

Economic Analysis of Law Review

L'abuso del diritto in matéria doganale

Lorenzo Ugolini ¹
Avvocato

1. Premessa

In Italia il tema dell'abuso del diritto è stato spesso affrontato, da dottrina e giurisprudenza, con riferimento all'imposizione diretta e Iva, ma rimane ancora poco esplorato in ambito doganale. La Corte di Giustizia, con alcune pronunce, ha da tempo delineato tale concetto, chiarendo che i singoli, anche negli scambi internazionali, non possono aggirare i dazi dovuti, avvalendosi fraudolentemente o abusivamente delle norme dell'Unione europea, al solo fine di conseguire indebiti vantaggi fiscali in importazione o in esportazione².

Tale principio è stato recentemente ribadito dalla Corte di Cassazione, la quale, con la sentenza 27 gennaio 2017, n. 2067, dopo aver individuato i confini dell'abuso del diritto in materia doganale e i requisiti in base ai quali il comportamento di un operatore può invece ritenersi legittimo, ha rinviato la controversia al giudice di merito, perché valuti, nel concreto, se le operazioni sono effettivamente prive di giustificazione economica e commerciale.

Nel caso di specie, la società accertata, operante nel settore ortofrutticolo, aveva esaurito la quota di contingente previsto dal proprio certificato Agrim per importare aglio a dazio ridotto dall'Argentina. Per tale motivo, la merce è stata acquistata da un'altra azienda, la quale, a sua volta, l'ha ceduta, allo stato estero, a un altro soggetto nazionale, che aveva il titolo per immettere in libera pratica i beni³, usufruendo dell'agevolazione tariffaria.

¹ E-mail: ugolini@studioarmella.com.br

² Attualmente, anche se previsti dall'art. 5, n. 21, Reg. UE 9 ottobre 2013, n. 952 (cdu), il sistema doganale europeo non contempla i dazi doganali all'esportazione, essenzialmente per non gravare economicamente sul prezzo finale delle produzioni unionali e sostenere, in tal modo, la competitività delle imprese europee sui mercati esteri. Nell'imposizione indiretta, infatti, gli Stati europei hanno ormai adottato il principio di tassazione nel Paese di destinazione, che esonera dai dazi doganali e dall'Iva gli scambi verso l'estero, mentre assoggetta a tassazione le operazioni verso il mercato europeo.

³ Com'è noto, gli operatori per importare le merci estere, sono tenuti a pagare i dazi previsti dalla Tariffa doganale comune: si attribuisce così posizione doganale di merce comunitaria a un bene non comunitario (c.d. 473

Importati i prodotti, questi sono stati acquistati da una terza ditta, che, infine, li ha venduti alla società accertata, ritenuta dall'Ufficio l'importatore effettivo e, pertanto, il reale debitore d'imposta.

Attraverso tale meccanismo, l'operatore è riuscito ad acquistare aglio a dazio agevolato, per quantità superiori a quelle spettanti in base al proprio certificato di importazione.

L'Agenzia delle dogane ha contestato tali operazioni, considerandole a priori abusive, giacché il comportamento della società avrebbe avuto unicamente lo scopo di aggirare il divieto, previsto dal legislatore comunitario, di trasferire i diritti derivanti dai titoli Agrim.

Sulla questione si è espressa la Corte di Cassazione, la quale, in linea con la giurisprudenza comunitaria, non soltanto ha precisato la nozione di abuso del diritto in materia doganale, ma, in assenza di una norma specifica, ha altresì fornito importanti indicazioni, sia all'Amministrazione che agli operatori, per valutare, nel concreto, la legittimità delle importazioni.

2. Il quadro normativo e i certificati Agrim

Per meglio analizzare il concetto di abuso del diritto in materia doganale, occorre prima esaminare la complessa normativa di riferimento, sulla quale si sono pronunciati i giudici di legittimità.

Il Regolamento CE 30 maggio 2001, n. 1047 (attualmente abrogato e sostituito dal Reg. CE 29 marzo 2007, n. 341⁴) ha istituito un regime di titoli di importazione per l'aglio importato da Paesi terzi⁵, fissando le modalità di gestione dei contingenti tariffari.

In particolare, a partire dal 1° giugno 2001, il dazio doganale normale per le importazioni di aglio si compone di un dazio *ad valorem* del 9,6% e di un dazio specifico, pari a 1.200 euro per tonnellata netta⁶. A seguito di accordi internazionali stipulati, a norma dell'art.

immissione in libera pratica, art. 201 cdu). L'immissione in libera pratica, infatti, si realizza mediante l'assolvimento delle procedure doganali e il pagamento dei dazi doganali: attraverso tali adempimenti, i prodotti esteri acquisiscono lo *status* di merce che può circolare liberamente all'interno dell'Unione europea (Arabella, *Diritto doganale dell'Unione europea*, Milano, 2017, pagg. 47 e 48).

⁴ Tale regolamento ha abrogato il Reg. CE 16 novembre 2005, n. 1870, il quale, a sua volta, aveva abrogato il Reg. CE 2 aprile 2002, n. 565. Per completezza espositiva, si ricorda che il Reg. CE 341 del 2007, attualmente in vigore, è stato modificato dai Reg. UE 21 aprile 2010, n. 328 e 12 giugno 2014, n. 628, il quale ha modificato il contingente tariffario d'importazione per l'aglio originario dalla Cina.

⁵ La voce doganale dell'aglio corrisponde al codice di Nomenclatura Combinata 07032000.

⁶ I dazi possono essere classificati in base alle regole di determinazione, distinguendosi così tra dazi *ad valorem*, commisurati al prezzo della merce, e dazi specifici, che assumono quale base imponibile la quantità, la lunghezza, i gradi alcolici o il peso dei beni. I dazi *ad valorem*, ormai di generale applicazione, sono calcolati in una percentuale del valore dei beni esteri (l'aliquota varia in relazione al tipo di prodotto e alla sua origine ed è indicata, di norma, nella tariffa doganale comune), mentre i dazi specifici hanno una più rara applicazione, anche perché rischiano di colpire indiscriminatamente sia l'oggetto di limitato valore che lo stesso bene di elevata manifattura.

XXVIII Gatt (1994)⁷, con Argentina e Cina, che sono i principali fornitori dell'Unione europea, gli operatori comunitari possono, tuttavia, importare un determinato quantitativo di aglio in esenzione totale dal dazio specifico (c.d. contingente Gatt).

Tale agevolazione tariffaria è subordinata al rilascio, da parte del Ministero per lo sviluppo economico, di un titolo di importazione, denominato “certificato Agrim”, che consiste in un atto amministrativo vincolato, a scadenza definita, con il quale si autorizza l'importazione di un certo quantitativo di prodotti agricoli entro il periodo di validità del titolo stesso⁸.

L'immissione in libera pratica dell'aglio nell'ambito del contingente Gatt avviene attraverso la presentazione, in dogana, del certificato Agrim c.d. “titolo A”, che consente all'operatore di importare il prodotto, versando unicamente il dazio *ad valorem*⁹.

L'aglio, inoltre, può essere importato anche al di fuori del contingente Gatt, al dazio normale o a condizioni preferenziali nell'ambito degli accordi conclusi tra l'Unione e alcuni Paesi terzi. In tale circostanza, ai fini dello sdoganamento, è comunque necessario possedere un certificato d'importazione, c.d. “titolo B”¹⁰.

Il legislatore comunitario ha, pertanto, previsto due diverse categorie di titoli per le importazioni di aglio: la prima (titolo A), per le operazioni effettuate nell'ambito del contingente Gatt, che beneficiano dell'agevolazione tariffaria; la seconda (titolo B), che rileva ai soli fini statistici, per tutte le altre importazioni, allo scopo di evitare frodi basate sulla falsa indicazione dell'origine della merce.

Le restrizioni quantitative dei certificati Agrim sono necessarie non soltanto per salvaguardare la concorrenza tra gli importatori, ma anche per dare la possibilità a coloro che esercitano effettivamente un'attività commerciale nel mercato degli ortofrutticoli di difendere la

⁷ Il Gatt 1994 (General Agreement on Tariff and Trade) è un accordo internazionale, allegato all'Accordo WTO (World Trade Organization), che pone le basi per un sistema multilaterale di relazioni commerciali con lo scopo di favorire la liberalizzazione del commercio mondiale attraverso la riduzione delle barriere tariffarie (per approfondimenti, Armella, *op. cit.*, pagg. 8 e ss.; P.C. Mavroidis, *The regulation of international trade*, vol. I, Gatt, Cambridge, 2016, p. 60; G. Venturini, *L'Organizzazione mondiale del commercio*, Milano, 2004, pp. 56 ss.; . Van de Bossche – W. Zdouc, *The law and policy of the World trade organization; text, cases and materials*, Cambridge, 2013.; AA.VV., *Development, trade and the Wto*, Washington DC, 2002).

⁸ Le domande per l'ottenimento dei titoli di importazione devono essere redatte secondo gli appositi formulari, previsti nell'all. I del Reg. di esecuzione UE 18 maggio 2016, n. 1239. Il legislatore comunitario, infatti, al fine di garantire una gestione uniforme del regime dei titoli, ha stabilito disposizioni comune relative alla loro emissione. I certificati Agrim sono richiesti e rilasciati attraverso un'applicazione informatica ovvero, in caso di malfunzionamento, l'istanza deve essere presentata su carta intestata della società, che deve obbligatoriamente indicare il proprio codice Eori.

⁹ L'art. 5, Reg. CE 341 del 2007 prevede che “l'immissione in libera pratica nella Comunità dei prodotti elencati nell'allegato II è subordinata alla presentazione di un titolo di importazione rilasciato in conformità de presente regolamento. I titoli di importazione per l'aglio immesso in libera pratica nell'ambito dei contingenti di cui all'allegato I sono denominati di seguito “titoli A”. A seguito delle modifiche apportate dal Reg. UE 628 del 2014, il limite del contingente tariffario d'importazione, a dazio agevolato, per l'aglio originario dall'Argentina è di 19.147 t., dalla Cina è di 46.075 t. e da altri Paesi terzi (Libano, Taiwan, Vietnam e Malaysia) è di 6.023 t.

¹⁰ Artt. 13 e ss., Reg. CE 341 del 2007.

loro legittima posizione commerciale e per impedire che un solo operatore possa controllare il mercato¹¹.

A tale scopo e al fine di impedire speculazioni nell'assegnazione dei titoli d'importazione per l'aglio del contingente Gatt, da un lato, il considerando 14 del Reg. CE 341 del 2007 stabilisce che lo stesso soggetto non può presentare più di una richiesta, dall'altro, l'art 6, par. 4, Reg. CE 341 del 2007 prevede che “*i diritti derivanti dai titoli A non sono trasferibili*”.

Di conseguenza, in mancanza di un titolo A ovvero esaurita la propria quota di contingente tariffario, le società non possono acquistare da altri importatori le licenze Agrim, ma devono corrispondere in dogana il dazio in misura normale.

Gli operatori che non sono più in grado di importare ulteriori quantitativi a dazio agevolato possono, tuttavia, (legittimamente) acquistare l'aglio da altri importatori che hanno già provveduto al suo sdoganamento, avvalendosi dei propri titoli A, ottenuti in modo regolare.

Ciò nondimeno, l'Amministrazione doganale ha considerato abusive tali operazioni di importazione e di successiva rivendita, ritenendo che le società acquirenti, che avevano esaurito la quota di contingente prevista nei propri certificati, fossero, in realtà, le importatrici effettive, giacché, attraverso tale meccanismo, hanno potuto comunque rifornirsi nell'ambito del contingente Gatt.

3. L'abuso del diritto in matéria doganale

Le origini normative dell'abuso del diritto possono essere ricondotte all'art. 4, par. 3, Reg. (CE, Euratom) 18 dicembre 1995, n. 2988, secondo cui “*gli atti per i quali si stabilisce che hanno per scopo il conseguimento di un vantaggio contrario agli obiettivi del diritto comunitario applicabile nella fattispecie, creando artificialmente le condizioni necessarie per ottenere detto vantaggio, comportano, a seconda dei casi, il mancato conseguimento oppure la revoca del vantaggio stesso*”.

Il principio espresso da tale norma è stato applicato, per la prima volta, in ambito doganale dalla sentenza della Corte di Giustizia 14 dicembre 2000, C-110/99 (*Emsland-Starke*), la quale ha affermato che l'applicazione dei regolamenti comunitari non può estendersi fino alla tutela di pratiche abusive di operatori economici¹². Determinate importazioni ed esportazioni, pertanto, anche se realizzate nel pieno rispetto dei requisiti formali, possono tuttavia integrare una fattispecie elusiva laddove non siano effettuate nell'ambito di operazioni commerciali normali, ma soltanto allo scopo di beneficiare illecitamente di vantaggi fiscali altrimenti indebiti.

¹¹ Al riguardo, Corte di Giust. 13 marzo 2014, C-155/13 (p. 35).

¹² La conferma di un divieto di abuso del diritto volto a contrastare pratiche elusive in materia doganale è stata successivamente espressa anche dalla sentenza della Corte di Giustizia 21 luglio 2005, causa C-515/03, *Eichsfelder Schlachtbetrieb*.

Il divieto di abuso del diritto negli scambi internazionali è stato recentemente confermato, proprio con riferimento all'utilizzo dei certificati Agrim, da due recenti pronunce della Corte di Giustizia, le quali, in linea con la giurisprudenza comunitaria in materia Iva¹³, hanno precisato che *“i singoli non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente delle norme dell'Unione”*¹⁴.

Tale principio è stato ripreso nella sentenza in commento dalla Corte di Cassazione, la quale, come chiarito dai giudici dell'Unione, ha affermato che per accertare l'esistenza di una pratica abusiva devono ricorrere, congiuntamente, un elemento oggettivo e uno soggettivo.

Il primo si manifesta in un insieme di circostanze da cui deve risultare che, nonostante il rispetto formale delle condizioni previste dalla normativa unionale, l'obiettivo da essa perseguito non è stato raggiunto.

Sotto il profilo soggettivo, invece, una fattispecie si considera elusiva se lo scopo essenziale delle operazioni controverse è ottenere un vantaggio fiscale indebito, mediante la creazione artificiosa delle condizioni richieste per il suo conseguimento.

In ambito doganale, pertanto, si potrebbe configurare, in astratto, abuso del diritto quando un soggetto, non potendo beneficiare di agevolazioni tariffarie al momento dell'importazione, acquista i beni tramite un operatore, che, invece, possiede legittimamente i requisiti per immettere in libera pratica la merce a dazio ridotto.

In tale circostanza, come avvenuto nel caso di specie, l'Ufficio può riqualificare soggettivamente l'operazione, ritenendo importatore effettivo l'acquirente (finale), con conseguente ripresa a tassazione dei maggiori diritti doganali nei suoi confronti.

Sotto tale aspetto, pur avendo la stessa matrice comunitaria, l'abuso del diritto in materia doganale differisce parzialmente dal principio espresso, per le imposte dirette e l'Iva,

¹³ Sul punto, si ricorda la nota sentenza della Corte di Giustizia 21 febbraio 2006, C- 255/02, *Halifax*, la quale, per la prima volta, ha esteso il principio del divieto di abuso del diritto a tutte le imposte armonizzate di competenza dell'Unione europea, affermando che *“l'applicazione della normativa comunitaria non può, infatti, estendersi fino a comprendere i comportamenti abusivi degli operatori economici, vale a dire operazioni realizzate non nell'ambito di transazioni commerciali normali, bensì al solo scopo di beneficiare abusivamente dei vantaggi previsti dal diritto comunitario (...). Questo principio di divieto di comportamenti abusivi si applica anche al settore Iva. La lotta contro ogni possibile frode, evasione ed abuso è, infatti, un obiettivo riconosciuto e promosso dalla sesta direttiva (...). Tutto ciò considerato, risulta che, nel settore Iva, perché possa parlarsi di un comportamento abusivo, le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da queste stesse disposizioni. Non solo. Deve altresì risultare da un insieme di elementi oggettivi che lo scopo delle operazioni controverse è essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale. Come ha precisato l'avvocato generale al paragrafo 89 delle conclusioni, il divieto di comportamenti abusivi non vale più ove le operazioni di cui trattasi possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di vantaggi fiscali”* (pp. 69-75); anche, *ex pluribus*, Corte di Giustizia, 21 febbraio 2008, C-425/06 (pp. 55-58); Corte di Giustizia 22 dicembre 2010, C-103/09 (pp. 48-53); Corte di Giustizia, 28 luglio 2016, C-332/15 (p. 50).

¹⁴ Corte di Giustizia 14 aprile 2016, C-131/14 (p. 32) e Corte di Giustizia 13 marzo 2014, C- 155/13 (p. 30), entrambe in *curia.eu*.

nell'art. 10 *bis*, l. 27 luglio 2000, n. 212, il quale, come noto, rappresenta nel nostro ordinamento tributario una clausola generale antielusiva¹⁵.

Tale norma, infatti, prevede l'inopponibilità all'Amministrazione finanziaria di operazioni prive di sostanza economica, che, pur nel rispetto formale delle norme, permettono al soggetto di realizzare vantaggi fiscali.

L'Ufficio, pertanto, può disconoscere lo schema negoziale scelto dal contribuente, riqualficando, anche oggettivamente, le operazioni effettuate, attraverso la prospettazione di uno strumento giuridico che deve essere, sotto il profilo funzionale, alternativo a quello scelto dal privato¹⁶.

Tale riqualficazione (di natura oggettiva), tuttavia, non può essere operata con riferimento all'immissione in libera pratica, giacché questo è l'unico regime doganale che determina l'attribuzione della posizione di merce unionale a merce non unionale, modificandone lo *status* doganale e facendo così sorgere, in capo al dichiarante, l'obbligazione tributaria¹⁷.

Di conseguenza, in caso di contestazione per comportamento abusivo, l'Agenzia delle dogane non può disconoscere l'operazione sotto il profilo oggettivo, ma soltanto dal punto di vista soggettivo, considerando debitore del maggior dazio accertato il contribuente che ha beneficiato di riduzioni tariffarie, che non gli sarebbero spettate se avesse effettuato egli stesso direttamente l'importazione.

Per tale motivo, l'abuso del diritto in materia doganale, se tradotto all'interno del nostro ordinamento, potrebbe essere assimilato non tanto al principio espresso dall'art. 10 *bis*, l. 212 del 2000, ma al concetto di interposizione fittizia di persona, di cui all'art. 37, terzo comma, d.p.r. 600 del 1973, caratterizzata dalla divaricazione fra situazione esteriore e situazione sostanziale, rispettivamente riferibili all'interposto (dichiarante in dogana) ed all'interponente (acquirente finale/importatore effettivo)¹⁸.

Tale accostamento incide sulla prova che, in concreto, deve essere fornita dall'operatore, al fine di dimostrare la legittimità del proprio comportamento.

Il contribuente, infatti, a differenza di quanto previsto in materia fiscale, non dovrà giustificare oggettivamente lo strumento utilizzato, provando la presenza di valide ragioni extrafiscali di ordine organizzativo o gestionale, ma di non aver conseguito un indebito vanta-

¹⁵ Contrino, *La trama dei rapporti tra abuso del diritto, evasione fiscale e lecito risparmio d'imposta*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2016, 1407.

¹⁶ Al riguardo, si ricorda che la Corte di Cassazione ha più volte affermato che "il carattere elusivo, sotto il profilo fiscale, di una determinata operazione, nel fondarsi normativamente sul difetto di valide ragioni economiche e sul conseguimento di un indebito vantaggio fiscale, presuppone l'esistenza di un adeguato strumento giuridico che, pur alternativo a quello scelto dal contribuente, sia comunque funzionale al raggiungimento dell'obiettivo economico perseguito dal contribuente medesimo" (Cass., sez. trib., 14 gennaio 2015, n. 438 e 439; Cass., sez. trib., 30 novembre 2012, n. 21390; anche Comm. trib. reg. Milano, sez. XXIV, 6 settembre 2012, n. 129).

¹⁷ Per approfondimenti, Armella, *op. cit.*, pagg. 127 e ss.

¹⁸ Sull'interposizione fittizia si veda A Vasapolli – G. Vasapolli, *Quando si verifica l'interposizione fittizia di persona*, in *Bilancio e Reddito d'Impresa*, 2013, 7.

ggio fiscale, utilizzando, per l'immissione in libera pratica, una mera società di comodo quale dichiarante in dogana.

4. Le prove contrarie

Delineato il concetto di abuso del diritto in materia doganale, la Corte di Cassazione, con la sentenza in commento, conformandosi all'orientamento della giurisprudenza comunitaria in tema di utilizzo dei certificati Agrim, ha affermato che il meccanismo mediante il quale una società, che non dispone di un titolo nell'ambito del contingente Gatt, si rivolge a un altro operatore che, acquistata la merce da un fornitore extracomunitario, la cede allo stato estero a un terzo soggetto il quale, senza trasferire la propria licenza, la immette nel mercato unionale, per poi rivenderla alla prima società, non può essere, a priori, considerato elusivo.

Le operazioni di acquisto, di importazione e di rivendita, infatti, rispettano le condizioni formali per la concessione del dazio agevolato, giacché i beni sono stati importati con l'utilizzo di regolari certificati. Inoltre, poiché l'immissione in libera pratica è stata effettuata dal titolare delle licenze Agrim, non si è configurata nessuna violazione del divieto di trasferimento dei diritti derivanti dai titoli di cui all'art. 6, par. 4, Reg. (CE) 341 del 2007¹⁹.

Occorre, tuttavia, esaminare in concreto, attraverso alcuni indici, se tali operazioni, viste nel loro complesso, sono legittime ovvero si connotano come abuso del diritto.

In particolare, i giudici di legittimità hanno anzitutto affermato che è rivelatrice di una pratica elusiva l'influenza che l'operatore può avere conseguito sul mercato a seguito di importazioni a dazio agevolato.

È altresì opportuno accertare che i titoli Agrim siano stati richiesti e ottenuti regolarmente dagli importatori, i quali, per non essere considerati meri soggetti interposti, devono svolgere un'attività commerciale effettiva e non apparente.

Per tale motivo, tutte le fasi dell'operazione devono svolgersi a fronte di un prezzo di mercato congruo e, pertanto, l'acquirente deve dimostrare che ogni operatore coinvolto ha percepito una adeguata remunerazione per l'importazione, la vendita e la rivendita della merce²⁰.

¹⁹ Si ricorda che il titolare del certificato Agrim è tenuto a utilizzarlo, pena l'incameramento della cauzione nella misura di un importo pari alla differenza tra il 95 % del quantitativo indicato nel titolo e il quantitativo effettivamente importato o esportato. La Corte di Giustizia, infatti, ha affermato che *"si può tenere conto della circostanza che risulta dall'articolo 35 del regolamento n. 1291/2000, letto in combinato disposto con l'articolo 6. Paragrafo 2. Del regolamento n. 341/2007, secondo cui gli importatori hanno l'obbligo di utilizzare, a pena di sanzione, i titoli "A" loro rilasciati e hanno dunque un interesse reale a effettuare importazioni, anche nell'ambito di operazioni come quelle oggetto del procedimento principale"* (Corte di Giustizia 13 marzo 2014, C-155/13).

²⁰ Al riguardo, pertanto, si ritiene che, per accertare l'esistenza di una pratica abusiva, non rilevi il semplice legame (inteso ai sensi dell'art. 127 Reg. UE 2447 del 2015) tra l'acquirente e l'importatore, con la conseguenza

Fra gli elementi che potrebbero consentire all’Agenzia delle dogane di accertare il carattere artificioso delle transazioni rientra anche il fatto che l’importatore, intestatario dei titoli A, non abbia assunto nessun rischio commerciale, essendo stato quest’ultimo in realtà coperto dal suo acquirente, attraverso, ad esempio, la stipulazione di un contratto di compravendita antecedente la data dell’immissione in libera pratica.

Inoltre, al fine di dimostrare che l’acquirente non ha conseguito un vantaggio indebito e che le importazioni non sono prive di una giustificazione economica e commerciale, il prezzo di vendita dei beni deve essere fissato a un livello tale da permettere agli importatori di trarre un significativo guadagno dalle rivendite.

In tal senso si sono espressi i giudici di legittimità, affermando, a titolo esemplificativo, che il comportamento di una società non può essere considerato elusivo qualora *“il prezzo di vendita della merce [sia] fissato a un livello tale da permettere all’importatore e agli altri operatori intervenuti nel meccanismo di trarre un guadagno considerato normale o abituale, nel settore interessato, per il tipo di merce e di operazione in questione”*²¹.

La valutazione circa il profitto dell’importatore deve, tuttavia, essere effettuata con estrema cautela, giacché non può essere assunto come parametro il prezzo di rivendita praticato da un operatore qualsiasi che, non possedendone i requisiti, ha importato a dazio normale.

Tale soggetto, infatti, sostenendo in dogana maggiori costi per l’importazione dei prodotti, ha un margine di guadagno diverso, che non potrà essere comparato con quello conseguito dai titolari di certificati Agrim.

In caso di contestazione, pertanto, l’Ufficio deve verificare in concreto la presenza di elementi elusivi, assimilando alle operazioni accertate operazioni con caratteristiche simili, avvenute alle stesse condizioni di mercato.

5. Conclusioni

La Corte di Cassazione, individuando le prove che in concreto devono essere fornite dall’operatore per dimostrare la legittimità del proprio comportamento, pone le basi per un’applicazione più ampia del principio di abuso del diritto in materia doganale, che, oltre all’indebito utilizzo di agevolazioni tariffarie, potrebbe interessare anche gli elementi costitutivi dell’obbligazione doganale, quale, ad esempio, il valore della merce.

che le operazioni intercorse tra soggetti appartenenti allo stesso gruppo, se avvenute a prezzi di mercato, non possono essere considerate elusive.

²¹ La Corte di Giustizia (14 aprile 2016, C-131/14) e la Corte di Cassazione, con la sentenza in commento, dettano il criterio sussidiario per cui *“la mera circostanza che tale remunerazione sia inferiore all’importo del dazio specifico dovuto per le importazioni fuori contingente è ininfluyente per stabilire se tale remunerazione sia normale o abituale, nel settore interessato, per il tipo di merce e di operazione in questione”*.

In particolare, con riferimento alle *royalties*, potrebbe configurarsi una pratica elusiva quando il licenziatario acquista i prodotti licenziati da un soggetto terzo, che non svolge nessuna attività commerciale effettiva, salvo l'immissione in libera pratica dei beni stessi.

In tale circostanza, la società licenziataria, prescindendo da un'analisi dei contratti, beneficerebbe di un dazio ridotto, giacché non si realizzerebbe la condizione di vendita²². E invero, il dichiarante in dogana non avrebbe nessun legame né con il licenziante, né con il fornitore extracomunitario, né con il licenziatario e sarebbe totalmente indifferente al pagamento dei diritti di licenza.

Assumerebbe, pertanto, rilevanza, in concreto, la prova contraria, così come individuata dai giudici di legittimità, relativa, da un lato, all'assenza di un indebito vantaggio fiscale, dall'altro, alla presenza di una giustificazione economica delle importazioni, dimostrando che il dichiarante non è un mero soggetto interposto.

L'accertamento di un comportamento elusivo, infatti, non può prescindere dal contraddittorio preventivo, finalmente codificato nel settore doganale, ai sensi dell'art. 22, par. 6, cdu, secondo cui, prima di prendere una decisione sfavorevole per l'operatore, le autorità doganali devono comunicargli le motivazioni su cui intendono basare tale provvedimento, nonché concedergli un termine entro cui esprimere il proprio punto di vista in merito, allo scadere del quale potranno procedere alla notifica della decisione citata²³.

Ai fini della certezza del diritto, tuttavia, sarebbe opportuno un intervento legislativo che, anche attraverso l'ampliamento della portata dell'art. 10 *bis*, l. 212 del 2000, codifichi, sulla base dei principi espressi dalla Corte di Giustizia e dalla Corte di Cassazione, le circostanze in presenza delle quali non sussiste una pratica abusiva.

Da mihi factum, dabo tibi jus.

²² Artt. 71, cdu e 136, par. 4, Re. Per approfondimenti, Armella, *op. cit.*, pagg. 253 e ss.

²³ Per approfondimenti, anche in ordine alle conseguenze della violazione del contraddittorio endoprocedimentale, si veda Armella, *op. cit.*, pagg. 339 e ss.