



NEWS

Euroconference

Edizione di martedì 21 Maggio 2024

CASI OPERATIVI

Affitto di immobili a uso turistico tramite mandato con rappresentanza
di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Comunicazioni obbligatorie dei crediti d'imposta 4.0 e R&S
di Alessandro Bonuzzi

CONTENZIOSO

Sanabilità della procura dopo la Riforma Cartabia
di Angelo Ginex

DIRITTO SOCIETARIO

Modello di Organizzazione e Gestione 231/2001: la costruzione di un Modello esimente
di Andrea Onori

IVA

La circolare ADM n. 9/2024: le violazioni e i reati ostantivi al rilascio dell'autorizzazione AEO
di Guido Calderaro, Paola Levato



CASI OPERATIVI

Affitto di immobili a uso turistico tramite mandato con rappresentanza

di Euroconference Centro Studi Tributari

FiscoPratico

La piattaforma editoriale integrata con l'AI
per lo Studio del Commercialista

scopri di più >

Una società, iscritta all'albo degli agenti d'affari in mediazione svolge l'attività di intermediazione immobiliari in locazioni brevi turistiche, con le seguenti modalità:

- l'agente sottoscrive un mandato con rappresentanza con il proprietario dell'immobile ammobiliato. Il mandato riguarda la locazione breve dell'immobile senza servizi aggiuntivi;
- l'immobile viene proposto dall'agente su piattaforme telematiche quali Booking o Airbnb. La fattura per la commissione delle piattaforme viene emessa direttamente alla società immobiliare con Iva al 22%;
- all'agenzia immobiliare vengono fatturate anche le spese di pulizia da un operatore Iva con inversione contabile;
- l'agenzia immobiliare successivamente fattura la provvigione concordata all'ospite (hanno deciso di addebitarla a tale soggetto e non al proprietario) con Iva al 10%;
- l'agenzia rifattura i costi di pulizia e le commissioni delle piattaforme *online*, con Iva al 22%, ai proprietari che soggetti senza partita Iva. Successivamente, mensilmente, l'agenzia traferisce al proprietario la somma incassata per il soggiorno al netto della fattura emessa nei confronti del proprietario stesso e dell'ospite per la commissione.

Si chiede se tale modalità sia corretta.

L'agenzia vorrebbe modificare l'impostazione sopra descritta rettificando i contratti e addebitando spese, commissioni e provvigione direttamente al proprietario con fatturazione differita mensile riepilogando tutti i soggiorni del mese.

Si chiede anche se tale impostazione sia corretta.

Si chiede, da ultimo, se la società, iscritta all'albo degli agenti d'affari in mediazione e che svolge intermediazione in locazioni brevi turistiche, possa essa stessa affittare, sempre con locazioni brevi turistiche, un immobile detenuto in locazione o se tale attività sia incompatibile con l'intermediazione immobiliare.



[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU FISCOPRATICO...](#)



FiscoPratico



GUIDA AGLI ADEMPIIMENTI

Comunicazioni obbligatorie dei crediti d'imposta 4.0 e R&S

di Alessandro Bonuzzi

Convegno di aggiornamento

Tutto quesiti e casi operativi sulle dichiarazioni dei redditi

Scopri di più

Il credito d'imposta **investimenti in beni strumentali 4.0** (annualità **2023 e 2024**) e il **credito d'imposta investimenti in R&S** (annualità **2024**) possono essere fruiti mediante **compensazione in F24, solo dopo aver presentato gli specifici modelli** approvati con il **decreto del MiMiT 24.4.2024**. L'adempimento è stato introdotto ad opera dell'[**articolo 6, D.L. 39/2024**](#), al fine consentire il **monitoraggio** da parte dello Stato dell'utilizzo dei bonus fiscali.

La trasmissione dei modelli, peraltro, in taluni casi, deve essere effettuata sia in via **preventiva** che a **conclusione** dell'investimento. In particolare:

- con riferimento agli investimenti in **beni strumentali 4.0** del **periodo d'imposta 2023**, nonché per quelli effettuati **dall'1.1.2024 al 29.3.2024**, va trasmessa solo la **comunicazione ex post** a completamento dell'investimento;
- con riferimento agli investimenti in **attività di R&S** effettuati **dall'1.1.2024 al 29.3.2024**, va trasmessa solo la **comunicazione ex post** a completamento dell'investimento. **Nessuna comunicazione**, invece, deve essere inviata con riferimento agli **investimenti in attività di R&S del 2023**;
- con riferimento agli investimenti in **beni strumentali 4.0** e in **attività di R&S** effettuati **dal 30.3.2024**, va trasmessa sia la **comunicazione ex ante**, sia la **comunicazione ex post** a completamento dell'investimento.

I modelli approvati sono **2 distinti**, uno per ciascuna agevolazione; infatti:

- l'**Allegato 1** al decreto del MiMiT, si riferisce gli **investimenti in beni strumentali nuovi 4.0**;
- l'**Allegato 2** al decreto del MiMiT, si riferisce gli **investimenti attività di R&S**.

La risoluzione n. 19/E/2024 dell'Agenzia delle entrate, nelle more dell'adozione del D.M. 24.4.2024, ha **sospeso** l'utilizzo in compensazione dei crediti d'imposta in questione **non ancora impiegati**; ebbene, ora il **blocco può essere sciolto con la trasmissione del modello** di riferimento.



Al riguardo, è il caso di ricordare che per gli investimenti effettuati negli **anni precedenti al 2023**, la FAQ resa nota lo scorso 16.4.2024 dall'Agenzia delle entrate ha precisato che **la sospensione temporanea non ha trovato applicazione** ed è, quindi, stato **possibile utilizzare il relativo credito** in compensazione tramite il modello F24, indicando il **codice tributo “6936” e l’anno di avvio dell’investimento**.

I nuovi modelli di comunicazione:

- devono essere **firmati digitalmente** e in nessun caso devono essere firmati con firma olografa;
- non devono essere salvati come immagini od originati dalla scansione di pagine, ma solo dal **salvataggio del file pdf debitamente compilato**;
- devono essere trasmessi a mezzo **pec** all'indirizzo transizione4@pec.gse.it, indicando nell'**oggetto** **“Comunicazione preventiva_Codice fiscale oppure partita Iva dell’impresa”** ovvero **“Comunicazione di completamento_Codice fiscale oppure partita Iva dell’impresa”**, a seconda che si tratti, rispettivamente, della comunicazione *ex ante* o *ex post*;
- sono rinvenibili dalle **ore 12** dello scorso **4.2024** sul sito **web** del **GSE** (<https://www.gse.it/servizi-per-te/news/transizione-4-0-al-via-la-procedura-per-compensare-i-crediti-d-imposta>).

Resta da capire il corretto comportamento da adottare per gli **investimenti effettuati dal 30.3.2024 alla data di pubblicazione dei modelli**. Essi, infatti, sarebbero **soggetti alla comunicazione preventiva** che, però, **non è stata possibile fare** in **mancanza** del modello. Sarebbe auspicabile un intervento ufficiale che sancisca la **fruibilità** dei crediti d'imposta riferibili a tali investimenti, nonostante l'assenza dell'invio *ex ante*. Basti osservare che **l'articolo 3, comma 2, L. 212/2000**, vieterebbe **l'introduzione di adempimenti a carico dei contribuenti**, la cui scadenza sia fissata anteriormente al **sessantesimo giorno** dall'adozione del relativo provvedimento attuativo; nel caso di specie si sta verificando, per l'ennesima volta, la non osservanza di tale disposizione di legge posta **a tutela del contribuente**.



CONTENZIOSO

Sanabilità della procura dopo la Riforma Cartabia

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

Delega fiscale: il decreto sulla riforma della riscossione

[Scopri di più](#)

La **procura alle liti**, anche nel **processo tributario**, deve essere conferita nel rispetto di **requisiti e modalità** di cui all'[**articolo 83 c.p.c.**](#)

In via generale, la disposizione citata stabilisce che tale procura può essere **generale o speciale**, e deve essere conferita con **atto pubblico o scrittura privata autenticata**. Più precisamente, la **procura generale** è quella avente ad oggetto, in via indeterminata, **tutte le possibili liti del contribuente** (deve essere conferita per iscritto con atto pubblico o scrittura privata autenticata), mentre la **procura speciale** è quella avente ad oggetto la singola lite, una fase del giudizio o un determinato atto processuale (può essere conferita **anche oralmente**, in calce o a margine degli atti **con i quali la parte fa il suo ingresso nel processo**).

Con specifico riferimento al processo tributario, occorre fare riferimento all'incarico di **assistenza tecnica** di cui all'[**articolo 12, D.Lgs. 546/1992**](#), in virtù di quanto previsto dall'**articolo 1** del medesimo decreto, secondo cui i giudici tributari applicano le norme previste dal D.Lgs. 546/1992 e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del Codice di procedura civile.

Ne deriva che, quindi, anche nel **processo tributario**, dovrebbe trovare applicazione il principio di **sanatoria** di cui all'[**articolo 182 c.p.c.**](#), così come peraltro previsto dallo stesso [**articolo 12, comma 1**](#), laddove è testualmente stabilito che *"Si applica l'articolo 182 del codice di procedura civile ed i relativi provvedimenti sono emessi dal presidente della commissione o della sezione o dal collegio"*.

Ciò significa che il giudice, laddove rilevi un **vizio di rappresentanza, di assistenza o di autorizzazione**, ovvero un **vizio** che determina la **nullità** della procura al difensore, deve assegnare alle parti un **termine perentorio** per la costituzione della persona alla quale spetta la rappresentanza o l'assistenza, per il rilascio delle necessarie autorizzazioni, ovvero per il **rilascio della procura alle liti** o per la rinnovazione della stessa. L'osservanza del termine **sana i vizi** e, quindi, gli **effetti sostanziali e processuali** della **domanda** si producono dal **momento della prima notificazione**.



L'[articolo 12, comma 10, D.Lgs. 546/1992](#), anche in seguito alla recente **riforma fiscale** (L. 111/2023) ad opera del **D.Lgs. 220/2023**, **non** ha subito alcuna **modifica**, sia per i giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato **fino al 1.9.2024**, sia per i giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato **successivamente al 1.9.2024**.

Invece, il richiamato [articolo 182 c.p.c.](#) è stato modificato dalla cd. **“Riforma Cartabia”**, per cui si dovrebbe valutare l'**impatto** di tale novella sulla normativa in esame e, soprattutto, come essa si riverbera sul **processo tributario**.

Il tema è stato affrontato in una recente pronuncia (**Cassazione n. 12831/2024**), la quale ha avuto il pregio di chiarire che **il vizio della procura alle liti, nel giudizio tributario, è sanabile anche dopo la citata riforma Cartabia**.

Nello specifico, la suprema Corte ha affermato il seguente principio di diritto: *“Il giudice tributario, ove la procura alle liti, le modalità di conferimento della quale seguono le regole generali dettate dall’articolo 83 c.p.c., manchi o sia invalida, prima di dichiarare l’inammissibilità del ricorso, è tenuto anche dopo l’entrata in vigore del D.lgs. 149/2022 (Riforma Cartabia) al rispetto delle speciali norme degli articoli 12, comma 5, e 18, commi 3 e 4, del D.lgs. 546/1992, avendo riguardo all’interpretazione data dalla sentenza della Corte costituzionale n. 189 del 2000, e deve invitare la parte a regolarizzare la situazione, e, solo in caso di inottemperanza, pronunciare la relativa inammissibilità”* (sentenza n. 12831/2024).

In particolare, premessa la distinzione tra **nullità e inesistenza** della procura, è stato osservato che la categoria dell'**inesistenza**, che ricomprende anche l'**ipotesi in cui manchi in atti la procura alle liti**, risulta **sanabile** soltanto a seguito delle modifiche operate al citato [articolo 182 c.p.c.](#) dopo la **riforma Cartabia**.

Tuttavia, si è evidenziato che la **novella** contenuta nella **riforma Cartabia non ha inciso sulla materia tributaria**, la quale, come sopra rilevato, contempla **norme speciali** in materia di invalidità e sanatoria della procura.

In definitiva, quindi, nel **rito tributario**, qualora il giudice rilevi l'**inesistenza** della procura alle liti, in applicazione della **disciplina speciale** contenuta negli [articoli 12, comma 5, e 18, commi 3 e 4, D.Lgs. 546/1992](#), così come richiamati dall'[articolo 182 c.p.c.](#) (che sia *ante* o *post*-riforma Cartabia), **non** può pronunciare **immediatamente l’inammissibilità del ricorso**, ma deve prima **invitare la parte a regolarizzare la procura alle liti**.



DIRITTO SOCIETARIO

Modello di Organizzazione e Gestione 231/2001: la costruzione di un Modello esimente

di Andrea Onori

Master di specializzazione

Modello Organizzativo 231 e Organismo di Vigilanza

Scopri di più

Una recente sentenza del Tribunale di Milano, n. 1070/24 dello scorso 25.1.2024 ha ripercorso, in linea di diritto ed in linea pratica, le **caratteristiche che deve possedere un Modello di Organizzazione e Gestione 231/2001**, affinché lo stesso abbia quella efficacia esimente che permetta all'Ente (che lo ha adottato) di **non rispondere dei reati commessi dai soggetti apicali o dai soggetti a questi ultimi sottoposti**.

Ricordando che «*l'ente non risponde se prova che [...] l'organo dirigente ha adottato ed efficacemente attuato, prima della commissione del fatto, modelli di organizzazione e di gestione idonei a prevenire reati della specie di quello verificatosi*», il Tribunale di Milano, con la sentenza in commento, **ha dato evidenza di come la sostanza**, ovvero l'efficace attuazione delle procedure atte a prevenire i reati, anche se non formalmente adottate nel classico schema di costruzione del Modello 231/2001, Parte Generale e Parte Speciale, **prevalga sulla forma**.

Vediamo ora il percorso che i giudici del Tribunale di Milano hanno seguito **per arrivare ad escludere la responsabilità della Società** per **insussistenza dell'illecito amministrativo contestato**.

La sentenza si snoda tra una dettagliata e puntuale disamina di diritto, risultando in alcuni tratti una precisa e particolareggiata guida da seguire **per la costruzione di un Modello 231**, e una effettiva analisi e verifica della sostanziale attuazione e applicazione dei principi di cui al D.Lgs. 231/2001, tali per cui si possa arrivare ad **escludere la responsabilità amministrativa** dell'ente, i cui soggetti apicali hanno commesso il reato contestato.

Alla Società X.Y. è stato contestato il fatto che la stessa “aveva adottato un modello di organizzazione e gestione e controllo carente nella misura in cui lo stesso era privo di un'analisi del rischio-reato», nonché **sprovvisto dei reali presidi di controllo interno idonei** a prevenire la commissione dei delitti di false comunicazioni sociali.

In primis, la **sentenza evidenzia come la normativa sia povera «di indicazioni in ordine ai contenuti di un modello di organizzazione, gestione e controllo del rischio reato»** idoneo a



prevenire la commissione dei delitti della fattispecie contestata.

In secundis, evidenzia i diversi criteri di imputazione dell'ente, ovvero il **criterio di imputazione del reato** e il **criterio di imputazione soggettiva**.

La seconda sezione penale del Tribunale di Milano ha sottolineato come il D.Lgs. 231/2001 costituisca «*il terreno di elezione*» della **colpa in organizzazione**, la quale rimanda ad una **responsabilità di tipo collettivo** dell'ente da intendersi come un **aggregato organizzato di individui**.

Le decisioni collettive sono il risultato di un **processo complesso che comprende**:

1. **l'individuazione del problema;**
2. la **diagnosi del problema;**
3. lo **sviluppo di diverse alternative** di soluzione;
4. la **valutazione delle alternative;**
5. la **selezione dell'alternativa migliore;**
6. l'attuazione della **decisione e la verifica dei risultati**.

Il collegio individua nella «*distribuzione di una pluralità di garanti*» **una condizione necessaria**, ma non sufficiente, **all'adempimento dell'obbligo di organizzazione**.

Emerge, pertanto, la **necessità di predisporre le risorse per la definizione dei modelli di prevenzione** del rischio-reato, definito come «*autentico supporto materiale del dovere organizzativo*».

Viene rilevato come il **Modello debba suddividersi in una Parte Generale e in una Parte Speciale**, indicando per ciascuna di esse la struttura.

Per la **Parte Generale**:

1. il **Codice Etico**;
2. le **linee dell'attività di informazione** e di formazione del Modello e dei protocolli di prevenzione;
3. le **modalità di scoperta delle violazioni** del Modello;
4. il **sistema disciplinare**;
5. l'istituzione, la composizione, il funzionamento e gli **obiettivi dell'Organismo di Vigilanza**.

Per la **Parte Speciale**:

- la **descrizione della struttura dei reati** presupposto;
- la **mappatura delle attività** a rischio reato;
- i **principi generali di comportamento** e i contenuti essenziali delle cautele ravvisate nei



- protocolli operativi;
- la **rubrica dei protocolli operativi**.

La sentenza si sviluppa, inoltre, andando ad analizzare i singoli costituenti della Parte «**Generale**» e di quella «**Speciale**».

Secondo quanto argomentato dai giudici di prime cure **il Codice Etico**, parte integrante di quella Generale, **dove contemplare**:

1. una introduzione che faccia riferimento alla legislazione, alle **linee guida elaborate dalle Associazioni** di categoria e ad eventuali codici deontologici;
2. l'indicazione dei **destinatari del Codice e le modalità di informazione** e formazione sui contenuti dello stesso;
3. i **principi etici di riferimento**;
4. i **principi e le norme di comportamento**;
5. le **sanzioni disciplinari** conseguenti alla violazione delle disposizioni del codice.

Affinché un modello sia idoneo ed efficace, secondo quanto affermato dal collegio giudicante, «*oltre a prevedere una puntuale configurazione degli assetti interni e dei relativi meccanismi di controllo endoaziendali, deve essere accompagnato da una intensa attività di informazione e formazione del personale attuata sia attraverso una diffusione e comunicazione a tutto il personale del Modello e del Codice Etico, sia attraverso delle qualificate iniziative di formazione finalizzate a divulgare ed implementare la comprensione delle procedura e delle regole comportamentali adottate*».

Per contro sotto il profilo di una **efficace attuazione di un Modello 231/2001** è indispensabile «*la predisposizione di un sistema disciplinare idoneo a sanzionare il mancato rispetto delle misure indicate nei protocolli operativi*» prevedendone dei **contenuti essenziali**.

Il tutto deve essere affiancato da un **adeguato sistema di rilevamento delle violazioni**.

Ulteriore aspetto di efficacia di un **Modello 231/2001** è la **disciplina dell'Organismo di Vigilanza** (OdV).

L'importanza di tale Organismo è tale in virtù del fatto che **il Modello «rischia di veder vanificata la sua funzione se non è affiancato, almeno per quanto concerne i reati riconducibili alle figure apicali, da un organismo incaricato di vigilare sul funzionamento e l'osservanza [dello stesso] e di curarne l'aggiornamento»**.

L'OdV deve:

1. essere dotato di un **proprio regolamento**;
2. avere una **programmazione delle proprie attività** di azione;
3. un **budget di spesa autonoma**;



4. essere **destinatario di una adeguata attività informativa** oltre che predisporre ed inoltrare report periodici sull'attività svolta, trasmettendo con tempestività le segnalazioni riguardanti violazioni del Modello 231/2001.

Continuando con il commento della Sentenza, la stessa analizza il contenuto della «**Parte Speciale**» del Modello affrontando il contenuto dei **protocolli di prevenzione** del rischio-reato.

I giudici evidenziano come «*la centralità di questi ultimi si deduce dalla circostanza che essi operano sia sul piano dei criteri di imputazione soggettivi del reato all'ente, sia su quello delle conseguenze sanzionatorie derivanti dalla condotta illecita*».

I protocolli assolvono sia ad una **funzione preventiva che alla ripartizione dell'offesa** a carico della società.

Oltre a ciò, il collegio giudicante ha evidenziato come **sia opportuno indagare i contenuti dei protocolli** di prevenzione.

La **mappatura del rischio** «*consiste in una fase cognitivo-rappresentativa funzionale alla percezione del rischio-reato ed alla valutazione del suo grado di intensità*». L'ente collettivo è chiamato **a fare una ricognizione puntuale dei propri fattori di rischio**.

Vengono indicate le caratteristiche del **procedimento di mappatura del rischio** come segue:

1. l'individuazione delle **aree potenzialmente a rischio reato** con particolare riguardo alle aree strumentali, ovvero quelle che gestiscono gli strumenti finanziari;
2. la **rilevazione dei processi sensibili** dai quali potrebbero derivare le ipotesi di reato perseguitibili;
3. la rilevazione e **valutazione del grado di efficacia** dei sistemi operativi e di controllo;
4. la descrizione delle possibili **modalità di commissione dei reati** per individuare le idonee misure preventive.

La sentenza rileva, inoltre, come i **protocolli di comportamento** sono il secondo fondamentale contenuto del dovere di organizzazione che grava sugli enti.

Questi hanno come **obiettivo strategico quello della cautela**, ovvero **l'appontamento di misure idonee a ridurre e contenere il rischio-reato**, mediante la predisposizione di un sistema operativo idoneo a contenere il rischio.

I protocolli di comportamento devono essere incentrati sul **principio fondamentale della "segregazione delle funzioni"** «*in base al quale i soggetti che intervengono in una fase non possono svolgere alcun ruolo nelle altre fasi del processo decisionale*» in risposta all'esigenza di «*evitare che il processo o una parte rilevante di esso resti nelle mani di un'unica funzione*».

La parte giuridico-descrittiva della sentenza si chiude con **l'elencazione del contenuto dei**



protocolli come qui di seguito indicati:

1. indicazione di un **responsabile del processo** a rischio-reato;
2. la **regolamentazione del processo** (individuazione dei soggetti che presidiano una specifica funzione);
3. la specificità e la **dinamicità del protocollo**;
4. la **garanzia di completezza** dei flussi informativi;
5. un **efficace monitoraggio e controllo** della linea di “comando”.



IVA

La circolare ADM n. 9/2024: le violazioni e i reati ostantivi al rilascio dell'autorizzazione AEO

di Guido Calderaro, Paola Levato

Seminario di specializzazione

Sistema doganale e compliance

Scopri di più

La **circolare n. 9 dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli** dello scorso **5.4.2024**, riguardante lo status di *Operatore Economico Autorizzato*, **abroga e sostituisce la [circolare n. 36/D/2007](#)** (e le sue successive modifiche e integrazioni) fornendo, **molti anni dopo il precedente documento di sintesi**:

- una **descrizione armonica e strutturata della normativa** a riguardo e;
- le indicazioni per garantire un'**uniformità procedurale** nei confronti di tutti gli operatori economici.

Il nuovo documento ribadisce che **l'autorizzazione in esame ha un ruolo chiave per l'ambito delle Customs Decisions** e, in generale, delle semplificazioni doganali, fungendo da “**lasciapassare**” per il rilascio delle altre autorizzazioni/semplicificazioni previste dalla legislazione doganale; **i criteri già esaminati per la concessione dello status di AEO**, infatti, **non saranno**, in genere, **più oggetto di verifica** (articolo 38 par. 5 CDU), ma solo esaminati gli elementi e/o i requisiti relativi alla specifica semplificazione.

L'AEO nasce, infatti, **con l'intento di attestare l'affidabilità dell'operatore** nello svolgimento di operazioni doganali nell'ambito dell'evoluzione del commercio internazionale, ponendo al centro la **sicurezza degli scambi** per i diversi attori coinvolti (dogana e operatori economici quali produttori, importatori, esportatori, vettori, spedizionieri).

Il raggiungimento di questo obiettivo comporta un **riconoscimento di affidabilità** nei confronti della Pubblica Amministrazione e di clienti/fornitori, assicurando l'adozione di **elevati standard di sicurezza** della catena di approvvigionamento (inquadrabili tra i **vantaggi indiretti**).

La **circolare n. 9/D/2024** ribadisce che l'autorizzazione AEO è **rilasciata al richiedente** (non ai suoi partners commerciali) e che **solo quest'ultimo può beneficiare dei vantaggi previsti** e, richiamando il dettato del CDU (articolo 38 par. 5 e 6 CDU), ne analizza **i vantaggi diretti ed indiretti**.



Tra i **vantaggi diretti** figurano:

- accesso agevolato alle **semplificazioni doganali**;
- previsione di **minori controlli fisici e documentali** (beneficio che resta sussidiario rispetto alla valutazione dei rischi per la specifica operazione);
- **notifica preventiva** (vantaggio che consente all'operatore una migliore pianificazione logistica);
- **trattamento prioritario in caso di controllo**.

Tra le **ulteriori agevolazioni indirette**, vengono menzionati:

- l'esonero dalla prestazione della **garanzia** in caso di introduzione delle merci nei depositi fiscali ai fini Iva;
- la possibilità di esonero dall'obbligo di prestare **cauzione** sia nel settore doganale sia nel settore accise, trattandosi di **soggetti di "notoria solvibilità"** (beneficio attualmente previsto dall'articolo 90, TULD e richiamato anche dall'articolo 5, comma 3, lett. a) del Testo Unico delle Accise);
- l'esercizio della **rappresentanza doganale** in altro Stato membro;
- la riduzione dell'ammontare della **garanzia globale**;

Ancorché non menzionato nella circolare n. 9/D/2024, va ricordata, inoltre, la possibilità dell'utilizzo del cd. **Metodo 2 per la pesatura dei container** prevista dalla Regola VI/2 della convenzione Solas 74 – Safety of life at Sea, come emendata dalla risoluzione MSC. 380(94) del 21.11.2014 (*determinazione della massa lorda verificata del contenitore*).

Nonostante **lo status AEO non sia obbligatorio**, per accedere ad alcune semplificazioni doganali questo **diventa imprescindibile**.

La circolare n. 9/D/2024, inoltre, ai fini della verifica dell'espletamento delle formalità doganali, sottolinea l'importanza dell'utilizzo del **codice EORI dell'operatore economico** per agevolare la tracciabilità delle operazioni doganali effettuate e la loro conformità ripercorrendo i requisiti necessari per l'ottenimento dell'autorizzazione AEO.

L'articolo 39, lett. a), CDU, stabilisce che la **"conformità alla normativa doganale e fiscale"** è soddisfatta se il richiedente **non ha commesso violazioni gravi o ripetute** della normativa inherente e se non ha compiuto reati gravi in relazione all'attività economica svolta.

Tale condizione, essenziale per il rilascio dell'AEO, è soddisfatta se, **nel corso degli ultimi tre anni** anteriori alla presentazione dell'istanza, **non è stata adottata alcuna decisione** da parte di un'autorità amministrativa o giudiziaria **che concluda che**:

- **il richiedente**, o
- **la persona o le persone responsabili** del richiedente o che esercita il controllo sulla sua gestione, o



- il **dipendente o i dipendenti responsabili delle questioni** doganali all'interno della società

abbiano commesso **violazioni gravi o ripetute della normativa doganale o fiscale** in relazione alla propria attività economica o che abbiano **precedenti di reati gravi** in relazione alla propria attività economica compresa, se del caso, **l'attività economica del richiedente**.

Nell'ottica di non penalizzare senza concreto motivo il richiedente, il citato requisito può essere considerato soddisfatto se l'autorità doganale ritiene che **un'infrazione sia di rilievo trascurabile** rispetto al numero o all'ampiezza delle operazioni doganali correlate e **non ha dubbi circa la buona fede** del richiedente (articolo 24 par. 2, Regolamento di Esecuzione Reg. UE 2015/2447).

La circolare n. 9/D/2024 **non interviene ulteriormente sulla qualificazione di quando un'infrazione sia di rilievo trascurabile** a differenza della precedente circolare n. 36/D/2007, che perseguiendo la ratio data dal principio di proporzionalità e ponderando di conseguenza gli interessi in gioco, stabiliva che **l'accertamento si intendeva comunque soddisfatto quando "l'infrazione riscontrata sia di rilievo trascurabile rispetto al numero e al volume delle operazioni doganali e non pregiudichi la buona fede del richiedente.**" Un rinvio veniva poi operato al punto 1.2.2. degli "Orientamenti" comunitari di cui al Documento TAXUD/1450/2006, che **forniva indicazioni di riferimento per valutare l'entità dell'infrazione commessa e la buona fede del richiedente.**

In un'ottica più recente, il documento TAXUD/ B2/047/2011 – Rev. 6, ai punti 2.I.1 – 2.I.2 fornisce **un riferimento**, per valutare l'entità dell'infrazione commessa e la buona fede del richiedente, che può ancora oggi essere **considerato attuale**; a tal proposito rileva:

- che *ciascun caso è diverso e deve essere trattato separatamente* sulla base dell'osservanza degli obblighi in passato, della natura delle attività e delle dimensioni dell'operatore economico interessato;
- che in caso di infrazioni considerate minori *l'operatore deve essere in grado di fornire prove delle misure che intende adottare* per ridurre il numero di errori che si verificano nel corso delle sue operazioni doganali;
- che la **frode non deve essere intenzionale**;
- che le infrazioni vanno sì considerate su base cumulativa, ma in **relazione al volume totale di operazioni**;
- se l'infrazione **era un'azione isolata o sporadica** di una singola persona all'interno dell'organizzazione dell'impresa;
- il **contesto dell'infrazione**;
- se i sistemi di controllo interno del richiedente **sono in atto e se le infrazioni sono state rilevate dal richiedente** stesso a seguito di controlli interni propri e immediatamente notificate alle autorità doganali;
- quali misure **sono state prontamente adottate per rimediare a tali azioni** o prevenirle in futuro;



- la natura dell'infrazione: **tipo e entità dell'infrazione** (es. incidenza sull'importo dei dazi doganali da versare – numero e volume – **classificazione non corretta tra merci** che presentano la stessa aliquota di dazio e nessuna differenza in ordine alle altre misure applicabili, quali ad esempio, divieti e restrizioni).

Una delle **principalità tematiche** su cui si sofferma la Circolare 9/D/2024 è il **carattere ostativo dei reati** che possono precludere l'ottenimento o la conservazione dell'autorizzazione in commento. Dopo aver definito in maniera più circoscritta la categoria dei "**reati gravi**", limitandoli (sulla base delle indicazioni fornite dall'Avvocatura dello Stato interpellata dall'Agenzia) a quelli elencati nell'Allegato A) alla circolare, questa ribadisce che **le infrazioni e i reati gravi rilevano solo se sono commessi dalle persone citate** in precedenza e se si pongono in relazione con l'attività economica del richiedente o con altre attività economiche nell'ambito delle quali rivestono uno dei ruoli considerati dalla normativa in esame.

Nell'allegato **sono indicati come gravi i reati**:

- di **natura tributaria, finanziaria, fallimentare**, contro la Pubblica amministrazione o commessi con finalità di terrorismo (anche internazionale) e di eversione dell'ordine costituzionale;
- previsti dal **Codice civile in materia societaria**;
- previsti dal **libro secondo del Codice penale** (delitti contro la pubblica amministrazione) o da altre leggi penali per i quali sia prevista la pena, nel massimo edittale, **uguale o superiore ad anni 5 di reclusione**.

La novità di maggiore rilievo relativamente alla tematica della conformità soggettiva ai fini dell'ottenimento dell'autorizzazione, su cui è intervenuta anche l'Avvocatura dello Stato, interpellata dell'Agenzia delle Dogane, è **data dall'inserimento nell'Allegato A** della circolare n. 9/D/2024 di **alcune determinate ipotesi in cui**, nonostante la presenza di una sentenza di condanna divenuta irrevocabile si possa, comunque, **ritenere soddisfatto il requisito della conformità** dell'articolo 39, lett. a), CDU; le fattispecie riguardano:

- la **riabilitazione**;
- l'**amnistia propria** (che interviene prima della sentenza penale di condanna);
- la **prescrizione del reato**;
- l'**oblazione**;
- il **patteggiamento**
- l'**abolitio criminis**;
- la morte del reo.

La circolare n. 9/D/2024 specifica che l'elenco non è definitivo ed esaustivo, ma può **essere integrato in base all'evoluzione normativa** e alle **interpretazioni estensive o restrittive** legate ai casi concreti (modalità, condotta dei soggetti...).

L'esistenza di procedimenti in corso e/o condanne viene accertato attraverso: il *certificato*



generale del casellario giudiziario, il certificato dei carichi pendenti, le dichiarazioni sostitutive di certificazioni, la comunicazione antimafia).

In caso di **procedimento penale pendente**, la circolare 9/D/2024 ricorda che il termine a disposizione dell'Ufficio per adottare la decisione è prorogato del tempo necessario per concludere tale procedimento (articolo 28 par. 2, Regolamento Delegato Reg. UE 2015/2446) **senza**, quindi, definire **un termine specifico**.

L' Agenzia delle Dogane e dei Monopoli con il documento in esame, oltre a dare nuova visibilità all'autorizzazione AEO, chiarisce **alcuni aspetti del procedimento per il suo rilascio o riesame**, qualifica quelli ritenuti trascurabili ai fini dell'affidabilità degli operatori, ribadendo **l'importanza di un'applicazione nazionale uniforme della normativa** da parte degli Uffici territoriali in modo che gli operatori **siano posti tutti nelle stesse condizioni**.