



**AGENZIA  
DOGANE  
MONOPOLI**

Protocollo: 7423 /RU

Rif:

Direzione Dogane  
Ufficio Normativa dogane

Alle Direzioni Regionali,  
Interregionali e  
Interprovinciale di  
Bolzano e di Trento  
**LORO SEDI**

e, p.c:

Alla Direzione  
Antifrode e Controlli  
**SEDE**

Alla Direzione Accise  
**SEDE**

*Roma, 11/06/2019*

**OGGETTO:** Legge 3 maggio 2019, n. 37, recante *“Disposizioni per l’adempimento degli obblighi derivanti dall’appartenenza dell’Italia all’Unione europea - Legge europea 2018”*.

Si segnala che sulla Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana – Serie generale - n.109 dell’11 maggio 2019 è stata pubblicata la Legge n.37 del 3 maggio 2019, recante *“Disposizioni per l’adempimento degli obblighi derivanti dall’appartenenza dell’Italia all’Unione europea- Legge europea 2018”*, entrata in vigore il 26 maggio 2019.

Per quanto di interesse di questa Direzione, si attira in particolare l’attenzione di codeste Strutture territoriali in merito agli articoli 1, 11 e 12 del citato provvedimento legislativo.

**Articolo 1. Disposizioni in materia di riconoscimento delle qualifiche professionali - Procedura di infrazione n. 2018/2175.**

La disposizione in commento reca modifiche alla disciplina in materia di riconoscimento delle qualifiche professionali, di cui al Decreto legislativo 9 novembre 2007, n. 206.

Alcune previsioni sono dirette a definire talune delle questioni contestate nell'ambito della procedura di infrazione 2018/2175, avviata dalla Commissione Europea nei riguardi del Governo italiano.

Nello specifico, si segnala la previsione di cui al comma 1, lett. a) che modifica la nozione di cittadino dell'Unione europea "legalmente stabilito" sopprimendo il requisito della residenza nello Stato membro; le lettere c) e d), concernenti profili della procedura di rilascio della tessera professionale europea, e la lettera f) relativa alle misure compensative che possono essere prescritte ai fini del riconoscimento della qualifica professionale.

**Articolo 11. Disposizioni relative all'IVA applicabile ai servizi di trasporto e spedizione di beni in franchigia - Procedura di infrazione n.2018/4000.**

L'articolo interviene sulla disciplina IVA applicabile ai servizi di trasporto e di spedizione connessi agli scambi internazionali, novellando le condizioni richieste per l'applicazione del regime di non imponibilità di tali prestazioni.

Infatti, il comma 1, alle lettere a) e b), della disposizione in commento apporta modifiche all'articolo 9, primo comma, punti n. 2) e 4), del D.P.R. n.633/1972.

La novità introdotta è che dette prestazioni, se relative a beni in importazione, beneficiano del trattamento di non imponibilità a condizione che il loro valore, all'atto dell'importazione, sia stato compreso nella base imponibile ai fini IVA.

L'intervento normativo si è reso necessario al fine dell'archiviazione della procedura di infrazione 2018/4000 avviata nei riguardi dell'Italia dalla Commissione Europea, la quale aveva contestato l'incompatibilità delle suddette disposizioni con gli articoli 86 e 144 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune dell'IVA.

In base alla sua previgente formulazione, l'articolo 9, comma 1, punti n. 2) e 4), del citato D.P.R. includeva, tra gli altri, nel novero dei servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali non imponibili:

- i trasporti relativi a beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea, nonché i trasporti relativi a beni in importazione, *i cui corrispettivi erano stati assoggettati all'imposta a norma del primo comma dell'articolo 69 del D.P.R. n.633/72;*
- i servizi di spedizione relativi ai trasporti di persone eseguiti in parte nel territorio dello Stato e in parte in territorio estero in dipendenza di unico contratto, ai trasporti di beni in esportazione, in transito o in temporanea importazione, nonché ai trasporti di beni in importazione *sempreché i corrispettivi dei servizi di spedizione fossero stati assoggettati all'imposta a norma del primo comma dell'art. 69 cit.;* i servizi relativi alle operazioni doganali.

Com'è noto, ai sensi del suddetto articolo 69, primo comma, l'IVA relativa ai beni importati è commisurata al valore dei medesimi, determinato ai sensi delle disposizioni in materia doganale, aumentato dell'ammontare dei diritti doganali dovuti (ad eccezione dell'imposta sul valore aggiunto), nonché dell'ammontare delle spese d'inoltro fino al luogo di destinazione all'interno del territorio dell'Unione europea che figura sul documento di trasporto sotto la cui scorta i beni sono introdotti nel territorio medesimo.

Pertanto, ai fini dell'applicazione della non imponibilità IVA alle prestazioni in commento, nella sua previgente formulazione, l'articolo 9 suddetto richiedeva l'inclusione dei corrispettivi nella base imponibile e l'assoggettamento all'IVA in dogana all'atto dell'importazione.

Come anticipato in premessa, la Commissione UE ha tuttavia ravvisato un contrasto di detta disciplina nazionale con quella unionale (combinato disposto degli articoli 86<sup>1</sup> e 144<sup>2</sup> della Direttiva 2006/112), nella

---

<sup>1</sup> L'articolo 86, paragrafo 1, lettera b), dispone che siano comprese nella base imponibile le spese accessorie, quali le spese di commissione, di imballaggio, di trasporto e di assicurazione, che sopravvengono fino al primo luogo di destinazione dei beni nel territorio dello Stato membro d'importazione, nonché quelle risultanti dal trasporto verso un altro luogo di destinazione situato nell'Unione europea qualora quest'ultimo sia noto nel momento in cui si verifica il fatto generatore dell'imposta.

<sup>2</sup> L'articolo 144 consente agli Stati membri di esentare dall'IVA le prestazioni di servizi connesse con l'importazione di beni, purché il loro valore sia compreso nella base imponibile conformemente all'articolo 86, paragrafo 1, lettera b), della Direttiva medesima.

misura in cui la legislazione italiana, ai fini della non imponibilità IVA dei servizi accessori, richiedeva non solo l'inclusione del relativo valore nella base imponibile ma anche l'assoggettamento all'IVA in dogana all'atto dell'importazione.

Per il superamento della predetta censura, all'articolo 9, comma 1, numeri 2) e 4), del D.P.R. n. 633/72, dunque, il riferimento all'«assoggettamento ad imposta» è stato sostituito con quello all'«inclusione nella base imponibile».

In tal modo, conformemente a quanto previsto dalle disposizioni unionali, le spese di trasporto relative all'importazione di beni sono non imponibili a condizione che il relativo corrispettivo sia compreso nella base imponibile anche se non sono state assoggettate ad IVA in dogana all'atto dell'importazione<sup>3</sup>.

Ad opera della lettera c) del comma 1 dell'articolo 11 in commento, è stato oggetto di modifica anche il numero 4-bis del citato articolo 9, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, dal quale è stato eliminato il riferimento alle «piccole spedizioni di carattere non commerciale ed alle spedizioni di valore trascurabile».

Detto intervento normativo si pone come completamento di quello operato dalla Legge n. 115/2015 (Legge europea 2014), all'epoca finalizzata all'archiviazione della procedura di infrazione 2012/2088, che aveva introdotto al suddetto articolo 9, comma 1, il numero 4-bis).

Quest'ultimo, secondo la sua previgente formulazione, stabiliva la non imponibilità IVA per i servizi accessori relativi «*alle piccole spedizioni di carattere non commerciale ed alle spedizioni di valore trascurabile di cui alle Direttive 2006/79/CE del Consiglio, del 5 ottobre 2006, e 2009/132/CE del Consiglio, del 19 ottobre 2009*», sempreché i relativi corrispettivi avessero concorso alla formazione della base

---

<sup>3</sup> A seguito dell'intervento normativo in esame, il testo delle pertinenti disposizioni risulta essere, ora, il seguente:

“9. Servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali.

1. Costituiscono servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali non imponibili:

2) i trasporti relativi a beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea, nonché i trasporti relativi a beni in importazione i cui corrispettivi sono **inclusi nella base imponibile ai sensi del primo comma dell'art.69;**

4) i servizi di spedizione relativi ai trasporti di cui al precedente n. 1), ai trasporti di beni in esportazione, in transito o in temporanea importazione nonché ai trasporti di beni in importazione sempreché i corrispettivi dei servizi di spedizione siano **inclusi nella base imponibile ai sensi dell'art. 69; i servizi relativi alle operazioni doganali:”.**

imponibile ai sensi dell'articolo 69 del citato D.P.R.n.633/1972 ed ancorché la medesima base imponibile non fosse stata assoggettata all'imposta.

Tuttavia, la non imponibilità IVA dei servizi accessori limitata a quelli riferiti alle piccole spedizioni di carattere non commerciale ed alle importazioni di modico valore, a giudizio della Commissione Europea, si poneva ancora in contrasto con il diritto unionale e, nella specie, con i menzionati articoli 86 e 144 della Direttiva 2006/112/CE.

Al fine di superare anche tale rilievo, la lettera c) dell'articolo 11 in commento ha novellato il n. 4-bis suddetto, espungendo il riferimento alle piccole spedizioni di carattere non commerciale ed a quelle di valore trascurabile.

### **Articolo 12. Disposizioni relative ai termini di prescrizione delle obbligazioni doganali.**

L'articolo 12 in esame modifica l'articolo 84 del D.P.R. n.43/1973 (T.U.L.D.) in materia di prescrizione dei diritti doganali, al fine di uniformare i relativi termini alle disposizioni contenute nell'articolo 103 del Reg. UE n.952/2013, recante il codice doganale dell'Unione (CDU), con particolare riferimento alle obbligazioni doganali sorte a seguito di fatti penalmente rilevanti.

Il nuovo comma 1 dell'articolo 84 del T.U.L.D. chiarisce che, in linea generale, i termini per la notifica dell'obbligazione avente ad oggetto i diritti doganali sono disciplinati dalle vigenti disposizioni dell'Unione Europea di cui al citato articolo 103 del codice doganale dell'Unione.

Il paragrafo 1 dell'articolo 103 del CDU - in analogia con quanto era già previsto nella pregressa disciplina di cui all'articolo 221, paragrafo 3, del Reg. CEE n.2913/1992 - stabilisce che nessuna obbligazione doganale può essere notificata al debitore dopo la scadenza di un termine di tre anni<sup>4</sup> decorrenti dalla data in cui è sorta l'obbligazione doganale. I successivi paragrafi 3 e 4 del citato articolo 103 prevedono, poi, le ipotesi nelle quali si determina una sospensione dei termini decadenziali di cui ai paragrafi 1 e 2.

Particolare rilievo riveste, invece, la nuova formulazione del comma 2 del novellato articolo 84 del T.U.L.D., in materia di termine di decadenza della notifica dell'obbligazione doganale in presenza di reato.

---

<sup>4</sup> In proposito si ricorda quanto precisato nella Circolare n.8/D del 19.4.2016, pag. 53 - pubblicata sul sito Internet dell'Agenzia - in ordine alla mutata **natura decadenziale** del termine triennale di cui all'articolo 103, paragrafo 1, del CDU.

Come, infatti, già illustrato nella Circolare n.8/D del 19.4.2016<sup>5</sup>, punto C 3.3), l'articolo 103, paragrafo 2, del CDU ha modificato il precedente articolo 221, paragrafo 4, del Reg. CEE n.2913/92, disponendo che, in presenza di reato, il termine triennale per la notifica dell'obbligazione doganale al contribuente è esteso da un minimo di cinque anni ad un massimo di dieci anni conformemente al diritto nazionale.

La norma unionale, dunque, ha demandato agli ordinamenti degli Stati membri la fissazione del termine decadenziale per la notifica dell'obbligazione doganale in presenza di fattispecie penalmente rilevanti, purché rientrante nella sopra citata soglia temporale.

In sede di prima applicazione della norma unionale, in attesa della necessaria modifica normativa dell'articolo 84 del T.U.L.D., nella citata Circolare n.8/D, fu fissato, in via amministrativa, in cinque anni, il termine per la notifica dell'obbligazione doganale in presenza di reato.

Il nuovo comma 2 dell'articolo 84 del T.U.L.D., come novellato dall'articolo 12 della Legge europea 2018, ha, ora, normativamente stabilito in sette anni il termine utile per la notifica al contribuente dell'obbligazione doganale in presenza di reato.

Si ricorda, in proposito, quanto già chiarito nella citata Circolare n.8/D circa il mutato quadro giuridico determinatosi a seguito dell'entrata in applicazione dell'articolo 103, paragrafo 2, del CDU, che non subordina più - come, invece, avveniva, per il passato, per effetto della formulazione del citato articolo 221, paragrafo 4, del Reg. Cee n.2913/92 e del previgente articolo 84 del T.U.L.D., alla luce dell'interpretazione della costante giurisprudenza di legittimità - la deroga al termine di prescrizione dell'obbligazione doganale in presenza di fattispecie delittuose, all'inoltro della "notitia criminis" entro tre anni dalla data di insorgenza dell'obbligazione.

A tale riguardo si evidenzia comunque che, come affermato dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea<sup>6</sup> - sia pure in relazione all'art.3 del Reg. Cee n.1697/79 il cui contenuto, sul punto, è sostanzialmente ripreso dall'articolo 103, paragrafo 2, del CDU - la qualificazione di un atto come *"passibile di una azione giudiziaria repressiva"* rientra nella competenza delle autorità doganali che devono stabilire l'importo esatto dei dazi. Oltre a ciò, la Corte di Cassazione ha precisato<sup>7</sup> che, ai fini della proroga del

<sup>5</sup> *Ibidem*, relativamente alla pubblicazione

<sup>6</sup> Cfr. Corte di Giustizia causa C-62/06 del 18.12.2007

<sup>7</sup> Cfr. Corte di Cassazione, Sezione tributaria, ordinanza n.24513 del 5.10.2018

termine triennale di decadenza dell'obbligazione tributaria, occorre il duplice requisito che: *"a) la mera notizia di reato sia contenuta in un atto anche non proveniente da autorità statali; b) tale atto pervenga o sia emesso dall'Autorità giudiziaria o sia emesso dall'Autorità giudiziaria o da ufficiali di polizia giudiziaria"*. Nella stessa pronuncia i giudici di legittimità hanno, altresì, ribadito, sulla base di quanto affermato dai giudici unionali, che la proroga del citato termine triennale in presenza di fattispecie penalmente rilevanti opera anche nelle ipotesi in cui il debitore non sia stato l'autore dell'atto.

Infine, il nuovo comma 3 dell'articolo 84 del T.U.L.D. stabilisce che la disciplina generale dei termini di prescrizione dell'obbligazione doganale ivi prevista trova applicazione per tutte le obbligazioni doganali sorte dal 1° maggio 2016, data di entrata in applicazione del CDU.

Conclusivamente, a seguito dell'intervenuto provvedimento legislativo, in presenza di reato, per le obbligazioni doganali sorte dal 1° maggio 2016, il termine decadenziale utile per notifica al contribuente del debito tributario è ora di sette anni.

\*\*\*\*\*

Codeste Direzioni vorranno portare quanto sopra a conoscenza dei dipendenti Uffici non mancando di impartire ulteriori indicazioni ritenute necessarie e segnalando alla scrivente le criticità che dovessero verificarsi in relazione alla pratica applicazione delle disposizioni commentate nella presente nota.

Il Direttore  
Roberta de Robertis  
Firmato digitalmente