



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 ostativi 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 ADEMPIMENTI

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**.

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 **sprovisto 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, **deve 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 perseguibili;
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'approntamento 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”.

La circolare ADM n. 9/2024: le violazioni e i reati ostativi 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/semplificazioni 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 inerente 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 perseguendo 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 **principali 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 dall'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**.