

**COMM. TRIB. PROVINCIALE MILANO - 331/31/2011**

**FATTO**

Con i ricorsi in epigrafe, riuniti per evidenti motivi di connessione oggettiva, ARNETTA S.r.l. e la POLIFIN S.r.l. impugnavano gli avvisi di rettifica dell'accertamento n.n. Omissis e Omissis emessi dall'Agenzia delle Dogane, Ufficio di Milano 2, con i quali l'Ufficio chiedeva il pagamento di maggiori somme a titolo di maggiori diritti dovuti su bollette doganali d'importazione per gli anni 2008 e 2009.

Le società ARNETTA E POLIFIL, la prima quale licenziataria e la seconda quale sub licenziate della prima, effettuavano negli anni 2008 e 2009 numerose operazioni di importazione da paesi extracomunitari relative a prodotti di abbigliamento incorporanti marchi ed immagini coperti dal diritto d'autore, in relazione ai quali avevano in essere 3 contratti di licenza stipulati con UNITED FEATURE SYNDACATYE INC. e THE WALT DISNEY COMPANY ITALIA S.p.A. In base a tali contratti le ricorrenti assumevano l'obbligo di corrispondere alle società licenzianti i corrispettivi a titolo di royalty per l'utilizzo dei marchi di fabbrica, Know how e brevetti come condizione di vendita delle merci.

Gli avvisi di rettifica, notificati il 15 giugno 2010 contestavano alle società di aver erroneamente calcolato il valore delle merci in dogana in quanto la percentuale di royalty previste per contratto era stata calcolata non sugli importi netti fatturati dei prodotti importati e venduti ma sul prezzo di acquisto indicato in fattura.

A sostegno del ricorso le ricorrenti eccepiva i seguenti motivi:

carenza di legittimazione attiva delle Dogane di Milano: le bollette doganali di ARNETTA sono state presentate presso le Dogane di La Spezia, Prato, Pisa, Varese, Malpensa, Bergamo e Ufficio di Milano 2 - Pioltello; quelle di POLIFIN presso le dogane di La Spezia, Varese, Malpensa, Bergamo e Ufficio di Milano 2 - Pioltello. Pertanto solo gli uffici delle dogane presso i quali la merce è stata sdoganata avrebbero potuto legittimamente effettuare la rettifica delle bollette controverse. Ciò, 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;

- illegittima duplicazione dell'imposta e violazione del principio di neutralità dell'IVA: l'IVA è già stata corrisposta in sede di fatturazione trimestrale delle royalty pagate alla società licenzianti del marchio con l'addebito in fattura nella misura del 20%. L'Ufficio ha recuperato l'intera imposta dovuta senza tenere conto dell'IVA pagata ai sensi dell'art. 17 d.P.R. 633/1972 quale prestazione di servizi. Le ricorrenti richiama una risoluzione ministeriale del 1987 e alcune sentenze, anche di questa Commissione tributaria a loro favorevoli, che sanciscono il principio di neutralità dell'imposta.

Premesso di aver provveduto al pagamento rateale dei tributi e degli oneri accessori per non dover chiedere la sospensione della riscossione che sarebbe stata gravata da garanzia fideiussoria, concludevano chiedendo l'annullamento dell'atto impugnato ed in via meramente subordinata che non fosse riconosciuta la pretesa erariale limitatamente all'IVA già corrisposta, con la condanna dell'Ufficio al pagamento delle spese di lite, con rimborso di quanto già versato

L'Ufficio si costituiva chiedendo la conferma del suo operato ed il rigetto dei ricorsi con condanna delle contribuenti alle spese di giudizio. In merito alla pretesa carenza di legittimazione attiva delle Dogane di Milano, l'Ufficio insisteva sul principio di



cooperazione tra uffici affermando la sussistenza della competenza dell'ufficio delle Dogane di Milano per il fatto imprescindibile che la sede legale della società importatrice depositaria dei documenti stessi, ha la propria ubicazione a Monza, motivata con il richiamo a note e circolare della direzione delle Dogane

Nel merito l'Ufficio insisteva sulla legittimità della ripresa dell'IVA sottolineando che le ricorrenti non contestano la ripresa dell'Ufficio circa la errata determinazione del valore delle merci in dogana ma la debenza dell'imposta per duplicazione, avendo le società già corrisposto l'IVA nella misura del 20% sulle fatture pagate al licenziante del marchio. L'ufficio rilevava che l'IVA sulle royalty deve essere corrisposta correttamente al momento della presentazione della merce in dogana dato che non sussistono altre modalità di accertamento liquidazione e riscossione dell'imposta, a nulla rilevando l'assolvimento dell'IVA sulle fatture per i diritti pagati alla licenziante. Affermava che la risoluzione richiamata da controparte fa riferimento ad operazioni poste in essere tra soggetti comunitari, mentre nel caso di specie le operazioni hanno riguardato un soggetto comunitario ed altro extracomunitario. Nessuna valenza probatoria può essere data alla documentazione fornita dalle ricorrenti.

Le ricorrenti depositavano successiva memoria nella quale ribadivano le argomentazioni già svolte con particolare riferimento all'eccezione preliminare. Richiamavano in ultimo la sentenza della Corte di cassazione n. 14786/11.

Alla pubblica udienza del 30 settembre 2011 i rappresentanti delle parti ribadivano le rispettive difese. In particolare l'Ufficio insisteva sulla legittimità dell'accertamento da parte del solo Ufficio delle dogane di Milano 2, in considerazione di ragioni di opportunità e di coordinamento tra gli Uffici. Ciò finalizzato al rispetto dei principi di efficienza, efficacia e buona amministrazione, non solo al fine di evitare la proliferazione di controlli e la moltiplicazione degli atti impositivi ma anche per tutelare e facilitare il compito di difesa del contribuente.

## **DIRITTO**

I ricorsi riuniti sono fondati.

La Commissione ritiene fondata 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 2, che le dichiarazioni doganali per le operazioni in contestazione sono state presentate non solo presso la dogana di Milano ma anche presso altre dogane - in particolare le Dogane di La Spezia, Prato, Pisa, Varese, Malpensa, Bergamo - 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 di La Spezia, Prato, Pisa, Varese, Malpensa, Bergamo - 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 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 una operazione doganale. L'autorità investita del potere di rettificare la dichiarazione doganale è 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, nel caso di specie la Dogana di La Spezia nonché quelle di Prato, Pisa, Varese, Malpensa, Bergamo oltre all'ufficio di Milano 2, 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.

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.

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 sufficienti a superare tali osservazioni 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 tali 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, mentre l'autorità doganale che ha concesso lo svincolo delle merci è quella di La Spezia, Prato, Pisa, Varese, Malpensa, Bergamo, 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 2, 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 Monza.

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 ARNETTA, che non era fisicamente a disposizione degli uffici di La Spezia, Prato, Pisa, Varese, Malpensa, Bergamo, 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 è sorta l'obbligazione doganale.

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.

In questo senso si era già espressa questa stessa sezione della Commissione tributaria provinciale di Milano con sentenza del 18 febbraio 2011 n.194131111.



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 la 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/VIISD del 14.01.1999 citata dall'Agenzia ricorrente).

Ne consegue che essendo le rettifiche riguardanti le su indicate bollette d'importazione illegittime, devono ritenersi tali anche gli avvisi di rettifica emessi dall'Agenzia delle dogane, Ufficio di Milano 2, in quanto emessi da ufficio incompetente. Resta ferma la possibilità per le Dogane competenti di procedere all'emissione di nuovi atti di rettifica, purché nelle more non abbiano operato gli istituti della decadenza o prescrizione. L'accoglimento dei ricorsi sotto questo profilo 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 la questione 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.