenti debitrice" la persona per conto della quale è fatta la dichiarazione in dogana. La solidarietà passiva paritetica pone tutti i condebitori sullo stesso piano nei confronti del creditore (Agenzia delle dogane), a tutela della sua posizione creditoria, ma consente che tra i soggetti coobbligati possa sorgere una

diversa ripartizione della responsabilità, tale da configurare un'obbligazione integrale di manleva di uno nei confronti degli altri. Cass., Sez. V, 1° marzo 2006, n. 4575; Cass., SS.UU., 23 luglio 2004, n. 13905; Cass., Sez. III, 5 dicembre 2002, n. 17266; Cass., Sez. I, 3 luglio 1998, n. 6531; Cass., Sez. I, 2 giugno 1994, n. 5347; Cass., Sez. I, 29 aprile 1994, n. 4179; Cass., Sez. I, 17 giugno 1993, n. 6767; Cass., SS.UU., 15 gennaio 1993, nn. 499 e 500.

(7) Art. 77, par. 3, CDU. Per ulteriori approfondimenti sul punto, ci si permette di rinviare a S. Armella, *Diritto doganale dell'Unione europea*, Milano, 2017, pag. 118 ss.

Dogane

c) qualsiasi persona che ha acquisito o detenuto la merce irregolare e che sapeva, o avrebbe dovuto ragionevolmente sapere, che non era stato rispettato un obbligo previsto dalla normativa doganale.

Nel caso di inosservanza di una condizione fissata per il vincolo di merci non unionali a un regime doganale o per la concessione, in virtù dell'uso finale delle merci, di un'esenzione dai dazi o di un'aliquota ridotta di dazio all'importazione (art. 79, par. 1, lett. c), CDU) diviene invece debitore la persona tenuta a rispettare tali condizioni (8).

Come si evince dall'ampiezza dei soggetti obbligati, il legislatore ha ritenuto responsabili, indipendentemente dall'elemento soggettivo ravvisabile nella loro condotta, tutti coloro che erano tenuti a rispettare gli obblighi previsti dalla normativa doganale. Per costoro, la responsabilità in ordine all'obbligazione è conseguenza dell'inosservanza, a prescindere dalla natura intenzionale o meno della stessa, salvi i casi di infrazioni meno gravi.

Soggetti astrattamente responsabili in caso di irregolarità

Il CDU prevede, inoltre, la responsabilità nei confronti di una platea potenzialmente assai estesa di persone, intervenute prima, durante e dopo la realizzazione della violazione: i soggetti

SOLUZIONI OPERATIVE

Obbligazione

sorta a seguito di inosservanza

Nei casi di irregolare introduzione della merce, sottrazione al controllo doganale e inosservanza di uno degli obblighi per le merci in regime di uso finale nell'Unione Europea, è **debitore** qualsiasi persona:

- che era tenuta a **rispettare** gli **obblighi** previsti dalla **normativa doganale**;
- che **sapeva**, o avrebbe dovuto ragionevolmente sapere, che **non era rispettato** un **obbligo** previsto dalla normativa doganale e che ha agito per conto della persona tenuta a rispettare tale obbligo, o che ha partecipato all'atto che ha dato origine alla violazione;
- che ha acquisito o detenuto la **merce irregolare** e che **sapeva**, o avrebbe dovuto ragionevolmente sapere, che **non era stato rispettato** un **obbligo** previsto dalla normativa doganale.

astrattamente responsabili, infatti, sono definiti con una formulazione quanto mai ampia. Sono obbligate:

- le persone che hanno agito per conto di chi era tenuto a rispettare gli obblighi previsti dalla normativa doganale;
- le persone che hanno partecipato all'atto, che ha dato luogo al mancato rispetto dell'obbligo;
- le persone che hanno acquisito o detenuto le merci importate, in violazione degli obblighi.

Le condotte descritte evidenziano che non è necessaria la partecipazione diretta alla condotta illecita,

essendo sufficiente l'intervento anche in atti a questa collegati (9).

Per tutti i soggetti da ultimo elencati, l'obbligazione doganale sorge esclusivamente se, insieme alla condotta descritta, sia ravvisabile anche la consapevolezza della violazione ovvero la colpevole inconsapevolezza, integrata dalla violazione di un dovere di diligenza ("avrebbe dovuto ragionevolmente sapere").

Per l'esonero o l'insorgenza dell'obbligazione assume rilievo, pertanto, la buona fede, in coerenza con il 38° considerando del codice, il quale prevede che "è opportuno tener conto della buona fede della persona interessata nei casi in cui un'obbligazione doganale sorge in seguito a inosservanza della normativa dogana-

(8) Quando i dati e la dichiarazione presentati in dogana per uno dei regimi doganali di cui all'art. 79, par. 1, lett. c), CDU comportano la mancata riscossione totale o parziale dei dazi all'importazione, è debitrice anche la persona che ha fornito tali dati e che era o avrebbe dovuto ragionevolmente essere a conoscenza della loro erroneità (art. 79, par. 4, CDU).

(9) La Corte di Giustizia ha ritenuto debitore dell'obbligazione doganale anche colui che sia intervenuto come intermediario, ai fini della conclusione di contratti di compravendita delle merci, dovendo secondo ragione sapere che tale introduzione era stata irregolare. Per le persone che hanno soltanto partecipato all'introduzione illecita o che hanno acquisito o detenuto

la merce, il presupposto per la responsabilità è rappresentato dall'elemento soggettivo della consapevolezza dell'irregolarità o dalla colpevole ignoranza di tale situazione. Cass., Sez. V, 23 novembre 2011, n. 24675. Circa la responsabilità delle società capogruppo, cfr. Cass., Sez. V, 2 luglio 2014, n. 15034. La Corte di Giustizia ha inoltre affermato che anche i meri intermediari (incaricati della gestione del sito internet) ai fini della conclusione del contratto di compravendita, avrebbero dovuto conoscere l'irregolarità dell'operazione e sono pertanto responsabili dell'obbligazione doganale. CGE, 17 novembre 2011, causa C-454/10, Oliver Jestel vs. Hauptzollamt Aachen, in *Racc.*, 2011, pag. 1725.

le e minimizzare l'impatto della negligenza da parte del debitore" (10).

In considerazione di tale criterio, che intende salvaguardare coloro che incorrono in errori involontari, nelle ipotesi di violazione degli obblighi previsti dalla normativa doganale, la responsabilità della persona che ha agito per conto dell'operatore è subordinata al riscontro della sussistenza di un elemento soggettivo di dolo e di colpa. Si tratta di una disciplina di significativo rilievo, in quanto esclude la responsabilità nell'obbligazione nei confronti di soggetti a vario titolo incaricati nell'espletamento delle attività delegate, ove abbiano agito in maniera informata e rispondente ai criteri di diligenza connessi al ruolo svolto.

Il comportamento di chi ha fornito un contributo causale, con la propria condotta, alla realizzazione dell'inosservanza deve essere valutato in via prognostica, avendo riguardo a tutte le circostanze del caso concreto, e utilizzando il criterio della diligenza, parametrato in relazione alle competenze professionali del soggetto agente. Secondo quanto precisato dalla Corte di Giustizia, il corretto parametro di riferimento è rappresentato dal comportamento di un operatore diligente e accorto (11).

Rilevanza dell'elemento soggettivo

Tenuto conto di tali elementi di riferimento, per il sorgere della responsabilità occorre che la persona che ha partecipato all'irregolarità dovesse esserne ragionevolmente a conoscenza (12).

Anche con riguardo alle ipotesi contemplate dalla lett. c) dell'art. 79 CDU (acquisto o detenzione di merce irregolare), la *ratio* della nor-

ma risulta più chiara, avendo riguardo alle pronunce espresse dalla Corte di Giustizia nella vigenza del c.d.c.

Tra queste, assume rilievo il principio espresso, esaminando un caso in cui la violazione doganale, pur commessa da altri, lambiva anche l'addetto alla conclusione di contratti di compravendita: in tale occasione, la Corte di Giustizia ha affermato che quest'ultimo ha (o deve in ogni caso avere) conoscenza che le merci provenienti da un Paese terzo e introdotte in uno Stato comunitario devono scontare i dazi all'importazione. Occorre, pertanto, verificare se, alla luce delle informazioni in suo possesso, l'intermediario abbia adottato tutte le precauzioni necessarie per garantire che le merci non fossero introdotte irregolarmente nel territorio doganale europeo. Rileva, inoltre, il periodo in cui l'intermediario ha svolto la propria attività con il fornitore estero, poiché più tale periodo si è prolungato nel tempo, più è probabile che egli fosse a conoscenza delle pratiche di importazione irregolare (13).

Un'attenta analisi del caso concreto, del livello di coinvolgimento del soggetto, del ruolo svolto, della sua eventuale diligenza, sono fondamentali per l'individuazione dei soggetti passivi. Va precisato, inoltre, che le ipotesi di insorgenza dell'obbligazione devono anche essere attentamente coordinate con i casi di estinzione, alcuni dei quali operano soltanto a favore dei coobbligati in buona fede (14).

Diversificazione delle posizioni

Il CDU prevede diverse ipotesi di regolarizzazione di violazioni minori ovvero di infrazioni improduttive di danno per l'Erario, in relazione

(10) In senso contrario, CGE, 17 luglio 1997, causa C-97/95, Pascoal & Filhos Lda contro Fazenda Pública, in *Racc.*, 1997, pag. 4209; Cass., Sez. V, 23 novembre 2011, n. 24675 che, per l'ipotesi di irregolare introduzione della merce, hanno ritenuto l'operatore responsabile dell'obbligazione doganale a prescindere dalla sua buona fede.

(11) CGE, 17 novembre 2011, causa C-454/10, Oliver Jestel contro Hauptzollamt Aachen, in *Racc.*, 2011, pag. 11725.

(12) Il CDU non ha recepito l'859 DAC, il quale prevedeva, nelle ipotesi di inosservanza delle disposizioni relative regime doganale prescelto, che non sorgesse l'obbligazione doganale se tale inosservanza non aveva comportato alcuna conseguenza sul corretto funzionamento di tale regime. D'altra parte, tuttavia, il CDU ha ampliato i casi in cui l'obbligazione doganale

si estingue (art. 124 CDU).

(13) Ugualmente, secondo i giudici comunitari, il datore di lavoro può rispondere dell'obbligazione doganale sorta a carico del dipendente che ha proceduto alla irregolare importazione, a condizione che vi abbia partecipato conoscendo o dovendo conoscerne l'irregolarità, ma tale conoscenza si può ragionevolmente presupporre se l'introduzione della merce è avvenuta mediante gli strumenti o il personale della sua azienda. CGE, causa C-414/02, Spedition Ulustrans, in *Racc.*, 2004, pag. 8633. Il tema assume rilevanza anche ai fini della responsabilità del rappresentante indiretto.

(14) Per ulteriori approfondimenti sul punto, ci si permette di rinviare a S. Armella, *Diritto doganale dell'Unione europea*, Milano, 2017, pag. 135 ss.

Dogane

alle quali può assumere un diverso rilievo la condotta dei singoli coobbligati. Nel caso, per esempio, in cui l'obbligazione doganale sia sorta ai sensi dell'art. 79, ma sono state fornite alle autorità prove sufficienti a dimostrare che le merci sono uscite dal territorio doganale (senza essere state né utilizzate, né consumate), l'obbligazione doganale non si estingue per l'autore o gli autori di un tentativo di frode (art. 124, par. 6, CDU).

Rimangono pertanto obbligati, tra più soggetti coinvolti nell'operazione, coloro che hanno agito dolosamente, mentre l'assenza di danno e di volontà colpevole esonera il compartecipe. La modulazione delle responsabilità dei soggetti coinvolti nell'irregolarità è chiaramente espressa dall'art. 124, par. 5, a tenore del quale l'obbligazione doganale si estingue soltanto per le persone cui è concesso lo sgravio, mentre rimane ferma per gli altri debitori.

Ciò posto, occorre ora rilevare che (salve le ipotesi di estinzione) l'importatore risponde in ogni caso delle irregolarità della dichiarazione, non potendo invocare la propria inesperienza per esimersi dall'obbligazione daziaria (15).

Rappresentanza diretta e indiretta

Per la responsabilità dell'incaricato delle operazioni occorre invece distinguere tra l'ipotesi di rappresentanza diretta e indiretta.

SOLUZIONI OPERATIVE

Rappresentanza diretta e indiretta

Per individuare un'eventuale responsabilità in capo al soggetto incaricato delle operazioni doganali, occorre distinguere tra le ipotesi di rappresentanza diretta e indiretta. Il **rappresentante diretto**, infatti, **non assume nessuna responsabilità personale** in ordine all'obbligazione doganale, tranne nel caso in cui abbia presentato una dichiarazione fondata su dati inesatti e della cui erroneità era, o avrebbe dovuto ragionevolmente essere, a conoscenza. Diverso, invece, è il caso del rappresentante **indiretto** che, agendo per conto dell'importatore, ma in nome proprio, diviene **responsabile** dell'obbligazione doganale in quanto **dichiarante**, nei c.d. **casi normali**. Nelle ipotesi di obbligazione sorta in seguito a irregolarità, la responsabilità sorge soltanto se il rappresentante indiretto è la stessa persona che ha posto in essere la violazione ovvero se conosceva, o avrebbe dovuto conoscere, la situazione irregolare.

E invero, in via generale il rappresentante diretto non assume nessuna responsabilità personale in ordine all'obbligazione doganale, tranne nel caso in cui abbia presentato una dichiarazione fondata su dati inesatti e della cui erroneità era, o avrebbe dovuto ragionevolmente essere, a conoscenza (16).

Diverso, invece, è il caso del rappresentante indiretto che, agendo per conto dell'importatore, ma in nome proprio, diviene responsabile dell'obbligazione doganale in quanto dichiarante, nei c.d. casi normali, contemplati dall'art. 77 CDU. Nelle ipotesi di obbligazione sorta in seguito a irregolarità (art. 79 CDU), si è già ri-

levato che la responsabilità sorge soltanto se il rappresentante indiretto è la persona che ha posto in essere la violazione degli obblighi ovvero se conosceva, o avrebbe dovuto conoscere, la situazione irregolare.

Anche nei riguardi del rappresentante la valutazione della responsabilità va svolta tenendo conto di tutte le circostanze del caso concreto e, di conseguenza, anche dell'eventuale sussistenza delle ipotesi idonee a determinare l'estinzione dell'obbligazione, ivi comprese le altre esimenti che danno luogo a rimborso o sgravio.

Giurisprudenza recente

Il perimetro della responsabilità del rappresentante doganale continua a essere motivo di confronto e di pronunce giurisprudenziali. In

(15) CGE, 20 novembre 2008, causa C-38/07, Heuschen & Schrouff oriental foods trading BV contro Commissione, in *Racc.*, 2008, pag. 8599.

(16) In particolare, l'art. 77, par. 3, CDU, dispone che se la dichiarazione in dogana è redatta in base a dati che determi-

nano la mancata riscossione totale o parziale dei dazi all'importazione, la persona che ha fornito i dati necessari per la stesura della dichiarazione ed era o avrebbe dovuto ragionevolmente essere a conoscenza della loro erroneità, è anch'essa debitrice.

una delle più recenti sentenze, la Commissione tributaria provinciale di Milano (17) esclude l'obbligazione doganale nei confronti del rappresentante indiretto, ove la contestazione esuli dalle verifiche di sua competenza.

Nel caso concreto, in particolare, era in discussione la determinazione del valore doganale, in relazione a stampi forniti al produttore dall'importatore e in presenza di una contestazione penale promossa nei confronti di quest'ultimo, ma non dell'agente doganale. Il giudice afferma, in proposito, che non è corretto ipotizzare un'indiscriminata responsabilità del rappresentante indiretto, ma è necessario procedere a un'attenta analisi delle circostanze del caso concreto.

In particolare, "non è dato rilevare, nella fattispecie, il fattivo coinvolgimento dello spedizioniere in azioni svianti il corso del procedimento doganale ed estranee al mandato professionale, limitandosi il controllo dello spedizioniere alla verifica della corrispondenza tra la dichiarazione doganale e la situazione obiettiva della merce risultante dalla documentazione fornita dall'importatore, non potendosi investire lo spedizioniere doganale di una funzione

LA GIURISPRUDENZA

Ultimi orientamenti giurisprudenziali

Le più recenti pronunce di merito escludono una responsabilità oggettiva a carico dell'agente doganale, ritenendo necessaria una **verifica**, caso per caso, della **colpevolezza** del soggetto nei cui confronti è esercitata la pretesa doganale.

Nell'ipotesi in cui la **contestazione non** sia avvenuta al momento dell'**importazione** e l'**irregolarità** dei **dati** forniti sia emersa soltanto all'esito di approfondite **indagini** svolte dalle autorità amministrative, tali da escludere la consapevolezza del rappresentante circa l'irregolarità dell'importazione, la giurisprudenza di merito **non** ravvisa la **responsabilità solidale** del rappresentante indiretto, con la conseguenza che il proprietario della merce rimane l'unico soggetto gravato dall'obbligazione doganale.

investigativa, spettante ad altri organi dello Stato, muniti dei necessari poteri investigativi". Ad avviso del giudice, quando si verificano tali circostanze, il rappresentante indiretto non risponde né per i tributi doganali, né per le sanzioni.

Tale sentenza non rappresenta un *unicum* in materia, poiché la più recente giurisprudenza di merito nega la legittimità di una responsabilità oggettiva a carico dell'agente doganale, affermando la necessità di verificare, caso per caso, la colpevolezza del soggetto nei cui confronti è

esercitata la pretesa doganale, in attuazione dei richiamati principi unionali.

Nel frequente caso in cui la contestazione non sia avvenuta al momento dell'importazione e l'irregolarità dei dati forniti sia emersa soltanto all'esito di approfondite indagini delle autorità amministrative, tali da escludere la consapevolezza del rappresentante circa l'irregolarità dell'importazione, la giurisprudenza di merito non ravvisa la responsabilità solidale del rappresentante indiretto, con la conseguenza che il proprietario della merce rimane l'unico soggetto gravato dall'obbligazione doganale (18).

(17) Comm. trib. prov. di Milano, Sez. XV, 16 gennaio 2017, n. 332.

(18) Comm. trib. prov. di Genova, Sez. V, 19 dicembre 2016, n. 2306; nello stesso senso, Comm. trib. prov. di Varese, Sez.

V, 22 novembre 2016, n. 629; Comm. trib. prov. di Milano, Sez. II, 31 marzo 2015, n. 3049; Comm. trib. prov. di Genova, Sez. XIII, 5 maggio 2016, n. 1113; Comm. trib. prov. di Cuneo, Sez. I, 7 luglio 2016, n. 235.