

Protocollo: 51424/ RU

Rif.: a nota prot.n.

Allegati:

Roma, 8 giugno 2017

**Alle Direzioni Interregionali,
Regionali e Interprovinciale**

Agli Uffici delle dogane

LORO SEDI

E pc.

Area Monopoli

R O M A

Direzione centrale antifrode e controlli

**Ufficio normativa e contenzioso in
materia doganale ed extratributaria**

S E D E

OGGETTO: Termini per la comunicazione del debito derivante da obbligazione doganale – Applicazione ratione temporis dell’art. 221.4 del Codice doganale comunitario – Eccezione della prescrizione esercitata in sede di esercizio del diritto ad essere ascoltati ex art. 11, comma 4-bis, Dlgs 374/1990.
Circ. 8/D del 19 aprile 2016. Precisazioni.

Anteriormente all’applicazione, a decorrere dal 1° maggio 2016, del Codice doganale dell’Unione/Reg. UE n. 952/2013 (di seguito CDU) – vigente il Codice doganale comunitario/Reg. CE n. 2913/1992 (di seguito CDC) - la disciplina in materia di prescrizione dell’obbligazione doganale prevedeva:

- a) in caso di obbligazione originata da fatti non aventi rilevanza penale (art. 221.3 del CDC), l’impossibilità per gli Stati di comunicare il debito al contribuente una volta decorsi 3 anni dall’insorgenza dell’obbligazione medesima (assumendo detto termine natura sostanzialmente “decadenziale”);
- b) in presenza di obbligazione sorta a seguito di illecito a rilevanza penale (art. 221.4 del CDC), la possibilità di procedere alla comunicazione dell’avviso di pagamento anche

dopo il predetto termine (avente in tal caso natura “prescrizionale”), alle condizioni previste dalla normativa vigente nei singoli Stati membri ¹.

Il vigente CDU (v. art. 103.1) nulla modifica, con riferimento al contesto sub a), rispetto alle pregresse disposizioni comunitarie di cui all’art. 221.3 CDC. Pertanto, una volta spirato il previsto termine “decadenziale” di 3 anni, agli Stati è inibita ogni possibilità di agire nei confronti del debitore, fatte salve le cause di sospensione dei termini indicate all’art. 103.3 CDU).

Per quanto riguarda, invece, i casi di obbligazione connessa ad ipotesi di reato, l’art. 103.2 del CDU ha mutato notevolmente l’assetto giuridico/operativo sotteso al precedente art.221.4 CDC, prevedendo l’estensione del termine utile per la notifica del debito al debitore da un minimo di cinque anni ad un massimo di dieci anni (rinviando, per la precisa individuazione del termine all’interno di detto arco temporale, alla determinazione di ciascun Stato membro²) e conferendo al termine medesimo – come per i casi disciplinati dall’art. 103.1 CDU - valenza “decadenziale”. Ne consegue pertanto che, a partire dal 1° maggio 2016, anche per i casi interessati da illeciti penali (e indipendentemente dai tempi di comunicazione della notizia di reato all’A.G.), è preclusa agli uffici doganali ogni possibilità di notificare il debito e di riscuotere i relativi tributi³ una volta che sia inutilmente decorso il previsto termine utile.

Per la gestione “intertemporale” di detti ultimi contesti (cioè quelli connessi a procedimento penale) eventualmente pendenti, sorti prima dell’applicazione delle nuove disposizioni unionali, questa Direzione - con Circolare 8/D del 19/4/2016 - ha provveduto ad impartire agli Uffici territoriali apposite istruzioni con cui, in particolare, è stato disposto di applicare - *ratione temporis* - per le obbligazioni “*accertate*” prima del 1° maggio 2016 (“*come da processo verbale di constatazione*”), la previgente disciplina sia di fonte normativa (in primis, art. 221.4 del CDC) che amministrativa, permanendo in tale quadro di riferimento l’operatività dell’istituto della prescrizione.

¹ Per l’Italia, rilevando i principi fissati in materia dalla giurisprudenza della Corte di cassazione (in particolare, con sentenza n. 9773 del 23 aprile 2010), ciò valeva a condizione che la notizia di reato fosse stata trasmessa all’A.G. entro il triennio; in caso di tardiva comunicazione della notizia criminis, l’azione di accertamento e recupero del credito avrebbe potuto tuttavia proseguire salvo che la parte non avesse eccepito l’intervenuta prescrizione (relativamente all’inoltro della notizia di reato) innanzi al giudice tributario e quest’ultimo avesse confermato tale circostanza in sentenza.

² Nelle more dell’adozione di apposita norma di legge al riguardo (in itinere), il termine in questione è stato ricondotto, in via amministrativa, a quello minimo previsto dal Regolamento unionale (ossia 5 anni).

³ Diritti doganali così come indicati dall’art.34 del DPR 43/73 - TULD

⁴ Nel caso specifico affrontato dalla Corte, è stata in particolare negata l’applicabilità dell’art. 221.3 del Codice doganale comunitario ai fini del recupero di un debito sorto prima dell’entrata in applicazione del Codice medesimo (1° gennaio 1994).

A seguito di un ulteriore approfondimento della questione scaturito dall'esame di un caso specifico di applicazione dell'art. 221.4 del CDC affrontato d'intesa con l'Avvocatura Generale dello Stato, si rende ora necessario precisare le sopra richiamate istruzioni anche alla luce del principio fissato, in materia, dalla Corte di Giustizia UE con sentenza del 23/2/2006 relativa al caso C-201/04: con detta pronuncia, i giudici europei hanno in sintesi statuito che una norma che regola l'operatività della decadenza/prescrizione del debito doganale - in quanto norma di natura "sostanziale" - non può essere applicata retroattivamente alle obbligazioni sorte prima della sua effettiva entrata in applicazione, rilevando invece, in questi casi, la "pregressa" pertinente disciplina sostanziale (oltre che le disposizioni "vigenti" di carattere meramente "procedurale"), sebbene l'attività di riscossione dei tributi avvenga successivamente⁴.

Tale principio deve intendersi valido, *mutatis mutandis*, anche per la trattazione intertemporale dei contesti relativi ad obbligazioni sorte prima dell'entrata in applicazione del nuovo Codice doganale dell'Unione (1° maggio 2016), ai quali deve quindi continuare ad applicarsi la disciplina recata dal CDC, prendendo a riferimento non più il momento dell'"accertamento" dell'obbligazione (come indicato con la citata Circolare 8/D), bensì quello dell'"insorgenza" della stessa.

Occorre inoltre osservare che il criterio operativo sinora adottato dall'amministrazione, in base al quale l'eccezione della intervenuta prescrizione (relativa alla tardiva comunicazione della notizia di reato) debba essere necessariamente opposta in sede giurisdizionale, è stato in più occasioni contestato dai contribuenti davanti ai giudici nazionali, con l'argomento che - non sussistendo alcun preciso vincolo/obbligo di legge al riguardo - la prescrizione ben potrebbe essere fatta valere anche in sede di esercizio del "diritto ad essere ascoltati" (ex art. 22.6 del CDU); mediante, cioè, apposita eccezione formale del debitore contenuta nella risposta all'invito dell'amministrazione ad esprimere, entro 30 giorni, le osservazioni sulla pretesa tributaria.

In proposito, sentita l'Avvocatura Generale dello Stato, quest'ultima si è recentemente espressa in senso favorevole alla prospettata opzione, invocando sia la pertinente normativa (in particolare l'art. 12 dello "Statuto del contribuente" di cui alla legge n. 212/2000) sia la consolidata giurisprudenza prodotta in materia dalla Suprema Corte di Cassazione, pervenendo in definitiva alle seguenti deduzioni:

- a) nell'ambito del c.d. contraddittorio preventivo grava sul contribuente "*l'onere di una opposizione di natura sostanziale e non meramente formale e/o pretestuosa*";

⁴ Nel caso specifico affrontato dalla Corte, è stata in particolare negata l'applicabilità dell'art. 221.3 del Codice doganale comunitario ai fini del recupero di un debito sorto prima dell'entrata in applicazione del Codice medesimo (1° gennaio 1994).

- b) avendo l'eccezione di prescrizione natura indubbiamente *sostanziale*, la formulazione della stessa da parte del contribuente già in sede di esercizio del diritto ad essere ascoltati, comporta per l'ufficio, **in caso di sicura fondatezza**, l'abbandono della pretesa tributaria, ovvero, in caso di infondatezza e quindi di rigetto, l'obbligo di motivare al riguardo⁵.

Tutto ciò premesso, tenuto conto sia del suesposto principio giurisprudenziale europeo (affermato dalla Corte di Giustizia Ue con la sentenza relativa al caso C-201/04) sia del riferito parere espresso dall'Avvocatura Generale dello Stato, a parziale rettifica/integrazione delle sopra menzionate istruzioni operative - relativamente all'applicazione del pregresso art. 221.4 del CDC ad eventuali contesti ancora non definiti e connessi a procedimenti penali - si dispone quanto segue:

- **le istruzioni esposte al punto C 3.3), inizio pag. 55, della Circ. 8/D (relative alla “gestione intertemporale dei contesti”) devono intendersi riferite alle obbligazioni sorte anteriormente al 1° maggio 2016;**
- in presenza di obbligazioni doganali sorte prima del 1° maggio 2016, qualora i contribuenti eccepiscano l'intervenuta prescrizione già nell'ambito del contraddittorio ex art. 22.6 del CDU e **sempreché l'invocata circostanza (la maturata prescrizione) risulti, in base agli atti, inequivocabilmente certa ed effettiva**, gli Uffici interessati devono procedere all'archiviazione del contesto. Al contrario, ove l'eccezione addotta dal debitore risultasse infondata o vi siano comunque dubbi circa la sua effettiva fondatezza, occorre proseguire nell'attività di accertamento e di recupero del credito, fino ad eventuale contraria verifica da parte del giudice adito e relativo accoglimento dell'eccezione in sentenza.

Codeste Direzioni vigileranno sull'operato dei dipendenti Uffici per la puntuale e corretta applicazione delle presenti istruzioni, non mancando di segnalare alla scrivente eventuali problematiche applicative.

Il Direttore Centrale

⁵ Le linee guida operative dettate dall'Avvocatura Generale dello Stato sono ovviamente applicabili, *mutatis mutandis*, anche agli altri tributi/diritti accertati e riscossi.

Dott.ssa Cinzia Bricca
Firmato digitalmente