

COMM. TRIB. PROVINCIALE MILANO - 82/31/2012

FATTO

Con il ricorso in epigrafe PUMA ITALIA S.r.l. impugnava gli avvisi di rettifica dell'accertamento n. Omissis ed i correlati atti di contestazione sanzioni notificati tra il 17 maggio ed il 27 giugno 2011, emessi dall'Agenzia delle Dogane, Ufficio di Milano 1, relativi a DAZI con il quale, l'Ufficio accertava un maggior carico tributario in relazione alle importazioni effettuate:

Con autonomo ricorso NYK LOGISTIC ITALY - S.p.A., in qualità di rappresentante indiretto in dogana impugnava l'avviso di rettifica dell'accertamento n. Omissis, e del conseguente atto di contestazione sanzioni, notificati il 19 maggio 2011.

I ricorsi sono riuniti per evidenti motivi di connessione oggettiva.

La società Puma Italia S.r.l. esercita commercio all'ingrosso di calzature e di articoli sportivi. Fa capo al gruppo multinazionale con casa madre "Puma Ag, Ru. Da. Sport" PUMA AG - con sede in Germania.

A seguito di attività di verifica, nell'ambito di un controllo disposto dalla Dogana di Milano 1, era redatto pvc con il quale l'Ufficio contestava alla società ricorrente l'errata indicazione del valore della merce importata con le dichiarazioni d'importazione elencate in ogni atto di rettifica dell'accertamento, perché non integrato con le percentuali relative ai diritti di licenza che PUMA ITALIA corrisponde a PUMA AG in base al contratto di licenza stipulato nell'agosto del 2000, come previsto dall'art. 32, comma 1 punto c) del Regolamento CE n. 2913/1992 e dall'art. 157, comma 2, dei Regolamento CE n. 2454/1993.

A sostegno del ricorso la PUMA eccepiva i seguenti motivi

- violazione dell'art 12, comma 5 della L. 27 luglio 2000, n 212, in quanto l'attività di verifica si è protratta oltre i trenta giorni previsti dalla norma con conseguente invalidità degli atti impugnati in quanto fondati su prove illegittimamente acquisite (CTR Lombardia, sez I, 19.03.2008, n. 12 e CTP Catania, sez 2, n. 238, 04.05.2004); da luglio ad ottobre 2010, la proroga del termine non è stata motivata
- carenza di legittimazione attiva delle Dogane di Milano: le bollette doganali sono state presentate presso dogane diverse da quella di Milano e pertanto solo gli uffici delle dogane presso i quali la merce è stata sdoganata avrebbero potuto legittimamente effettuare la rettifica delle bollette controverse, in ottemperanza alle disposizioni degli artt. 215 e 201 del Reg. CE 2913/1992, che stabiliscono i criteri per l'individuazione del luogo e del momento di nascita dell'obbligazione doganale;
- illegittimità della pretesa concernente l'inclusione del valore dei servizi resi da Puma AG a Puma Italia, nel prezzo di acquisto della merce importata;
- violazione delle norme in materia di valore in dogana: erronea ricostruzione dei rapporti intercorrenti tra Puma Italia, Puma AG ed i fornitori esteri in materia di IVA, illegittima duplicazione posto che l'imposta sul valore aggiunto dovuta in Italia, viene assolta con il meccanismo del "reverse charge" da Puma Italia
- illegittimità dei provvedimenti impugnati per difetto assoluto di prova;
- in via subordinata, erronea determinazione del valore: violazione dell'art. 7 della legge 212/2000;

- applicabilità degli artt. 220 e 239 del codice doganale comunitario, a tutela della buona fede della ricorrente. Ulteriori eccezioni erano sollevate in merito agli atti di contestazione sanzioni.

La contribuente concludeva chiedendo l'annullamento degli atti impugnati con condanna dell'Ufficio al pagamento delle spese di lite

NIK LOGISTIC nel suo ricorso eccepiva:

- carenza di motivazione dell'atto impugnato in violazione dell'art. 11 d.lgs. 374/90 in relazione alla legittimazione attiva in capo alla ricorrente;
- violazione dell'art. 12, comma 7 della L. 27 luglio 2000, n. 212 in quanto la ricorrente non ha potuto fruire del termine di 60 giorni tra la notifica del processo verbale e l'emissione dell'atto impositivo. Nella fattispecie il processo verbale è stato notificato allo spedizioniere contestualmente all'avviso di rettifica;
- carenza di legittimazione attiva delle Dogane di Milano;
- nel merito ribadiva le stesse contestazioni svolte da PUMA anche in riferimento alle sanzioni. Concludeva chiedendo l'accoglimento del ricorso e la condanna dell'Ufficio alle spese di lite

L'Ufficio, regolarmente costituito, chiedeva in via preliminare la riunione del ricorso proposto da PUMA con altri connessi presentati dalla stessa ricorrente nonché la riunione, con quelli proposti dai rappresentanti in dogana. Nel merito chiedeva la conferma del suo operato ed il rigetto dei ricorsi con condanna dei contribuenti alle spese di giudizio. Contrastava in toto le argomentazioni difensive.

Sulla pretesa violazione dell'art. 12 legge 212/2000, affermava che gli accessi erano stati effettuati saltuariamente, senza una presenza giornaliera, costante e continuativa dei funzionari verificatori, presso la sede dei contribuenti;

Sulla carenza di legittimazione attiva delle Dogane di Milano l'Ufficio insisteva sulla cooperazione tra uffici, rilevando che l'ufficio delle Dogane di Milano e l'ufficio competente ad acquisire i documenti oggetto del controllo a posteriori per il fatto che la sede legale della società importatrice, depositaria dei documenti, ha la propria ubicazione a Milano.

Sull'asserita illegittimità della pretesa tributaria confermava la presenza, nella fattispecie, dei presupposti richiesti dalla normativa comunitaria per l'inclusione delle royalty nel valore in dogana delle merci importate;

Sulle contestazioni in materia di IVA per assente duplicazione d'imposta, evidenziava la differenza tra le due modalità di assolvimento dell'imposta (pagamento dell'IVA all'importazione ed emissione di autofattura) e rilevava la mancanza di prove su quanto asserito dalla parte in ordine all'assolvimento dell'obbligazione tributaria atteso che le autofatture esibite dalla società non possono ritenersi sufficienti in quanto non riconducibili alle operazioni di importazione oggetto di verifica;

Sull'illegittimità del provvedimento per difetto assoluto di prova faceva rilevare che l'accordo di concessione in licenza del marchio di cui si discute, il contratto di agenzia tra la Worl Cat Ltd e Puma Italia, nonché i contratti tra la World ed i produttori asiatici, rappresentano una fonte probatoria imprescindibile per la conferma della legittimità dell'accertamento;

Sulla pretesa erroneità della determinazione del valore e sulla contestata violazione dell'art. 7 della legge n. 212/2000, richiamava la clausola 6.1 del contratto di licenza che

individua nel 7,5 per cento l'ammontare che Puma Italia deve corrispondere a Puma AG a titolo di royalty. La determinazione delle somme di cui agli avvisi di rettifica riguarda la sommatoria del totale dei diritti da riscuotere. Negava, infine, l'esistenza dei presupposti per l'applicazione dell'art. 220 del CDC, in presenza di una procedura semplificata accordata alla società ricorrente e in virtù dell'art. 78 del CDC che consente la revisione dell'accertamento dopo lo sdoganamento delle merci. Replicava puntualmente anche alle contestazioni di NIK LOGISTIC concludendo per il rigetto del ricorso.

Poiché nelle more del giudizio erano notificate le relative cartelle di pagamento le ricorrenti ne chiedevano la sospensione in via cautelare data la precarietà della situazione economica, documentata in atti. Il presidente della Commissione, accordava la sospensiva con decreto fissando per l'11 novembre 2011 la conferma del provvedimento. In tale data la Commissione confermava, il provvedimento cautelare e fissava per la trattazione del merito l'udienza del 10 febbraio 2012.

Le ricorrenti depositavano ulteriori memorie per ribadire le proprie posizioni ed allegavano giurisprudenze di legittimità e di merito che conforta le tesi fin qui sostenute.

Alla pubblica udienza dei 10 febbraio 2012 i rappresentanti delle parti si riportavano alle rispettive difese.

DIRITTO

I ricorsi sono fondati.

Devono essere preliminarmente esaminate le eccezioni sollevate dalla ricorrente PUMA - peraltro riprese anche dallo spedizioniere - trattandosi di rilievi pregiudiziali che riguardano le modalità con cui sono stati emessi gli avvisi di rettifica dell'accertamento nei confronti dell'importatore e da cui sono successivamente scaturiti gli avvisi notificati alle altre società coinvolte nell'attività di accertamento.

La prima eccezione, relativa alla pretesa violazione dell'art 12, comma 5 della L. n. 212/00 per essersi l'attività di verifica protratta oltre i trenta giorni previsti dalla norma, giustificata da alcune sentenze della giurisprudenza di merito, non è, a parere di questo Collegio, fondata.

L'art. 12, comma 5 della L. n. 212/2000 prevede che La permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio. Gli operatori possono ritornare nella sede del contribuente, decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni.

Secondo Puma Italia S.r.l. la verifica si sarebbe protratta per diversi mesi, violando la norma citata con conseguente nullità dell'accertamento.

In realtà gli accessi effettuati non hanno concretizzato la fattispecie di permanenza degli operatori civili dell'amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente oltre i trenta giorni lavorativi.

La norma, infatti, fa riferimento alla presenza giornaliera e costante dei funzionari verificatori devono essere, considerati i giorni di effettiva presenza degli operatori civili o militari del Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente che, ininterrottamente per trenta giorni si recano presso la sede del contribuente. La finalità

della disposizione, è duplice tutelare, da un lato, l'interesse della società verificata a subire la minore turbativa possibile allo svolgimento delle proprie attività; dall'altro non pregiudicare l'interesse dell'Ufficio, tenuto a svolgere adeguatamente le ispezioni autorizzate.

La stessa giurisprudenza richiamata dalla società ricorrente interpreta l'art. 12 nel senso che i giorni di durata della verifica devono essere intesi come lavorativi e consecutivi, circostanza che non si è verificata nel caso concreto con la conseguenza, che, nella fattispecie, non sussiste alcuna violazione dello Statuto del contribuente tale da determinare l'annullamento dell'atto impositivo.

La Commissione ritiene, invece, fondata, ed assorbente ai fini del decidere, l'eccezione relativa alla carenza di legittimazione attiva delle Dogane di Milano in violazione degli artt. 201 e 215 Reg. Ce 12 ottobre 1992, n. 2913 e dell'art. 97 Cost.

Dalla documentazione prodotta, emerge, e tale evidenza non è contestata dalla Dogana di Milano 1, che le dichiarazioni doganali per le operazioni in contestazione sono state presentate presso altre dogane dove la merce è stata svincolata, e dunque resa disponibile all'importatore.

Di conseguenza, in ossequio al principio della competenza, posto a tutela dell'assetto funzionale dell'Amministrazione e della sua neutralità, e garantito dall'art. 97 della Costituzione - secondo cui Nell'ordinamento degli uffici sono determinate le sfere di competenza, le attribuzioni e le responsabilità proprie dei funzionari. solo le dogane presso cui era sorta l'obbligazione doganale avrebbero potuto legittimamente effettuare la rettifica delle dichiarazioni presentate presso i loro uffici.

Ogni Ufficio, infatti, è titolare di una specifica sfera di competenza territoriale, indicata dalla legge, e come tale inderogabile ne consegue che l'atto emesso da un ufficio incompetente è viziato da nullità, come riconosciuto unanimemente dalla giurisprudenza di merito.

Né questo principio viene meno nel campo del diritto doganale, dato che il d.P.R. n. 43/73 - Approvazione del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale disciplina in modo espresso ed organico - v. artt. da 3 a 9 - la ripartizione delle competenze per materia e per territorio tra le diverse Dogane.

Il rispetto della competenza territoriale, dunque, è imprescindibile per la legittimità dell'atto posto in essere.

I dazi doganali sono dovuti in relazione allo svolgimento di una determinata operazione doganale. L'autorità investita del potere di rettificare la dichiarazione doganale e l'ufficio presso il quale si è incardinato il rapporto giuridico tributario, cioè l'ufficio presso cui è stata presentata la dichiarazione doganale e dove è stata importata la merce.

Le norme che disciplinano la nascita dell'obbligazione doganale sono contenute nel capitolo II del regolamento CEE n. 2913/92, il c.d. CDC.

L'art. 201, comma 2, stabilisce che L'obbligazione doganale sorge al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana mentre l'art. 215, comma 1, del CDC, disponendo in relazione al luogo in cui sorge l'obbligazione de quo, fissa il principio, espresso peraltro in modo inequivocabile, secondo cui l'obbligazione doganale sorge nel luogo in cui avvengono i fatti che la generano.

Come appena rilevato il fatto generatore del tributo è rappresentato dalla presentazione della dichiarazione doganale e dalla sua accettazione.

Ne consegue che le dogane competenti a operare la rettifica della dichiarazione doganale sono solo quelle presso le quali è sorta l'obbligazione tributaria doganale, ove le dichiarazioni doganali di importazione sono state presentate e accettate.

La normativa nazionale primaria e di attuazione è in linea con le difese di parte ricorrente. Infatti l'art. 2, lett. f. della legge delega n. 349/89 al governo, per l'adozione di norme per aggiornamento, la modifica e l'integrazione delle disposizioni legislative in materia doganale, dispone che L'ufficio doganale, dopo la presentazione della dichiarazione, procederà alla verifica della dichiarazione stessa e della relativa documentazione, affermando che legittimata alla rettifica d'ufficio della dichiarazione doganale è la stessa Dogana che tale dichiarazione ha accettato. Inoltre il Regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle dogane, deliberato dal Comitato direttivo in data 5 dicembre 2000 e successive modifiche, precisa che la competenza a procedere alla revisione dell'accertamento spetta alla dogana presso la quale è stata compiuta l'operazione.

Né possono ritenersi sufficiente a superare tale puntuale ricostruzione le affermazioni dell'Agenzia.

L'Ufficio si richiama al criterio della cooperazione tra uffici - l'ufficio di sdoganamento della merce e l'ufficio competente per territorio ad effettuare i controlli sulle operazioni di importazione - facendo riferimento all'art. 78 del medesimo CDC, che si occupa del controllo a posteriori delle dichiarazioni.

A parere dell'Ufficio i controlli possono essere posti in essere da un Ufficio differente rispetto a quello dove è giunta la merce, dato che dopo aver concesso lo svincolo delle merci, l'autorità doganale, per accertare l'esattezza delle indicazioni figuranti nella dichiarazione, può controllare i documenti e i dati commerciali relativi alle operazioni di importazione, nonché alle successive operazioni commerciali concernenti le merci stesse questi controlli possono essere effettuati (..) presso chiunque possieda tali documenti e dati.

Quindi, il luogo ed il momento in cui sorge l'obbligazione doganale non impedirebbero che sia riconosciuta,, nelle ipotesi di cui all'art. 78 CDC, la competenza territoriale di un ufficio diverso da quello dove è giunta la merce.

Pertanto nella fattispecie concreta, l'autorità competente ad effettuare le rettifiche ed i controlli ex art. 78 Reg. CE 11. 2913/92 - e dunque il controllo sui documenti inerenti alle successive operazioni commerciali concernenti le merci importate sarebbe stata l'Ufficio di Milano 1, essendo quest'ultimo quello che poteva accedere ai documenti necessari per effettuare la verifica a posteriori visto che la società importatrice depositaria dei documenti ha la sua sede legale a Milano.

Ora, a parere della Commissione l'impostazione dell'Ufficio non è condivisibile. Infatti, come già rilevato, ogni ufficio è titolare di una specifica sfera di competenza territoriale, fissata per legge, inderogabile in quanto funzionale alla realizzazione di un pubblico interesse.

Ne consegue che, tenuti fermi i criteri fissati dal CDC agli art. 201 e 215, non è possibile confondere, come sembra fare l'amministrazione doganale, la possibilità dell'Ufficio di Milano di effettuare su input degli Uffici che avevano sdoganato la merce, in aderenza allo spirito di collaborazione che deve regolare l'organizzazione della pubblica amministrazione - il controllo della documentazione conservata presso la sede legale della PUMA, che non era fisicamente a disposizione degli uffici doganali presso cui era sorta l'obbligazione doganale, con il potere di accertamento e di rettifica delle dichiarazioni che, per espressa volontà del legislatore, non può che spettare agli Uffici

doganali titolari, sotto il profilo attivo, del rapporto giuridico tributario, ossia agli Uffici presso i quali era avvenuta la presentazione delle dichiarazioni da cui l'obbligazione doganale è sorta.

In questo senso deve interpretarsi quanto previsto dalla circolare n. 3 D dell'Agenzia delle dogane, 4 febbraio 2004, che pure prevede in presenza di verifiche generali o parziali per la revisione di più operazioni doganali, poste in essere dallo stesso soggetto e comportanti la necessità di un accesso presso l'operatore che la competenza sia ricondotta alla Dogana avente giurisdizione sulla sede legale dell'operatore stesso, non potendo, con tutta evidenza, una circolare ministeriale derogare ai principi sulla competenza territoriale fissati per legge comunitaria e nazionale.

Né ha alcun rilievo il richiamo fatto dall'Amministrazione doganale nel suo atto difensivo alla nota n. 96 del 14 gennaio 1999 della Direzione Centrale dei Servizi Doganali - Dipartimento delle Dogane.

Anche in questo caso infatti si tratta di una disposizione interna dell'amministrazione che non può avere effetto nei confronti di terzi, né operare una modifica ai fini delle competenze degli uffici, fissate dalla legge.

Secondo questo indirizzo, peraltro, s'era espressa questa stessa sezione della Commissione tributaria provinciale di Milano con sentenza del 18 febbraio 2011 n. 194/31/11. L'orientamento allora seguito ha trovato conforto nella sentenza della Corte di cassazione n. 14786, depositata il 5 luglio 2011.

La Corte, nell'affrontare analoga questione, ha affermato innanzi tutto che non è corretto sostenere che la legislazione nazionale in materia doganale prevede solo una competenza per materia e non attribuisce alcuna importanza alla competenza per territorio. (...) Prescindendo infatti dal rilievo che tale legislazione prevede una precisa e minuziosa organizzazione territoriale degli uffici doganali che può avere un senso solo se correlata ad una corrispondente distribuzione di competenze, deve in ogni caso evidenziarsi che la legislazione contempla esplicitamente e presuppone una precisa articolazione della competenza sul territorio (..) tutta la normativa in materia prevede o presuppone una precisa dogana competente per territorio, individuabile in ragione di un criterio di collegamento esplicitamente o implicitamente indicato, per le diverse ipotesi, dalla medesima legislazione (...) con la conseguenza che un'attività espressamente considerata e regolamentata dal legislatore non può essere, salvo espresse previsioni in contrario, compiuta da (o presso) qualunque ufficio, doganale competente per materia dislocato sul territorio nazionale, ostandovi non solo i principi generali esposti ed i principi costituzionali di efficienza, buon andamento e ragionevolezza ai quali deve essere improntata l'attività amministrativa, ma anche il sistema delineato dalle disposizioni legislative applicabili, che prevede espressamente la competenza territoriale delle varie dogane e comunque regola le diverse attività e situazioni anche nel presupposto di una distribuzione della competenza tra i vari uffici territoriali.

Dunque, afferma la Corte, se anche in particolari ipotesi (analoghe al caso di specie, in cui si realizzano più importazioni da parte di uno stesso operatore presso dogane diverse) può apparire auspicabile ed opportuna la concentrazione della competenza per la revisione presso l'ufficio che ha accertato l'irregolarità o l'evasione, è tuttavia indubbio che eventuali deroghe alla competenza territoriale stabilita per legge devono essere disposte dallo stesso legislatore, (..) attraverso la previsione di precise deroghe alla competenza territoriale per ragioni di connessione, senza che, in mancanza di espresse valutazioni del legislatore in proposito, possano assumere rilievo atti non aventi valore di

legge, fossero anche circolari dell'amministrazione (come la c.m. 96/VII/SD del 14.01.1999 citata dall'Agenzia ricorrente).

Poiché, dunque, le rettifiche riguardanti le su indicate bollette d'importazione per i motivi sopra enucleati sono illegittime, devono ritenersi tali anche gli avvisi di rettifica ad esse relativi, emessi dall'Agenzia delle dogane, Ufficio di Milano 1, in quanto emessi da ufficio incompetente. Ne consegue, altresì, che identica sorte tocca all'avviso di rettifica notificato al rappresentante indiretto per cui l'atto de quo deve essere annullato. Analogamente, sono illegittimi i correlati atti di contestazione sanzioni.

L'accoglimento dei ricorsi sotto questo profilo di carattere pregiudiziale, rende superfluo l'esame degli ulteriori rilievi sollevati dalle ricorrenti.

La Commissione, pertanto, accoglie i ricorsi riuniti. Tenuto conto della complessità e della novità della questione trattata, dato che essa è stata solo recentemente affrontata e risolta dalla Corte di Cassazione nei termini indicati, sussistono giusti motivi per la compensazione integrale delle spese di giudizio

PQM

la Commissione accoglie i ricorsi riuniti ed annulla gli atti impugnati. Spese compensate.