

Prof. Avv. Benedetto Santacroce
Avv. Alessandro Mastromatteo
Dott. Aldo Anellucci
Dott.ssa Simona Ficola
Avv. Lorenzo Lodoli
Avv. Ettore Sbandi

Avv. Anna Abagnale
Dott.ssa Ludovica Clara Milani
Dott.ssa Sofia Muscolino

of counsel
Dott. Paolo Parodi
Dott. Marco Magrini
Dott.ssa Carla Bellieni

Roma, 22 maggio 2023

SPETT.LE SEGRETERIA VI COMMISSIONE FINANZE - CAMERA DEI DEPUTATI

INDIRIZZO MAIL: COM_FINANZE@CAMERA.IT

OGGETTO: CONTRIBUTO IN FORMA SCRITTA, IN MATERIA DI IVA, DOGANE E ACCISE, CIRCA LA PROPOSTA DI LEGGE C. 75 MARATTIN E IL DISEGNO DI LEGGE C. 1038 GOVERNO RECANTI: «DELEGA AL GOVERNO PER LA RIFORMA FISCALE»

* * *

1. PREMESSA

Come rappresentato per le vie brevi, sono in corso di esame da parte della Commissione Finanze della Camera dei deputati la proposta di legge C. 75 Marattin e il disegno di legge C. 1038 Governo recanti: «Delega al Governo per la riforma fiscale».

Al riguardo, ai fini dell'istruttoria legislativa, aderendo all'invito di codesta Commissione, si presenta con questo documento il contributo in forma scritta dello scrivente Studio legale tributario, affinché possa essere messo a disposizione dei deputati della Commissione, nonché per ogni altra finalità ritenuta utile, nulla ostando altresì alla sua pubblicazione sul sito internet della Camera.

Il contributo si limiterà ad analizzare la delega per i criteri proposti in materia di Iva, Dogane e Accise.

Prima di entrare nell'analisi della delega proposta dal Governo si ritiene necessario sottolineare il contesto internazionale in cui la stessa si inserisce, contesto che influenza non poco le scelte del legislatore nazionale e che ispira alcune osservazioni che faremo nell'ambito di questo contributo. In tutti e tre i settori impositivi sopra indicati siamo in presenza di una revisione unionale dei singoli sistemi per utilizzare al meglio le nuove tecnologie. Revisione che riveste una particolare importanza anche in riferimento alle scelte che sono contenute nella delega.

In particolare, in ambito Iva, oltre alla direttiva 2022/542/UE (direttiva espressamente richiamata dalla delega e relativa alla fissazione delle aliquote), l'8 dicembre 2022 è stata lanciata dalla Commissione UE una nuova iniziativa (progetto VIDA – VAT in the Digital Age) con cui tra il 2024 e il 2028 gli scambi unionali saranno soggetti ad una forma di controllo centralizzato con invio da parte degli operatori di una reportistica (*Digital Reporting Requirements*) con termini molto stringenti (entro due giorni dall'effettuazione dell'operazione Intra-UE). Tale progetto, che determina anche, a livello unionale, l'adozione in termini di interoperabilità della fattura elettronica europea, è strettamente connesso alla riforma sostanziale degli scambi IntraUE che si dovrebbe realizzare con l'adozione della direttiva proposta dalla Commissione Europea con il documento COM (2018) 329 finale del 25 maggio 2018. Sempre in materia Iva, due provvedimenti che rivestono particolare importanza, sul piano europeo, sono la riforma dei cd *Quick Fixes* (entrata in vigore dal 1° gennaio 2020) e la riforma del commercio elettronico (in vigore dal 1° luglio 2021). Entrambe le modifiche normative sono state recepite nell'ordinamento nazionale, ma presentano tutt'ora dei disallineamenti, ad esempio per quanto riguarda i presupposti impositivi ovvero in materia di vendite a catena.

In ambito doganale, sempre sul piano unionale ed in riferimento all'evolversi dei sistemi informatici e tecnologici, va segnalata, da una parte, la riforma della dichiarazione doganale, definitivamente recepita in materia di import (anche se ci sono ancora molti problemi operativi) dal 30 novembre 2022 e in materia di export, che sarà probabilmente resa definitivamente operativa dal 7 settembre 2023 (ci sono già state delle proroghe), dall'altra il lancio da parte della Commissione Europea il 17 maggio 2023 di un'ulteriore iniziativa che ha lo scopo di eliminare le piattaforme elettroniche nazionali a favore di un unico portale Europeo (Eu Custom Data Hub). Proprio questo obiettivo pone una particolare attenzione a ciò che la delega prevede per il superamento del TULD (testo unico delle leggi doganali - DPR 43/73) che già oggi è per molti versi in contrasto con la legislazione unionale e crea una applicazione non sempre uniforme del diritto doganale anche all'interno del nostro territorio, ingenerando incertezze non solo per gli operatori, ma anche per le stesse autorità doganali. È chiaro che l'adozione di procedure informatiche uniformi impongono una immediata riscrittura di tali regole per adeguarle alle procedure unionali. Sempre in ambito doganale, in attuazione del green deal europeo è stato appena emanato il Reg. (UE) 956/2023, che introduce un meccanismo contributivo per l'importazione di taluni beni inquinati (CBAM) con istituzione di appositi certificati, per il momento applicabile in materia di energia elettrica, idrogeno, acciaio, concimi, prodotti del ferro, della ghisa e dell'acciaio, nonché a taluni beni da essi derivati.

In materia di accise l'Italia ha appena recepito una revisione della direttiva unionale, ma anche in questo caso il recepimento poteva offrire maggiori semplificazioni agli operatori, semplificazioni che ora sono affidate all'attuazione delle delega che può concentrare la propria incisività in materia di individuazione dei soggetti censiti, di obbligati, di aliquote e di sanzioni.

2. SINTESI

Entrando più nel dettaglio nell'analisi della Delega fiscale con specifico riferimento ai temi dell'Iva, dei tributi doganali e delle accise dobbiamo evidenziare alcune sintetiche criticità che ci porteranno nei prossimi paragrafi a proporre degli specifici interventi.

Per quanto riguarda **l'Iva**, la delega si propone, da una parte, di riadeguare le norme interne ai principi unionali della neutralità, effettività e proporzionalità e, dall'altra, di fornire un testo unico che fornisca una disciplina ordinata e sistematica dell'imposta.

Entrambi gli scopi si ritengono necessari ed improcrastinabili, in quanto la legislazione d'urgenza, specialmente con finalità antievasione, che ha caratterizzato gli ultimi anni, ha creato un quadro normativo del tutto incerto, arricchito da una cospicua produzione di prassi e giurisprudenza in alcuni casi in contrasto tra di loro.

Certamente in relazione al primo scopo l'intervento deve riguardare:

- i presupposti impositivi. Per i quali la norma nazionale presenta profili di non perfetto recepimento delle norme unionali, in particolare quanto al piano oggettivo e territoriale;
- alcuni specifici istituti di particolare rilevanza, quali il corretto esercizio del diritto a detrazione ovvero le rettifiche della base imponibile ovvero il momento di effettuazione dell'operazione ovvero l'accessorietà;
- alcuni meccanismi che hanno di fatto creato delle distorsioni al sistema facendo esplodere il credito Iva: si consideri il *reverse charge* e lo *split payment*;
- l'armonizzazione ai principi formulati nel tempo dalla Corte di Giustizia UE.

In relazione poi alla creazione di un testo unico Iva, l'intervento deve riguardare:

- l'allineamento della norma al processo di rifusione realizzato dalla Commissione UE nel 2006 con la direttiva 2006/112/CE;
- il coordinamento tra le diverse norme nazionali che si occupano di Iva;
- l'adeguamento del linguaggio che ancora risente di istituti del tutto superati o di espressioni che risultano fuorvianti.

In effetti, l'intera legislazione Iva creata, almeno nelle sue scelte essenziali, più di 50 anni fa non tiene conto in modo puntuale di tutte le modifiche introdotte sul piano normativo dal legislatore unionale, ma ancora di più non ha correttamente recepito le pronunce della Corte di Giustizia e degli orientamenti del Comitato Iva, orientamenti che seppur non vincolanti, sono di sicuro ausilio nella soluzione di singoli problemi. Inoltre, esistono diversi testi di leggi a cui è necessario far riferimento per disciplinare ai fini Iva una singola operazione.

Quanto alle **questioni doganali e accise**, invece, si deve rilevare la presenza, anzitutto, di un quadro estremamente complesso e risalente nel tempo e che, anche sul lato normativo, si ritiene possa essere razionalizzato e snellito nella logica, in particolare, dell'ausilio al commercio internazionale.

Su tutti, si osserva che la disciplina nazionale vigente in materia è sostanzialmente ascrivibile al TU delle Leggi Doganali n. 43 del 1973, cui si aggiunge il D.Lgs. n. 374 del 1990.

Entrambe le disposizioni sono datate, farraginose e, per la grande parte di fatto abrogate dalla disciplina doganale unionale che oggi è rivestita dal Codice Doganale dell'UE (CDU) di cui al Reg. UE n. 952/2013, ed ai Regolamenti ad esso connessi.

In questo senso, appare restrittivo, rigido e spesso eccessivamente gravoso per le imprese il sistema della riscossione dei tributi doganali, quello sanzionatorio (con sanzioni amministrative gravissime ed ipotesi penali per fattispecie minori) e quello degli istituti deflativi, spesso a perimetro ridotto in ragione del fatto che le risorse proprie dell'UE non sono definibili sul piano nazionale. Ma questo assunto è valido non in ogni ipotesi ed occasione, giacché il sistema potrebbe essere in questo senso rivisto nella logica della maggiore e migliore cooperazione tra amministrazione e contribuente, introducendo ipotesi definitorie e ad impatto ridotto per le imprese, spesso oggetto di contestazioni molto valutative attesa l'estrema complessità della materia.

Un potenziamento, poi, deve essere riservato al regime di premialità per i soggetti affidabili (AEO), che devono vedere incrementati anche per legge interna i benefici connessi alla loro trasparenza e compliance riconosciuta dall'autorità.

Lo stesso approccio di cui sopra – anche in termini di premialità per le imprese - potrebbe essere riservato alla materia delle accise, come regolamentate dal relativo Testo Unico (TUA) n. 504 del 1995, che presidia un tributo molto delicato per la portata e la costanza del gettito, ma che spesso rende molto costretta l'iniziativa economica delle imprese, soprattutto in termini di accesso al mercato.

Questo è vero soprattutto per il prossimo futuro, dove il sistema di tassazione ambientale per accise (soprattutto) e doganale modificherà proprio le fondamenta dei criteri di tassazione in vigore da decenni.

In definitiva, si ritiene di grande utilità la creazione di gruppi di lavoro istituzionali che possano curare la modifica delle citate norme, con la differenza che, per il TULD, si potrebbe procedere ad una sua abrogazione in favore di un nuovo e breve testo di legge molto più snello e di semplice attuazione; mentre per il TUA, si potrebbe più semplicemente procedere ad una sua revisione.

Per entrambe le norme, poi, è necessaria una analisi di contesto, lavorando altresì sulle norme connesse al TULD ed al TUA, o comunque che vengono in rilievo nel momento della dichiarazione e dell'accertamento dei tributi in parola (es. istituti deflativi, confisca, ipotesi penali, *etc.*).

3. OSSERVAZIONI IN MATERIA DI IVA

Seguendo lo schema di disegno della legge delega si procede alla seguente analisi di tipo tecnico.

La proposta del Governo contiene le principali modifiche relative all'IVA all'art. 7 (la cui rubrica espressamente recita "Principi e criteri per la revisione dell'imposta sul valore aggiunto").

In particolare.

- Il **punto 1, lett. a), dell'art. 7** prevede un criterio di ridefinizione dei presupposti dell'imposta. Proprio sui presupposti soggettivi, oggettivi e territoriali esistono delle difformità rispetto al dettato unionale di particolare rilevanza che vanno effettivamente affrontati. Certamente il prevedere, come indicato dalla relazione di accompagnamento, una specifica valorizzazione del concetto economico sostanziale rispetto a quello giuridico proprio del nostro ordinamento, ci lascia piuttosto perplessi, a meno che non si voglia limitare tale approccio a casi specifici, specialmente se collegati a fenomeni di difficile classificazione perché informati a principi innovativi. Si pensi alla disciplina Iva delle criptovalute, o degli NFT. In generale

quello che è auspicabile in materia, ad esempio, di cessione di beni, è un recepimento normativo puntuale delle interpretazioni della Corte di Giustizia per avere un quadro di riferimento stabile, non lasciando alle interpretazioni spazi che sono fonti di complicazioni.

Per fare un esempio, a causa della scarsa chiarezza normativa, gli interventi discordanti della prassi e della giurisprudenza in tema di trattamento IVA dei derivati hanno, di fatto, indotto a considerare i differenziali generati dai derivati di copertura, talvolta, base imponibile dell'operazione esente, talvolta, fuori campo per carenza di sinallagma (soluzione da preferirsi). Ebbene, per questa tipologia di contratti, ed in generale degli altri contratti aleatori, sarebbero opportune delle direttive-guida da parte del legislatore che possano evitare interpretazioni dissonanti come quella descritta.

In riferimento al requisito territoriale, si condivide l'opportunità di meglio specificare il luogo in cui l'operazione di cessione di beni rileva ai fini IVA, a seconda che gli stessi siano o meno trasportati o spediti da un Paese all'altro. Il tema ha inevitabilmente delle ripercussioni sulla gestione della territorialità dell'imposta nelle operazioni a catena. In seguito all'introduzione dell'art. 36-bis della Direttiva IVA, come noto, è stato introdotto un criterio per individuare all'interno di una catena di operazioni intraUE la cessione a cui imputare il trasporto. La norma, recepita all'art. 41-ter DL 331/93, crea qualche difficoltà quando si tratta di coordinarla con l'art. 58 dello stesso decreto che, quale condizione di non imponibilità della cessione nazionale precedente alla cessione intraUE, richiede che il trasporto sia a cura o a nome del cedente. Sempre nell'ambito delle operazioni triangolari, occorrerebbe una rilettura delle norme interne, da un lato, ancorata alla *ratio* di tali disposizioni, le quali sono intese a semplificare gli scambi evitando l'apertura di inutili partite IVA, dall'altro, in chiave evolutiva, considerando che l'obiettivo ultimo a cui si mira è la tassazione nel Paese di consumo del bene (così come è giusto che sia considerata la natura stessa dell'imposta). Ebbene, in tale ottica, le disposizioni relative alla gestione dei profili IVA delle operazioni triangolari dovrebbero essere applicabili anche quando l'acquirente finale non è un soggetto passivo IVA, in quanto la cessione nei suoi confronti, territorialmente rilevante nel Paese di destinazione dei beni, può essere gestita senza alcun problema ricorrendo al regime speciale OSS e, dunque, evitando l'identificativo IVA (ad oggi, invece, in questo caso necessario).

Un requisito non ben valorizzato dalla delega (a meno non lo si ricomprenda nei presupposti dell'imposta) è quello temporale su cui è necessario un intervento per distinguere in modo netto l'effettuazione dell'operazione dall'esigibilità dell'imposta modificando l'art. 6 del DPR 633/72. Sul punto sono da segnalare delle posizioni della Corte di Cassazione (si vedano le sentenze 1468 del 22 gennaio 2020 ovvero 17827 del 22/06/2021) che necessitano di essere correttamente trasposte in norme ovvero superate attraverso il corretto recepimento delle regole unionali.

- Il **punto 1, alle lett. b) e lett. d)**, si occupa in modo più dettagliato e concreto rispettivamente delle operazioni esenti e del diritto a detrazione, con particolare riferimento al settore immobiliare che occorre necessariamente semplificare. I due temi sono strettamente collegati specialmente con riferimento al meccanismo del *pro-rata* generale e specifico. Proprio in riferimento a questo si evidenzia che la norma unionale, pur ammettendo un *pro-rata* generale, predilige l'applicazione di un *pro-rata* specifico che tenga in debita considerazione l'effettivo utilizzo del bene. Quindi, si condividono le posizioni espresse nella delega di rendere facoltativo l'utilizzo del *pro-rata* generale, ma è necessario che le regole che verranno inserite nei decreti delegati provvedano ad introdurre nuove regole per la gestione dei beni promiscui. Sotto questo punto di vista deve essere riformulato anche l'art. 36 del DPR 633/72 relativo alla

gestione della contabilità separata (utilizzato solitamente per situazioni in cui l'operatore gestisca contestualmente più attività) per consentire a chi opta di non rimanere vincolato al regime, al termine del periodo di rettifica della detrazione di cui all'art 19-*bis* dello stesso DPR 633/72, nel caso in cui, durante il periodo di separazione si acquistino beni ammortizzabili. Sempre in riferimento al *pro-rata* generale, il quale resterebbe, comunque, in vigore, occorre depurare la norma dell'art. 19-*bis* del DPR 633/72 dal concetto di indetraibilità specifica in riferimento a quelle operazioni [ad esempio, le operazioni accessorie ad operazioni imponibili, oppure esenti *ex art.* 10, comma 1, nn. da 1) a 9)], che non entrano nel calcolo del *pro-rata*. Ciò in quanto, una volta individuato un criterio di detraibilità generico e forfettario, esso va applicato alla totalità delle operazioni passive senza esclusione alcuna.

Un accenno a parte meritano poi le operazioni accessorie di cui all'art. 12 DPR 633/1972. Nel tempo si è sviluppato un certo orientamento della prassi diretto a valorizzare l'elemento soggettivo, nel senso che una prestazione è accessoria se è effettuata tra gli stessi soggetti dell'operazione principale. Ebbene, anche in una logica sostanzialistica a cui mira la riforma, l'accessorietà dovrebbe essere valutata piuttosto in relazione alla funzione dell'operazione "servente" a quella principale, e non sulla base dei soggetti coinvolti ovvero dai flussi di fatturazione.

- Il **punto 1, lett. c)**, si occupa di razionalizzare il numero e la misura delle aliquote Iva, ispirandosi ai principi espressi dalla citata direttiva 2022/542/UE. Per questo tema, al di là delle scelte che il legislatore nazionale deve fare entro il 7 ottobre 2023, è chiaro che il disegno di legge delega individua alcune pecche dell'attuale regime connesso, ad esempio, ad aliquote ridotte applicate difformemente in riferimento a beni e servizi simili (si pensi alla differenza tra la tassazione del latte fresco e quello a lunga conservazione), ovvero aliquote ridotte che non sono destinate a soddisfare le esigenze di maggior rilevanza sociale e di interesse generale. Proprio per questo un punto da evidenziare consiste nella necessità di rivedere le tabelle connesse al DPR 633/72, non solo in termini di scelta su cosa applicare, nei limiti dell'allegato III della direttiva, le aliquote ridotte, ma anche in termini di classificazione dei singoli beni. In questo senso andrebbe imposto al legislatore delegato di allineare le voci doganali richiamate dalle tabelle alla nomenclatura combinata. Inoltre, per alcuni beni, la nomenclatura combinata non dovrebbe essere qualificante per dare maggiore importanza alla funzione esplicitata dal bene agevolabile. Si pensi a tutto il tema che ha interessato (e non ancora risolto) le lettiere per gatti ovvero gli integratori alimentari.
- Il **punto 1, lett. e)**, si occupa del recepimento della direttiva 2022/542/UE per quanto riguarda l'importazione di opere d'arte ovvero per l'applicazione di aliquote ridotte alle cessioni di oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione. Per gli oggetti d'arte sarebbe necessario fornire qualche regola normativa per poter applicare le aliquote ridotte anche a quelle opere realizzate con l'ausilio di software, allineando la normativa alle posizioni espresse dalla Corte di Giustizia. Quindi la delega potrebbe essere estesa ad una revisione della definizione di opera d'arte nell'ambito della più ampia definizione prevista dal legislatore unionale.
- Il **punto 1, lett. f)**, si occupa di razionalizzare la disciplina del gruppo Iva al fine di semplificare le misure per l'accesso e l'applicazione dell'istituto. In effetti, non solo di semplificazione all'accesso bisognerebbe parlare, ma di perimetro di funzionamento del gruppo Iva, ammettendo nello stesso anche soggetti che

non rivestono la posizione di soggetto passivo d'imposta (come, ad esempio, le *holding pure*) ovvero di regolamentazione operativa dei passaggi al momento della costituzione del gruppo Iva ovvero di scioglimento dello stesso. A titolo esemplificativo, si fa riferimento alle criticità legate alla ricezione da parte del gruppo di fatture in cui è indicata la partita Iva di uno dei partecipanti "ante adesione"; fattispecie che non consente di esercitare il diritto alla detrazione della relativa imposta da parte del gruppo.

- Il **punto 1, lett. g)**, si occupa della razionalizzazione della disciplina Iva degli enti del terzo settore, anche al fine di semplificare gli adempimenti relativi alle attività di interesse generale. La materia è di sicuro interesse anche se la normativa sul piano Iva attende ancora un'autorizzazione da parte di Bruxelles. Comunque, un profilo, messo in evidenza dalla relazione di accompagnamento e ribadito dal dossier predisposto dal servizio studi del Senato e della Camera per seguire il cammino parlamentare della delega, è la difficile convivenza tra la legge delega e la riforma degli enti associativi (art. 5, comma 15-*quater* del DL 146/2021). Sul punto sarebbe necessario prevedere una proroga all'entrata in vigore della riforma (che, si ricorda, è in risposta ad una vecchia procedura d'infrazione sollevata dall'UE all'Italia), piuttosto collegandola al cammino della delega.

Al di fuori dei punti indicati dal disegno di legge delega e quali ulteriori riflessioni da farsi nell'*iter* parlamentare sarebbe necessario pensare di implementare la delega con una previsione esplicita di un criterio che riveda l'attuale norma relativa alle note di variazione (art. 26 del DPR 633/72), per riportarle nell'alveo della direttiva e, in particolare per allinearle al combinato disposto dell'art. 90 e 185 della direttiva che si occupano di disciplinare rispettivamente la variazione della base imponibile e la rettifica delle detrazioni. L'attuale normativa, tra facoltà e obblighi e con riferimenti incrociati, ha determinato una prassi amministrativa immensa e una serie di distorsioni applicative, con posizioni non conformi alla direttiva. In particolare, la rettifica della base imponibile e dell'Iva, in caso di mancato pagamento, dovrebbe essere svincolata dalle procedure concorsuali. Nel senso che, la richiesta di una prova da parte dell'ordinamento circa la probabile lunga durata di un pagamento che giustificerebbe la rettifica, quale può essere l'apertura di una procedura concorsuale è giustificabile. Tuttavia, la stessa non dovrebbe essere l'unica prova possibile. La suddetta rettifica dovrebbe essere collegata piuttosto all'inesigibilità del credito che può sussistere già nel caso di un rifiuto di pagamento serio e definitivo da parte del debitore (ad esempio, nell'ambito di un processo esecutivo, quando il debitore contesta il credito). Per i crediti di minore importo, occorrerebbe poi uniformare la disciplina Iva rispetto all'art. 101, comma 5, TUIR, che prevede la deducibilità delle perdite su crediti di modesta entità decorsi sei mesi dalla scadenza del pagamento.

Si richiede, infine, l'ulteriore impegno del legislatore delegato a rivedere (come sopra evidenziato) tutti quegli istituti che, in modo diretto ed indiretto, contribuiscono ad intaccare la corretta applicazione del principio di neutralità e di effettività dell'imposta (si pensi ai regimi di *split payment* o di *reverse charge* o alle regole previste in caso di irregolare fatturazione).

4. OSSERVAZIONI IN MATERIA DI DOGANE E ACCISE

4.1. DOGANE

Seguendo anzitutto le disposizioni del disegno di legge delega, si procede alla seguente analisi di tipo tecnico.

- L'art. 11 è riferito alla revisione della disciplina doganale. In dettaglio, la disposizione riferisce circa la necessità di un riassetto normativo (a), un boost alla telematizzazione (b), un potenziamento dei controlli con il portale Sudoco (c), un intervento sul D.Lgs. n. 374/1990 (d) e la modifica dell'istituto della controversia doganale (e).

In questa sede, con riferimento alla lettera (a), (d) ed (e) del comma 1 della disposizione, dovrebbe inserirsi la radicale rivisitazione del TULD, ossia il TU delle leggi doganali n. 43 del 1973. Esso è di fatto radicalmente superato dal Codice Doganale UE (Reg. 952.2013 e dai relativi atti esecutivi e delegati), fatta eccezione per talune norme di dettaglio. Il migliore approccio si ritiene essere la totale abrogazione del TU, in favore di un atto unico che convogli le norme superstiti, le procedure di accertamento, riscossione e liquidazione dell'imposta ai sensi del D.Lgs. n. 374 del 1990, con particolare riferimento alle sanzioni (cfr. tuttavia il successivo art. 17). Un corpus nuovo, insomma, che racchiude in pochi articoli quanto, per norma, è necessario o opportuno mantenere e che non sia disciplinato compiutamente dalla regolazione UE. Quanto alla controversia doganale, questa si ritiene uno strumento superato, che di base non trova mai esito favorevole al contribuente e che si sovrappone ad altri istituti deflativi che possono intervenire su accertamenti definiti o in corso.

Un ulteriore punto di interesse sul piano sistematico è di regolare il rapporto tra Iva all'importazione e regole unionali che generano continuamente problematiche normative e operative, sia nelle procedure di definizione agevolata, sia in riscossione, sia in accertamento, sia in solidarietà tra soggetti coobbligati per i soli dazi, *etc.* In effetti, come ci insegna ormai in modo consolidato la Corte di Cassazione, anche a seguito di specifiche pronunce unionali) l'Iva all'importazione ha la medesima natura dell'iva interna (anzi dovremmo dire che si identifica quale iva interna). Questa identità viene ritualmente disattesa dal legislatore nazionale che in ogni occasione (da ultimo in materia di tregua fiscale) associa le limitazioni unionali previste per i dazi anche all'Iva all'importazione.

Ancora, potrebbe essere potenziata la premialità della compliance asseverata dall'autorità, per esempio connessa all'AEO, che oltre ai benefici di legge previsti dalla regolazione UE, potrebbe vedere riconosciuti benefici anche nazionali, come già accade in alcuni casi (es. depositi IVA); l'AEO potrebbe essere agevolato per tempi di riscontro quesiti rapidi, per un contraddittorio rafforzato in sede sia di pianificazione, sia di verifica e accertamento, per franchigie agevolate, per scelta del luogo del controllo, per il trattamento sanzionatorio, *etc.*

Con riferimento alla lettera (b) e (c), è senz'altro positiva la spinta per la telematizzazione e per l'efficientamento dei controlli; sul punto, si ritiene esistente un quadro normativo già ben costruito, seppure implementabile, con necessità per le amministrazioni coinvolte di eseguire la miglior interazione possibile per snellire, con approccio *once only*, i processi di certificazione, documentazione, autorizzazione, verifica e controllo. In altre parole, lo sportello unico voluto dalla disciplina di settore ed ancora in implementazione

- L'art. 16 regola i procedimenti dell'amministrazione finanziaria e gli adempimenti dei contribuenti, promuovendo ipotesi deflative.

I principi di questa norma sono esclusi per dogane e accise e, si ritiene, questo divieto potrebbe essere rimosso, perché non si intende quale sia la ragione per cui questi tributi ostino ad attivare, nelle materie,

processi di semplificazione dichiarativa, della modalità di accesso dei contribuenti alle informazioni della A.F., la condivisione di dati e documenti o, ancora, l'incentivo di sistemi premiali.

- L'art. 17 regola i procedimenti dell'accertamento, promuovendo numerose ipotesi deflative. I principi di questa norma sono esclusi per dogane (revisione) e accise e, si ritiene, questo divieto potrebbe essere rimosso; l'art. 17 della legge delega entra in effetti sul procedimento accertativo e sulle sanzioni, quali mezzi proporzionati, effettivi e dissuasivi, al contempo fattivamente definibili e conciliabili e con assoluta prevalenza delle stesse nell'alveo amministrativo. Eppure, quanto precede, attese le disposizioni del comma 2 del predetto art. 17, non pare applicabile alla materia delle dogane e delle accise, con forte nocimento per le imprese in termini di penalizzazione, concorrenzialità del sistema e attivazione di istituti deflativi.

- L'art. 18 regola i procedimenti di riscossione e di rimborso. I principi di questa norma sono in larga parte esclusi per dogane e accise e, si ritiene, questo divieto potrebbe essere rimosso, perché per dazi e, soprattutto, Iva ed altri tributi di importazione, le procedure di riscossione nazionali sono sempre identiche e non dovrebbero soffrire distinzioni procedurali o informative per il contribuente.

- In generale, sarebbe necessario integrare gli articoli da 16 a 18 introducendo una delega anche in materia doganale e accise per meccanismi di collaborazione pre-accertativa ovvero pre-contenziosa e contenziosa, con un'estensione di alcuni istituti tipici delle altre grandi imposte, ovviamente nel rispetto delle regole unionali (si pensi ad esempio all'introduzione anche in materia doganale dopo l'emissione di un atto di revisione di un istituto deflattivo quale l'accertamento con adesione)

A quanto pare, non si vorrebbe mettere in discussione gli attuali principi che arrecano danni a tutti gli operatori e ingessano inutilmente le dogane (si veda le problematiche in materia di tregua fiscale), mentre appare certo che un'analisi di dettaglio con maggiori aperture per il contribuente (almeno ai fini deflativi, oppure sanzionatori) potrebbe offrire delle ulteriori possibilità di semplificazione e di recupero di gettito, specialmente se dedicate a contribuenti virtuosi e certificati come i soggetti AEO.

- Pur da implementarsi nel testo a disposizione, appare pacifica l'introduzione di nuovi **principi e regole sanzionatorie** in materia di dogane ed accise.

Dogane: giacché le sanzioni non sono armonizzate e sono oggi contenute nel TU, si potrebbe procedere alla loro razionalizzazione e revisione, eliminando o accorpando sanzioni ultronee, di dubbia applicazione, chiarendo aspetti controversi circa la disciplina del contrabbando (es. l'illecito amministrativo come fattispecie sovrapposta all'art. 303 TULD, ovvero la legittimità della confisca in caso di definizione della sanzione principale, ecc..) e modificando l'art. 303 in senso proporzionale, visti gli effetti abnormi di tale norma (posto che essa si presta ad applicazione ormai pacificamente riconosciute incompatibili con il diritto Ue, anche dalla giurisprudenza di legittimità).

Inoltre, la grande maggioranza delle norme sanzionatorie previste dal TULD sono inapplicate ed inapplicabili, ultronee e, in alcuni casi abnormi, ovvero di dubbio riferimento a singoli casi concreti (es. sanzioni per merci in deposito, per bolle o appuramenti a posteriori, per beni compromessi negli spazi

doganali, ecc..). queste potrebbero, tutte, essere eliminate e razionalizzate in un unico testo con pochi articoli e fattispecie.

Deve osservarsi che il sistema sanzionatorio doganale non si risolve nel solo TULD, potendosi qui far riferimento, anzitutto alle disposizioni di cui al D.Lgs. 471/1997, che all'art. 5 reca un'altra disposizione abnorme da modificare in senso sostanziale, perché a danno zero per l'erario (imprecisioni nelle dichiarazioni di export) non possono essere sostenute ipotesi sanzionatorie così gravose.

Difetta, inoltre, una sanzione in misura fissa per irregolarità formali, mentre è dubbia l'applicabilità in molti casi delle sanzioni sull'omesso versamento ex art. 13 D.Lgs. 471/1997 ad ipotesi doganali, trattandosi di norma di riscossione.

Ancor di più, per tutte le irregolarità c.d. extra-tributarie (ad esempio, origine errata, beni dual use, sicurezza prodotti, marcatura, etc.) è quasi sempre prevista una risposta penale da parte del legislatore anche per ipotesi davvero minime, di pochi euro o per quantità di prodotto modiche ove è evidente la buona fede dell'importatore. Anche queste sanzioni potrebbero essere revisionate, nell'assunto peraltro che ad ogni ipotesi di sanzione penale corrisponde l'impossibilità per l'impresa di sanare errori in buona fede con una disclosure collaborativa. Le ipotesi penali costituiscono l'ultima risposta dell'ordinamento a comportamenti antiggiuridici degli operatori che abbiano una particolare rilevanza sul piano degli effetti determinati o determinabili o in relazione alla gravità dell'offesa posta in essere dal reo nei confronti delle regole imposte.

Nei casi sopra prospettati le sanzioni risultano del tutto sproporzionate rispetto all'obiettivo che si prefiggono e determinano per gli operatori delle conseguenze gravissime del tutto ingiustificate.

4.2. ACCISE

- L'art. 12 è riferito alla revisione della disciplina delle accise e delle imposte di produzione e consumo. In dettaglio, la disposizione riferisce circa la necessità di un riassetto normativo, lavorando sulle aliquote per tenere conto di un regime ambientale finalistico della norma, declinazione del principio "chi inquina paga", un chiarimento sulle ipotesi di agevolazione ed esenzione, agevolare la produzione di energia pulita e, in particolare, elettrica da altri prodotti energetici (a, b, c, d), un incremento per le semplificazioni in materia di alcolici (e), una ulteriore semplificazione per le imposte di consumo sui lubrificanti (f).

In questa sede, con riferimento alla lettera (a, b, c, d) del comma 1 della disposizione, dovrebbe inserirsi la rivisitazione del TUA, ossia il TU delle accise n. 504 del 1995, quale corpus unico della materia. Questo intervento è stato di recente operato con il recepimento della Direttiva Accise, seppure essa – per quanto attiene alle norme sostanziali (es. soggetti obbligati) – sia stata solo parzialmente e compiutamente accolta nell'ordinamento nazionale. Inoltre, dovrebbe scegliersi un veicolo legislativo forse dedicato alla rivoluzione della tassazione, che cambia radicalmente in quanto sarà di base parametrata non più sulla quantità di prodotto, ma sul suo potere inquinante (come avverrà in dogana con il CBAM, ragione per cui le due questioni potrebbero avere sviluppi paralleli).

Sulle aliquote, occorre un coordinamento strettissimo con gli stakeholders per creare un quadro compatibile, da un lato, con le esigenze ambientali e, dall'altro, con i tempi della transizione. La copertura di principio di questi interventi risiede nella nuova Direttiva Accise, per cui si ritiene che le analisi UE che risultano in essere ed in parte già svolte dagli stakeholders si ritiene possano essere utili per il legislatore e per i connessi tavoli tecnici.

- I principi di questa norma sono esclusi per dogane e accise e, si ritiene, questo divieto potrebbe essere rimosso, perché non si intende quale sia la ragione per cui questi tributi ostino ad attivare, nelle materie, processi di semplificazione dichiarativa, della modalità di accesso dei contribuenti alle informazioni della A.F., la condivisione di dati e documenti o, ancora, l'incentivo di sistemi premiali.
Sulle accise, l'unica apertura, favorevole, è alla revisione del sistema delle cauzioni, con innesto di criteri di qualificazione soggettiva, e la revisione delle procedure sulla rete vendita tabacchi.
Potrebbe poi essere favorita la compliance degli operatori, come pare sia interesse nella delega fiscale (art. 16), con l'introduzione di una facilitazione legata alla compliance soggettiva (analoga all'AEO doganale) alla quale ricondurre benefici e semplificazioni (registri, garanzie, etc.); in questo senso, si potrebbe intervenire sulle strette antifrode operate per norma e prassi rafforzata nell'ultimo quinquennio, estremamente penalizzanti per il business corretto e generatrici ancora oggi di forti ipotesi di contenzioso. Si potrà inoltre insistere fortemente sulla telematizzazione per arrivare, come negli alcolici, al registro telematico (Re.Te.), che sosterrrebbe dopo anni le imprese, i cui tempi paiono oggi maturi e non differibili.
- L'art. 17 regola i procedimenti dell'accertamento, promuovendo numerose ipotesi deflative.
I principi di questa norma sono esclusi per dogane (revisione) e accise e, si ritiene, questo divieto potrebbe essere rimosso; l'art. 17 della legge delega, sul procedimento accertativo e sulle sanzioni, quali mezzi proporzionati, effettivi e dissuasivi, al contempo fattivamente definibili e conciliabili e con assoluta prevalenza delle stesse nell'alveo amministrativo. Eppure, quanto precede, attese le disposizioni del comma 2 del predetto art. 17, non pare applicabile alla materia delle dogane e delle accise, con forte nocimento per le imprese in termini di penalizzazione, concorrenzialità del sistema e attivazione di istituti deflativi.
- L'art. 18 regola i procedimenti di riscossione e di rimborso.
I principi di questa norma sono in larga parte esclusi per dogane e accise e, si ritiene, questo divieto potrebbe essere rimosso. Effettivamente, sulle accise in questo articolo sono innestate due precisazioni in materia di accise: (i) rimodulazione del sistema di pagamento dell'imposta su gas ed energia elettrica, non più su base previsionale, ma effettiva, elemento questo sicuramente corretto; (ii) armonizzazione dei termini previsti per decadenza dal diritto al rimborso e prescrizione del diritto all'imposta (es. allineamento a 5 anni), tema anche questo corretto e già più volte riconosciuto dalla giurisprudenza come elemento discutibile.
- In generale, sarebbe necessario integrare gli articoli da 16 a 19 introducendo una delega anche in materia doganale e accise per meccanismi di collaborazione pre-accertativa ovvero pre-contenziosa e contenziosa, con un'estensione di alcuni istituti tipici delle altre grandi imposte, ovviamente nel rispetto delle regole unionali.
A quanto pare, non si vorrebbe mettere in discussione gli attuali principi che arrecano danni a tutti gli operatori e ingessano inutilmente le dogane (si veda le problematiche in materia di tregua fiscale), mentre appare certo che un'analisi di dettaglio con maggiori aperture per il contribuente (almeno ai fini deflativi, oppure sanzionatori) potrebbe offrire delle ulteriori possibilità di semplificazione e di recupero di gettito.

- Pur da implementarsi nel testo a disposizione, appare pacifica l'introduzione di nuovi principi e regole sanzionatorie in materia di dogane ed accise.

Accise: l'occasione può essere propizia per un intervento, necessario, sulle le sanzioni, che non sono armonizzate e che sono oggi contenute nel TUA: si potrebbe procedere alla loro razionalizzazione e revisione, eliminando o accorpendo sanzioni ultronee, di dubbia applicazione, chiarendo aspetti controversi circa la disciplina dei cali, degli omessi pagamenti, degli omessi accertamenti, ponendo franchigie utili, per esempio, a favorire ipotesi di ravvedimento senza bisogno di avere, comunque e sempre, ragioni di carattere penale (esempio premiare il ravvedimento, prevedere franchigie penali per soglie, ecc..), come avviene per le ipotesi dell'art. 40 TUA, per esempio.

* * *

5. CONCLUSIONI

L'approvazione della delega nelle materie qui considerate costituisce un passo importante per una revisione necessaria e non più procrastinabile dei singoli sistemi impositivi caratterizzati da disposizioni obsolete e formatesi con interventi, in molti casi ispirati da specifici fenomeni di frode. La sedimentazione normativa è stata spesso affidata a singoli provvedimenti non del tutto coordinati con le discipline unionali e di difficile lettura sistematica. Il quadro normativo attualmente vigente, per quanto esposto è foriero di incertezze, incertezze testimoniate dal numero di interventi interpretativi e giurisprudenziali.

Certamente uno sforzo specifico dovrà essere dedicato alla creazione dei relativi testi unici, che non dovranno essere solo compilativi, ma dovranno essere integrati e corretti con interventi chirurgici che recepiscano, almeno, i principi condivisi a livello unionale dalle pronunce della Corte di Giustizia. Proprio nelle materie di cui ci siamo occupati (Iva, norme doganali e accise) la necessità di armonizzazione unionale è di importanza capitale per consentire alle imprese di poter operare sul mercato europeo con regole coordinate e non distorsive.

Sperando che le osservazioni fatte possano essere utili al dibattito parlamentare e ringraziando dell'opportunità offerta, si resta a disposizione per qualsiasi chiarimento o approfondimento in merito dovesse occorrere.

Distinti saluti,

Prof. Avv. Benedetto Santacroce

