

**COMM. TRIB. PROVINCIALE MILANO - 194/31/2011**

**FATTO**

Con i ricorsi in epigrafe, riuniti per evidenti motivi di connessione oggettiva, come del resto richiesto dalla stessa Agenzia delle dogane, PUMA ITALIA S.r.l., in qualità di importatore, impugnava con un ricorso gli avvisi di rettifica dell'accertamento n. Omissis, con altro ricorso gli avvisi di rettifica dell'accertamento n. Omissis, notificati da aprile a luglio 2010 ed emessi dall'Agenzia delle Dogane, Ufficio delle dogane di Milano 1, relativi a DAZI, con i quali l'Ufficio accertava in capo alla società un maggior carico tributario in relazione alle importazioni effettuate tra maggio e dicembre 2007, recuperando rispettivamente € 41.856,72 ed € 908.214,02.

BETATRANS S.p.A., SOGEMAR S.p.A. e NYK LOGISTIC ITALY S.p.A., impugnavano gli avvisi di rettifica dell'accertamento singolarmente loro notificati come rappresentanti indiretti e nei limiti delle operazioni a ciascuna di esse addebitate, con contestuali recuperi in capo alle richiamate società.

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 (in seguito CDC) e dall'art. 157, comma 2, del Regolamento CE n. 2454/1993 (in seguito DAC)..

A sostegno del ricorso la ricorrente 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 1, 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: alcune bollette doganali sono state presentate presso la Dogana di Genova e di Bergamo e 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;
- illegittimità della pretesa concernente l'inclusione del valore dei servizi resi da Puma AG a Puma Italia, nel prezzo di acquisto della merce importata: i provvedimenti impugnati sono manifestamente illegittimi in quanto operano un recupero a tassazione, ai fini doganali, di un corrispettivo previsto a fronte di plurimi servizi resi dalla casa madre Puma AG alla ricorrente, servizi che nulla hanno a che vedere con il valore in dogana della merce e che non possono incidere su di esso;
- violazione delle norme in materia di valore in dogana: erronea ricostruzione dei rapporti intercorrenti tra Puma Italia, Puma AG ed i fornitori esteri: la ricostruzione operata

dall'Agenzia delle Dogane dei rapporti tra le parti (Puma AG, fornitore estero, Puma Italia e World Cat) è da ritenere apodittica ed inverosimile e non suffragata da elementi di fatto e da circostanze concrete;

- 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: l'Ufficio ha omesso una puntuale ricognizione dei rapporti negoziali intercorrenti tra le parti e la verifica delle condizioni richieste dalla normativa comunitaria ai fini della tassazione delle royalty;

- in via subordinata, erronea determinazione del valore: violazione dell'art. 7 della legge 212/2000; la percentuale del 7,5 per cento assunta dalla dogana, rappresenta la remunerazione di un complesso di servizi resi da Puma AG a Puma Italia nel mentre la dogana l'ha ritenuto come valore servizio di licenza del solo marchio L'Ufficio, poi, si è limitato ad indicare la pretesa tributaria omettendo di illustrare il procedimento seguito per determinare l'importo richiesto; vi sono anche importazioni di campionari che non possono essere oggetto di rettifica

- applicabilità degli artt. 220 e 239 del codice doganale comunitario, a tutela della buona fede della ricorrente posto che l'organo accertatore aveva omesso di riscontrare, nelle precedenti verifiche, le presunte violazioni nella determinazione dei corrispettivi, concretizzando un errore sia sul fatto che sulla normativa di riferimento.

Le società chiamate in causa quali rappresentanti indiretti eccepivano ulteriormente

- carenza di motivazione dell'atto impugnato in violazione dell'art. 11 d.lgs. 374/90 in relazione alla legittimazione attiva in capo agli spedizionieri. Era invocato il disposto dell'art. 201 CDC per il quale risponde dell'obbligazione doganale colui che partecipa al comportamento che fa scaturire l'obbligazione, rilevando che nella fattispecie il rappresentante indiretto è coobbligato solidale, senza aver potuto esporre le proprie ragioni, a fronte di un atto di rettifica rivolto esclusivamente nei confronti dell'importatore e senza aver commesso alcuna irregolarità o illecito: ciò che concretizza un'ipotesi di responsabilità oggettiva, contraria all'ordinamento nazionale e comunitario

- violazione dell'art. 12, comma 7 della L. 27 luglio 2000, n. 212 per non aver potuto fruire del termine di 60 giorni tra la notifica del processo verbale e l'emissione dell'atto impositivo. La mancata osservanza del termine de quo comporta la nullità dell'atto impositivo salvi motivi di particolare e motivata urgenza. Nel caso di specie il processo verbale non è stato notificato allo spedizioniere ledendone i diritti di difesa e determinando la nullità dell'atto di accertamento che ne è seguito.

Le società contribuenti concludevano chiedendo l'annullamento degli atti impugnati con condanna dell'Ufficio al pagamento delle spese di lite

L'Ufficio si costituiva e nel merito chiedeva la conferma del suo operato ed il rigetto dei ricorsi delle ricorrenti con condanna delle stesse alle spese di giudizio. Contrastava in toto le argomentazioni difensive dei contribuenti

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 del contribuente;

Sulla carenza di legittimazione attiva delle Dogane di Milano l'Ufficio insisteva sulla cooperazione tra uffici rilevando la 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 Milano.

Sull'assenza 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 asserita duplicazione d'imposta evidenziava la concreta differenza tra le due modalità di assolvimento dell'imposta (pagamento dell'IVA all'importazione ed emissione di autofattura) e rilevava la mancanza di prove circa l'effettivo 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 World 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 (in subordine) 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;

Infine negava 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.

In relazione alle eccezioni dei rappresentanti in dogana in primo luogo richiamava il principio enunciato dalla Suprema Corte secondo cui lo spedizioniere doganale risponde in via solidale con il soggetto per conto del quale le merci sono state presentate Dogana di tutti i dazi, le imposte e gli accessori dovuti in relazione all'operazione commerciale, con gli interessi relativi, mentre in merito alla violazione dell'art. 12, comma 7 della L. n. 212/00 rilevava che la norma prevede la possibilità di emanare atti impositivi prima dello scadere del termine di sessanta giorni in casi di particolare urgenza, nella fattispecie la necessità di evitare la prescrizione dei crediti riferibili alle violazioni poste in essere dalla Società. Richiamava la sentenza della C.T.R. della Lombardia, n. 71 del 2007 secondo cui l'art. 12, comma 7 ... non ha natura perentoria, ma contiene dei principi comportamentali, sanciti allo scopo di regolamentare in modo più preciso e non lasciare niente alta pura casualità i rapporti tra fisco e contribuente... e ... l'inosservanza del termine in questione non priva il contribuente in alcun modo del suo diritto alla difesa ben potendo radicare il contenzioso. Infine l'Ufficio richiama l'Ordinanza n. 19875/08 della Corte di Cassazione per la quale "la notifica dell'avviso di accertamento prima dello scadere del termine di 60 gg. previsto dalla Legge n. 212 del 2000 articolo 12 comma 7 non ne determina la nullità stante la natura vincolata dell'atto rispetto al p.v.c. sul quale si fonda, in mancanza di una specifica previsione normativa in tal senso, perché resta comunque garantito al contribuente il diritto di difesa in via amministrativa e giudiziaria.

Le ricorrenti depositavano memorie con le quali replicava alle affermazioni dell'Ufficio impositore concludendo per l'annullamento degli atti impugnati. Era depositata inoltre la relazione redatta dal prof. Ca. volta a documentare l'effettivo svolgimento di attività

economica da parte delle società che operano con PUMA ITALIA benché residenti in paesi BLACK LIST, sia la totale mancanza di intento elusivo in capo a PUMA nelle operazioni di acquisto riprese a tassazione, determinate, invece, da precise ragioni economiche e di scelta imprenditoriale

Alla pubblica udienza del 18 febbraio 2011 i rappresentanti delle parti si riportavano alle rispettive posizioni.

## **DIRITTO**

I ricorsi sono fondati.

Devono essere preliminarmente esaminate le eccezioni sollevate dalla ricorrente PUMA - peraltro riprese anche dagli spedizionieri - 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 (luglio 2008 - ottobre 2009), violando la norma citata con conseguente nullità dell'accertamento.

In realtà, come dimostrato dall'Ufficio, che indica numero dell'incarico e date degli accessi effettuati, questi 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 dell'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, invece, ritiene fondata la seconda 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 non solo presso la dogana di Milano ma anche presso altre dogane - in particolare le Dogane di Genova e 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 Genova e 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 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 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 Genova e quella di Bergamo. ove le dichiarazioni doganali di importazione sono state presentate e accettate.

Al fine di supportare le proprie argomentazioni difensive PUMA richiama anche la normativa nazionale, primaria e di attuazione, che è in linea con le affermazioni di parte ricorrente.

In particolare viene posto l'accento sull'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).

La disposizione richiamata 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.

La ricorrente fa riferimento anche al Regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle dogane, deliberato dal Comitato direttivo in data 5 dicembre 2000 e successive modifiche, che 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 puntuali 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 Genova o di 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 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 di Genova e di 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.

Gli avvisi di rettifica emessi dall'Agenzia delle dogane, Ufficio di Milano 1, notificati a PUMA sono, dunque, illegittimi in quanto emessi da ufficio non competente.

Ne consegue, altresì, che identica sorte tocca a tutti gli ulteriori avvisi di rettifica notificati ai rappresentanti indiretti per cui gli atti de quibus devono essere annullati ed i ricorsi proposti accolti sulla base di questa eccezione di carattere pregiudiziale. 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, 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.