

**Garanzie per debiti fiscali e doganali: posizioni della giurisprudenza e possibili evoluzioni**

***Guarantees for tax and customs debts: jurisprudence positions and possible developments***

di Giangiacomo D'Angelo - 30 gennaio 2024

**Abstract** L'Autore analizza le ipotesi normative di presentazione di garanzia da parte del contribuente e, in particolare, quella prevista dal comma 5 dell'art. 38-bis D.P.R. n. 633/72, relativa alla possibilità di rimborso IVA infrannuale, c.d. rimborso accelerato, e quella per le obbligazioni doganali.

**Parole chiave:** rimborso Iva, garanzie doganali, dolo

**Abstract** *The Author analyzes the regulatory hypotheses for the presentation of a guarantee by the taxpayer and, in particular, that provided for by paragraph 5 of the art. 38-bis of the D.P.R. n. 633/72, relating to the possibility of mid-year VAT refund, so-called accelerated reimbursement, and that for customs obligations.*

**Keywords:** *VAT refund, customs guarantees, fraud*

**SOMMARIO:** **1.** Introduzione. - **2.** La posizione della giurisprudenza interna in relazione alla garanzia per rimborso iva accelerato. - **3.** Le garanzie per obbligazioni doganali. La recente giurisprudenza europea. - **4.** La pratica di escussione delle garanzie doganali. Criticità. - **5.** La possibilità di un'eccezione di dolo da parte del garante escusso. - **6.** Una possibile soluzione: le garanzie doganali come fideiussioni "solve et repete", diverse dalle garanzie autonome.

**1.** Vi è stato un periodo in cui nell'ordinamento tributario interno si erano moltiplicate le ipotesi normative in cui era prevista da parte del contribuente la presentazione di una garanzia. Erano state introdotte numerose ipotesi che prevedevano la necessaria prestazione di una garanzia in alcuni momenti della riscossione o comunque attinenti alla fase del pagamento del tributo. Tra le ipotesi più note vi erano quelle che prevedevano la necessità di produrre una garanzia per accedere alla rateazione dei tributi iscritti a ruolo (art. 19 D.P.R. n. 602/1973), e quelle che prevedevano la presentazione di polizza fideiussoria qualora il contribuente intendesse optare per il pagamento rateale delle somme dovute in sede di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale (per le varie ipotesi, GUIDARA A., *La riscossione dei tributi nei confronti del garante*, in *Riv. dir. trib.*,

2005, 6, I 713; INGRAO G., *La tutela della riscossione del credito tributario*, Bari, 2012, 71 ss.).

Negli anni, il legislatore ha progressivamente ridotto le ipotesi di garanzie ad applicazione “generale” presenti nella normativa sulla riscossione, e sono rimaste in vita – oltre alle ipotesi in cui la sospensione giudiziaria degli atti impugnati è subordinata alla presentazione di garanzia, ad esempio, art. 47, comma 5, D.Lgs. 546/92, e art. 19, comma 3, D.Lgs. 472/97 - le sole ipotesi previste nella disciplina dei singoli tributi in corrispondenza di alcune figure particolari di rimborso, o di fruizione di regimi di sospensione.

Tra le ipotesi attualmente presenti, la più nota è senza dubbio quella prevista dal comma 5 dell’art. 38-bis D.P.R. n. 633/72 relativa alla possibilità di rimborso IVA infrannuale, c.d. rimborso accelerato, subordinata appunto alla presentazione di una garanzia al ricorrere di alcune condizioni. Ma esistono anche ipotesi in cui è necessaria la presentazione di una garanzia previste dalla normativa in materia di accise (ad esempio, in caso di immissione in un deposito fiscale, ex art 5 D.Lgs. 504/1995 recante il TU in materia di accise) e, soprattutto, dalla normativa di diritto doganale.

**2.** La forma di gran lunga più diffusa di garanzia “tributaria” è quella della garanzia personale e perciò, per comprenderne la natura giuridica, i termini di confronto non possono che esser con le fideiussioni civilistiche (artt. 1936 ss. c.c.) e con i contratti di garanzia atipiche che operano nella prassi commerciale (vedi per tutti, SESTA M., *Le garanzie atipiche*, 1988, Padova).

Come nelle garanzie civilistiche, la questione di fondo che si è posta nell’inquadramento delle garanzie tributarie attiene al rapporto che si instaura tra le due obbligazioni che vengono ad esistenza: obbligazione principale, relativa al rapporto tributario; obbligazione di garanzia, basata su un rapporto negoziale. Ci si chiede se vi sia autonomia o accessorietà tra i due rapporti obbligatori o, in altri termini, se la natura sicuramente pubblicistica dell’obbligazione principale influenzi, e in quale modo, l’attuazione (cioè la riscossione) dell’obbligazione di garanzia.

La posizione della giurisprudenza di legittimità, maturata prevalentemente in relazione alle garanzie presentate per rimborso IVA accelerato (art. 38-bis, comma 5, D.P.R. n. 644/1972), è piuttosto chiara. La Corte di Cassazione ha emesso un buon numero di pronunce sul punto, ed è sempre stata orientata nel negare natura tributaria all’obbligazione di garanzia.

Alla base di questo orientamento vi è l’idea che la causa dell’obbligazione di garanzia è fissa ed uniforme, e può appoggiarsi ad una qualsiasi causa idonea, senza che la disciplina normativa dell’obbligazione garantita influisca sull’obbligazione fideiussoria (Cass., 17 gennaio 1996, n. 365, e più di recente, Cass., Sez. Un., 15 ottobre 1998, n. 10188).

Si ritiene che mentre il rapporto tributario trovi la propria fonte nella legge, e vi sia una causa fiscale a supportarlo, il rapporto di garanzia abbia la propria fonte in un atto di autonomia privata (appunto l’assunzione di un impegno fideiussorio, se del

caso su base contrattuale) che ne contiene la disciplina attuativa, e che abbia dunque causa negoziale. Più in particolare, le fideiussioni che seguono il modello predisposto dall’Agenzia delle Entrate sono da considerarsi, secondo la giurisprudenza, contratti autonomi di garanzia, le cui vicende sono insensibili rispetto al rapporto tributario garantito.

Le ragioni a fondamento dell’impostazione autonomistica si trovano riproposte anche nel precedente più recente delle Sezioni Unite di Cassazione (Cass., sent. 16 gennaio 2023, n. 1125) dove si chiarisce che l’obbligazione di garanzia è «*qualitativamente altra* rispetto a quella oggetto dell’obbligazione principale» (corsivo presente anche nel testo ufficiale della sentenza), e se ne trae la conclusione di una autonomia tra il rapporto garantito e il rapporto di garanzia.

Secondo la Cassazione, la polizza fideiussoria non avrebbe la funzione di garantire l’adempimento dell’obbligazione principale, ma sarebbe funzionale «*a indennizzare il creditore insoddisfatto mediante il tempestivo versamento di una somma di danaro predeterminata, sostitutiva della mancata o inesatta prestazione del debitore*».

Dunque, l’obbligazione di garanzia avrebbe oggetto diverso dall’obbligazione tributaria, e sarebbe funzionale al pagamento di un indennizzo/risarcimento in favore del Fisco, predeterminato e corrispondente al debito tributario rimasto insoddisfatto.

A conferma di questa impostazione vi sarebbe anche la assimilazione e la fungibilità (prevista per legge) tra varie forme di garanzia; infatti, alla fideiussione sono assimilati il deposito in titoli di stato o in contanti, e ciò sarebbe a testimoniare che l’incameramento da parte del Fisco, o il pagamento da parte del garante, non sono influenzati da vicende relative al rapporto garantito e tutte le forme di garanzia “tributaria” sono funzionali ad un incameramento immediato delle somme da parte del Fisco: i depositi con la loro strutturale “autoliquidabilità”, le garanzie personali attraverso la apposizione della clausola del pagamento “*a prima richiesta*” (Cass. n. 6607/92).

In questa impostazione, sul versante delle tutele giudiziarie, al garante escusso non spetterebbe alcuna possibilità di opporsi al pagamento facendo valere ragioni relative al rapporto tributario sottostante, ma solo residuerebbero azioni di regresso (civilistico) nei confronti del contribuente garantito (art. 1299 c.c.). Così come gli sarebbe preclusa l’azione di restituzione nei confronti del Fisco, qualora risultasse che la somma pagata in garanzia non era dovuta per avvenuta estinzione del rapporto tributario sottostante (Cass. n. 4966/1992).

Dalla affermazione della natura civilistica del rapporto di garanzia si trae poi la ovvia conclusione che, per i rapporti tra garante e Fisco, la giurisdizione deve essere declinata in favore del giudice ordinario; e ciò anche nei casi in cui si contesti, da parte del contribuente garantito, l’iniziativa del Fisco volta ad attivare l’escussione della polizza nei confronti del garante (Cass. n. 1125/2023, riferita ad un caso in cui il contribuente era riuscito a impugnare nei gradi di merito le comunicazioni di escussione che l’Agenzia aveva inviato al garante per l’escussione della polizza).

Dunque, l'orientamento giurisprudenziale nel tempo consolidato ha sempre di più chiuso gli spazi di collegamento tra obbligazione tributaria garantita e obbligazione fideiussoria, e la posizione del garante è stata sempre di più relegata al di fuori della dinamica tributaria.

Parte autorevole della letteratura tributaria (LA ROSA S., *Appunti sulle garanzie negoziali nel diritto tributario*, in LA ROSA S., a cura di, *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, 2007, 1 ss.) ha sostanzialmente aderito a questa impostazione, rilevando che la genesi dell'obbligazione di garanzia è diversa da quella tributaria, e si fonda su un atto di autonomia contrattuale. La stessa letteratura, però, avverte che in questa distinzione vi possono esser zone d'ombra, che sarebbero affrontate attraverso la risoluzione *incidenter tantum* delle questioni tributarie all'interno delle controversie civilistiche, e attraverso la presa d'atto dell'estinzione del debito tributario nelle controversie civilistiche relative all'escussione della garanzia.

È però un fatto che le “zone d'ombra” sono state risolte dalla giurisprudenza nel senso di svalutare l'incidenza delle vicende tributarie sottostanti sull'attuazione dell'obbligazione di garanzia. Così, la Cassazione ritiene che l'adesione del contribuente garantito a forme concordate o condonistiche di definizione della pretesa non preclude al Fisco l'escussione della garanzia, (Cass., 15 aprile 1994, n. 3519, con nota di TURCHI A., *Rimborsi IVA accelerati, polizza fideiussoria con clausola “senza eccezione alcuna” e condono fiscale: una nuova pronuncia delle sezioni unite*, in *Giur. it.*, 1995, I, 1, 134 ss., principio ribadito poi in Cass., Sez. Un., 15 ottobre 1998, n. 10188), ed è arrivata a sostenere che la garanzia resta valida ed eseguibile nei confronti del garante anche se risulti inesistente il beneficiario apparente del rimborso iva (Cass. civ., sez. III, 10 gennaio 2012, n. 65, in *Foro it.*, 2012, I, 1511).

A fronte di questo inquadramento, sono state prospettate in letteratura ricostruzioni alternative, che valorizzano soprattutto la necessità di tutela del garante nell'esecuzione esattoriale. Così, la tendenza della legislazione (tendenza ad oggi sopita, a causa della cancellazione di molte ipotesi in cui era necessaria la presentazione di una garanzia) a rafforzare la tutela del garante escusso ha indotto ad assimilare la posizione del garante e del contribuente, ancorché il rapporto tra garante ed Amministrazione nasca da un negozio di diritto privato. Si sono in particolare valorizzate quelle normative che regolavano il procedimento di escussione nei confronti del garante, imponendo obblighi procedurali a carico dell'Agente della riscossione (ad esempio, autonoma iscrizione a ruolo del debito nei confronti del garante, che era prevista dalla normativa in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale), e vedendo in queste norme l'emersione di un principio generale di tutela procedimentale, secondo regole pubblicistiche, del garante escusso (GUIDARA A., *La riscossione dei tributi nei confronti del garante*, cit. 713). E sempre argomentando dalla prospettiva della necessaria tutela giurisdizionale da assicurare al garante escusso è stata evidenziata la necessità, sul piano procedimentale, di mettere il garante nelle condizioni di conoscere tutta la

scansione procedimentale che precede l'esecuzione nei suoi confronti, prospettandosi una tutela dinanzi al giudice tributario (FRANSONI G., *L'esecuzione coattiva a carico dei debitori diversi dall'obbligato principale*, in GLENDI C. - UCKMAR V., a cura di, *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, 99; CARINCI A., *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, Pisa, 2008, 250 ss.).

**3.** Le tesi da ultimo citate assumono le garanzie per obbligazioni doganali come ipotesi peculiari, nelle quali le ragioni di insoddisfazione della natura esclusivamente civilistica dell'obbligazione di garanzia appaiono evidenti.

In effetti, nel settore doganale la disciplina delle garanzie assume particolare importanza e una particolare conformazione. Le garanzie doganali sono oggetto di una specifica regolamentazione a livello europeo e sono usate quotidianamente nella pratica dei rapporti doganali, perché sono numerose le ipotesi in cui è richiesto all'operatore doganale di fornire una garanzia per i diritti doganali dovuti.

Oltre all'ipotesi più frequente che è rappresentata dal c.d. regime del daziato sospeso (disciplinato ancora dal Regio Decreto 13 febbraio 1896, n. 65, art. 164, Regolamento per l'esecuzione del Testo Unico delle leggi doganali), che ricorre allorché la dogana – appunto previa presentazione di una garanzia - concede lo svincolo della merce senza pagamento dei diritti doganali, la prestazione di garanzia è prevista anche per la fruizione di tutti i regimi speciali sospensivi (transito, perfezionamento, uso speciale, deposito doganale) e, con un'eccezione, è prevista la possibilità per l'amministrazione doganale di richiedere garanzie in tutte le occasioni in cui si sospetti il mancato pagamento del dazio nel termine previsto (art. 91 CDU).

Possono dunque esser garanzie per debiti certi, oppure per obbligazioni doganali soltanto potenziali (si pensi al caso dei regimi speciali). Possono esser previste dalla normativa come obbligatorie, oppure discrezionalmente richieste dalla dogana. Possono esser garanzie che si riferiscono ad una singola operazione (garanzia per singola) o garanzie valevoli per un numero di operazioni realizzate in un certo periodo (garanzie globali) (sulla classificazione delle garanzie, MARZANO M., *Le garanzie*, in SCUFFI M. - ALBENZIO G. - MICCINESI M., A cura di, *Diritto doganale delle accise e dei tributi ambientali*, Padova, 2013, 217 ss., nonché BELLANTE P., *Il sistema doganale*, Torino, 2023, 490 ss.)

Considerata la diffusione delle garanzie nel mondo doganale non v'è da stupirsi che la Corte di Giustizia sia stata chiamata in diverse occasioni a chiarirne i profili.

In una celebre pronuncia pregiudiziale risalente ai primi anni 2000 (Corte di Giustizia C-266/01, *Préservatrice foncière TIARD SA*, con nota di SCHIAVOLIN R., *Fideiussioni stipulate a garanzia di tributi doganali e Conv. Bruxelles: la Corte di giustizia torna a pronunciarsi sui limiti della "materia civile e commerciale"*, in *Int. Lis*, 2014, 11 ss.) i giudici europei hanno formulato una ricostruzione dogmatica del contratto di fideiussione doganale, qualificando espressamente l'obbligazione di garanzia come accessoria all'obbligazione doganale, il che – nel pensiero della Corte

– comporta che l’obbligazione di garanzia non può esser fatta valere nei confronti del fideiussore se l’obbligazione principale non è divenuta esigibile (da intendersi: esigibile nei confronti del debitore principale) e, inoltre, che la latitudine dell’obbligazione fideiussoria non può esser maggiore di quella dell’obbligazione principale.

Tuttavia, nella stessa pronuncia si è ritenuto che un’iniziativa di riscossione delle Autorità doganali nei confronti del garante di debiti doganali possa rientrare nell’ambito della materia civile e commerciale. Pertanto, secondo i giudici europei, le vicende relative alla riscossione dell’obbligazione di garanzia per debiti doganali devono esser considerate estranee alla materia doganale, ai fini della assegnazione della giurisdizione in base alla Convenzione di Bruxelles.

Più di recente, è stato ancora ribadito dalla Corte di giustizia (Corte di giustizia C-230/20 del 20 maggio 2021, *BTA Baltic Insurance Company*) che il garante di debiti doganali non assume la veste di debitore doganale, e pertanto non trova applicazione per l’esecuzione del debito di garanzia il termine di prescrizione triennale dal sorgere dell’obbligazione doganale, termine che deve considerarsi posto solo per l’accertamento nei confronti del debitore doganale principale. Tuttavia, nella stessa pronuncia, se per un verso si è ritenuto non necessario che la richiesta nei confronti del garante sia avanzata entro il termine di prescrizione (normalmente triennale) dell’obbligazione doganale, per altro verso si è precisato che la riscossione nei confronti del garante non può avvenire senza garanzie per lo stesso. Infatti, la Corte impone agli Stati membri una riscossione nei confronti del garante rispettosa del principio di certezza del diritto, e che dunque avvenga in termini certi e ragionevoli. Ancor di maggiore interesse, nella prospettiva della tutela del garante di un debito doganale, è una recente pronuncia europea (Corte di Giustizia C-358/22 del 9 marzo 2023, *Bolloré logistics SA*), sorta all’interno di una controversia avente ad oggetto il recupero del debito doganale (anche) nei confronti del garante. Nello specifico, la dogana francese aveva proceduto ad accertamento a posteriori del dazio all’importazione per le merci immesse (irregolarmente) in un deposito, notificando avviso di recupero sia alla società gestrice del deposito doganale, sia alla società che aveva prestato una garanzia generale.

Vi erano state però nell’azione della dogana francese alcune illegittimità procedurali in relazione all’emissione degli avvisi di accertamento e, in particolare, non vi era stato un adeguato contraddittorio prima dell’emissione dell’atto. Nel grado di appello il giudice francese emetteva una sentenza piuttosto singolare perché annullava l’avviso di accertamento nei confronti della società titolare del deposito, ma non rispetto alla società garante. Secondo il giudice francese, la garanzia procedimentale del contraddittorio era posta a tutela della sola società debitrice in via principale dei diritti doganali, ma non del garante. Per conseguenza, l’atto di recupero emesso nei confronti del garante non era influenzato dall’illegittimità procedimentale che investiva solo l’obbligazione doganale principale.

La Corte di Giustizia ha risolto la controversia affermando seccamente che in tanto la garanzia per obbligazioni doganali può esser fatta valere, in quanto essa si

riferisca ad una obbligazione per debiti doganali esigibile, laddove per esigibilità deve intendersi la *legittima* esigibilità dell'obbligazione doganale principale. E, pertanto, venendo meno l'obbligazione principale è del tutto conseguente che venga meno l'obbligazione di garanzia ad essa accessoria.

La combinazione dei principi affermati nelle pronunce segnalate, e nello specifico, (i) accessorietà dell'obbligazione di garanzia rispetto alla principale, (ii) necessità di garantire diritti procedurali al garante escusso, e (iii) caducazione dell'obbligazione di garanzia in caso di venir meno dell'obbligazione doganale principale, va chiaramente nella direzione di una necessaria tutela del garante doganale, che non può prescindere da una riflessione delle vicende dell'obbligazione doganale garantita sull'obbligazione di garanzia.

4. E' noto che nella pratica interna dell'Autorità doganale italiana, la polizza fideiussoria a garanzia di debiti doganali è escussa attraverso una semplice comunicazione al garante, comunicazione che lo informa della presenza (ma non del contenuto) della contestazione doganale mossa all'obbligato garantito.

È questa una pratica che, alla luce della necessaria accessorietà dell'obbligazione fideiussoria rispetto alla obbligazione doganale principale, e rispetto ai diritti partecipativi riconosciuti dalla giurisprudenza europea, lascia qualche perplessità.

Il *modus operandi* dell'Autorità doganale non consente, o comune rende molto difficile, per il garante ricostruire le ragioni della chiamata in garanzia e gli preclude in radice una consapevole adesione alla richiesta del pagamento e alle ragioni sottostanti.

Si tratta, certo, di una pratica coerente con una visione dell'obbligazione di garanzia caratterizzata da una regolamentazione assolutamente civilistica, e dunque sganciata dalle vicende tributarie; un'obbligazione di garanzia che avrebbe la sola funzione di tenere indenne, e dunque risarcire, la dogana da eventuali inosservanze del debitore principale. In questo modello la garanzia per debiti doganali è considerata appunto un *Garantievertrag*, e la tutela nei confronti della dogana – e cioè la possibilità di contrastare le richieste di pagamento del debito doganale eventualmente avanzate – spetta solo all'obbligato doganale principale che, in presenza di un avviso di accertamento, dovrà coltivare la controversia e, risultando vittorioso, ottenerne la restituzione.

Seguendo l'orientamento della giurisprudenza di legittimità, al garante che riceve la richiesta di escussione da parte della dogana non resterebbe che procedere al pagamento e attivare immediatamente l'azione di regresso nei confronti dell'obbligato principale (garantito).

Ad ulteriore conferma di questo modo di operare dell'Agenzia delle Dogane, si può considerare che i modelli predisposti per il confezionamento delle garanzie (reperibili sul sito dell'Agenzia delle Dogane e Monopoli), espressamente contengono la clausola di pagamento “*a prima richiesta*” e “*senza eccezione alcuna*”; e dunque anche la regolamentazione pattizia sembra chiudere gli spazi a disposizione del garante per opporsi alla richiesta della dogana.

I modelli contrattuali nazionali sono ispirati al modello contenuto nel Regolamento di esecuzione del Codice doganale 2015/2447 (allegati 32-01, 32-03), ma con un'importante differenza: il modello europeo, che ha valore imperativo in quanto contenuto in atto normativo, non riporta la clausola che espressamente impedisce al garante l'opposizione di eccezioni fondate sul rapporto principale.

Va perciò ricordate che, per giurisprudenza pacifica e concorde dottrina civilistica, la presenza della sola clausola contrattuale "*a prima richiesta*" non è di per sé immancabilmente indicativa di un contratto autonomo di garanzia. Piuttosto, al fine di distinguere una fideiussione da una garanzia automa occorre svolgere un'indagine sulla relazione che le parti hanno voluto assegnare alle obbligazioni (principale e di garanzia) per verificare se esse abbiano inteso davvero caratterizzare nel senso dell'autonomia le due obbligazioni, limitando le possibilità da parte del garante escusso di eccepire l'esistenza e la legittimità del rapporto obbligatorio principale (Cass. civ., sez. III, 20 aprile 2004, n. 7502, in senso conforme si esprime la migliore dottrina BRAVO F., *La clausola solve et repete tra autonomia privata e giustizia contrattuale*, Padova, 2021, 245 ss.; SESTA M., *Le garanzie atipiche*, cit., 505 ss.).

5. Anche rimanendo all'interno della visione della garanzia per debiti fiscali (doganali o per altri tributi) quale contratto autonomo di garanzia, bisogna ricordare che la giurisprudenza di legittimità riconosce sempre al garante la possibilità di avanzare un'eccezione di dolo, volta ad opporsi a richieste di pagamento in garanzia provenienti dall'Amministrazione finanziaria del tutto infondate e pretestuose, anche ad una delibazione sommaria della richiesta. Perciò, sarebbe sempre possibile per il garante opporsi a pagamenti in garanzia richiesti dalla dogana e basati su atteggiamenti maliziosi, contrari ai doveri di buona fede del creditore garantito.

Ma vi è di più. Infatti, la giurisprudenza della Cassazione è giunta ad affermare che per il garante (pur autonomo) la verifica della proponibilità di un'eccezione di dolo non è una semplice possibilità, bensì dovere contrattuale nei confronti del debitore garantito. Con la conseguenza che il pagamento a soddisfazione di una richiesta del creditore fondata su malizia e contraria ai doveri di buona fede, senza alcuna verifica circa la possibilità di opporre l'eccezione di dolo, impedisce poi al garante di surrogarsi nelle ragioni del creditore soddisfatto e dunque esercitare il regresso nei confronti del debitore garantito (Cass., 17 marzo 2006, n. 5997).

Può certo apparire difficile immaginare dei comportamenti abusivi da parte dell'Amministrazione finanziaria, nella prospettiva di abusare della garanzia fornita per procurarsi un introito sulla base di pretese illegittime.

Il punto è che però questa prospettiva riconosce implicitamente in capo al garante un diritto ad esser compiutamente informato da parte del creditore garantito delle ragioni a fondamento della pretesa attivata nei suoi confronti. Ciò che, per prassi amministrativa interna delle dogane, non sembra sempre avvenire in modo adeguato.

6. Pagamento “*a prima richiesta*” delle somme da parte del garante, e possibilità da parte del garante opporre “eccezioni” relative al rapporto principale (tra dogana e operatore) sono aspetti che a mio parere possono convivere e, in questo caso, la figura contrattuale di riferimento è quella che la civilistica chiama fideiussione *solve et repete* (sulla quale, in generale, BRAVO F., *La clausola solve et repete*, cit., passim). In questa il garante è obbligato al pagamento immediato a richiesta del creditore (salvo la possibilità di eccezione di dolo che eviterebbe anche il pagamento), ma al tempo stesso può eseguire il pagamento con riserva di ripetizione. In termini concreti, è obbligato ad eseguire il pagamento “*a prima richiesta*”, ma al contempo può contestare la legittimità della richiesta eccependo questioni relative al rapporto tributario/doganale sottostante.

Questo inquadramento andrebbe preferito rispetto alla qualificazione del contratto in termini di garanzia autonoma per diverse ragioni.

In primo luogo, si porrebbe in chiave di maggior coerenza con il modello europeo di garanzia doganale che, come detto, ha valore normativo e non contiene alcuna clausola limitativa della possibilità del garante di opporre alla dogana eccezioni relative al rapporto doganale principale.

Esso, inoltre, permetterebbe di riportare le vicende della riscossione nei confronti del garante a coerenza con la giurisprudenza europea che afferma la necessità di una tutela procedimentale per il garante escusso, quale corollario della accessorialità tra rapporto doganale e rapporto di garanzia.

Ancora, sul piano della efficacia, esso garantisce un miglior equilibrio degli interessi contrapposti: da una parte, non sono negati al garante strumenti volti alla ripetizione di quanto versato direttamente dalla dogana e, dall'altra parte, la stessa Amministrazione doganale può incamerare subito le somme richieste.

La questione di giurisdizione, poi, si porrebbe in chiave conseguente. In teoria si potrebbe anche ammettere una giurisdizione civilistica per le liti tra garante escusso e dogana; liti in cui il giudice civile deve ingerirsi, anche incidentalmente, della legittimità della pretesa tributaria sottostante. Ma apparirebbe più coerente una giurisdizione tributaria, che avverrebbe peraltro con l'impugnazione di un atto di escussione della garanzia potenzialmente soggetto a sindacato giurisdizionale anche in relazione alla sequenza procedimentale che ne ha portato all'emissione.

#### BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BELLANTE P., *Il sistema doganale*, Torino, 2023

BRAVO F., *La clausola solve et repete tra autonomia privata e giustizia contrattuale*, Padova, 2021

CARINCI A., *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, Pisa, 2008

FRANSONI G., *L'esecuzione coattiva a carico dei debitori diversi dall'obbligato principale*, in GLENDI C. - UCKMAR V. (a cura di), *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, 99

GUIDARA A., *La riscossione dei tributi nei confronti del garante*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, 6, I, 679 ss.

INGRAO G., *La tutela della riscossione del credito tributario*, Bari, 2012

LA ROSA S., *Appunti sulle garanzie negoziali nel diritto tributario*, in LA ROSA S., a cura di, *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, 2007, 1 ss.

MARZANO M., *Le garanzie*, in SCUFFI M. - ALBENZIO G. - MICCINESI M., A cura di, *Diritto doganale delle accise e dei tributi ambientali*, Padova, 2013, 217

SESTA M., *Le garanzie atipiche*, 1988, Padova

SCHIAVOLIN R., *Fideiussioni stipulate a garanzia di tributi doganali e Conv. Bruxelles: la Corte di giustizia torna a pronunciarsi sui limiti della "materia civile e commerciale"*, in *Int. Lis*, 2014, 11 ss.

TURCHI A., *Rimborsi IVA accelerati, polizza fideiussoria con clausola "senza eccezione alcuna" e condono fiscale: una nuova pronuncia delle sezioni unite*, in *Giur. it.*, 1995, I, 1, 134 ss.