



Edizione di lunedì 15 Aprile 2024

CASI OPERATIVI

Il contributo consortile non è deducibile dal reddito complessivo quando il fabbricato è locato con cedolare secca

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Nuovi tagli sulle opzioni collegate ai bonus edilizi

di **Laura Mazzola**

IVA

Le nuove frontiere della pianificazione doganale basata sull'analisi e il monitoraggio dei dati

di **Guido Calderaro, Paola Levato**

IVA

Uscita della merce nei 90 giorni

di **Roberto Curcu**

LA LENTE SULLA RIFORMA

Il principio di proporzionalità introdotto nello Statuto del contribuente

di **Gianfranco Antico**

CASI OPERATIVI

Il contributo consortile non è deducibile dal reddito complessivo quando il fabbricato è locato con cedolare secca

di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA ALLA RIFORMA FISCALE

Servizio editoriale mensile di aggiornamento e approfondimento sulle novità più rilevanti

[scopri l'offerta valida fino al 31 marzo! >](#)

Mario Rossi è proprietario di un immobile di civile abitazione censito nella categoria catastale A/2; per tale immobile è stato sottoscritto un contratto di locazione con il conduttore Luca Bianchi. In relazione a tale contratto Mario Rossi ha scelto di esercitare l'opzione per la tassazione cedolare.

Nel corso del 2022 è stato pagato un contributo consortile in relazione a detto immobile per un importo di 57 euro.

Si chiede se tale contributo sia deducibile.

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU FISCOPRATICO...](#)

**FiscoPratico**

Nuovi tagli sulle opzioni collegate ai bonus edilizi

di Laura Mazzola

Seminario di specializzazione

Superbonus e DL 39/2024: tutte le nuove regole e lo stato dell'arte dei bonus edilizi

Scopri di più

Il **D.L. 39/2024**, rubricato “*Misure urgenti in materia di agevolazioni fiscali di cui agli articoli 119 e 119-ter del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, altre misure urgenti in materia fiscale e connesse a eventi eccezionali, nonché relative all'amministrazione finanziaria*”, ha modificato la **disciplina in materia di opzioni per la cessione dei crediti o per lo sconto in fattura**.

In particolare, con l'[articolo 1, comma 1, lett. a\), D.L. 39/2024](#), è stato soppresso il primo periodo del comma 3-bis, dell'[articolo 2, D.L. 11/2023](#), **eliminando la possibilità di optare per la cessione del credito o per lo sconto in fattura** nelle ipotesi di:

- interventi da **superbonus** e **bonus** ordinari realizzati dalle Onlus e dagli enti del terzo settore;
- interventi da **bonus** ordinari realizzati dagli istituti autonomi case popolari e dalle cooperative a proprietà indivisa.

La successiva lett. b), del comma 1, dell'[articolo 1, D.L. 39/2024](#), introducendo il comma 3-ter.1, all'interno dell'[articolo 2, D.L. 11/2023](#), prevede che le opzioni della cessione del credito o dello sconto in fattura siano mantenute per gli **interventi da superbonus effettuati sugli immobili danneggiati dagli eventi sismici, del 6.4.2009 e dal 24.8.2016, verificatisi nelle regioni Abruzzo, Lazio, Marche e Umbria**.

Tale disposizione, però, trova applicazione nel **limite di spesa di 400.000.000 per l'anno 2024**, di cui 70.000.000 per gli eventi sismici verificatisi il 6.4.2009.

La facoltà della scelta per la cessione del credito o lo sconto in fattura viene **mantenuta**, ai sensi dell'[articolo 1, comma 2, D.L. 39/2024](#), per gli **interventi da superbonus** realizzati dalle **Onlus**, qualora, in **data antecedente al 30.3.2024**:

- **sia presentata la comunicazione di inizio lavori asseverata, ai sensi dell'[articolo 119, comma 13-ter, D.L. 34/2020](#), se gli interventi sono agevolati ai sensi del medesimo articolo 119 e sono diversi da quelli effettuati dai condomini;**

- sia **adottata la delibera assembleare che ha approvato l'esecuzione dei lavori e risultati presentata la comunicazione di inizio lavori asseverata, ai sensi dell'[articolo 119, comma 13-ter, D.L. 34/2020](#), se gli interventi sono agevolati, ai sensi del medesimo [articolo 119](#) e sono effettuati dai condomini;**
- **sia presentata istanza di acquisizione del titolo abilitativo, per interventi di demolizione e ricostruzione.**

Diversamente, la facoltà della scelta per la cessione del credito o lo sconto in fattura viene mantenuta, ai sensi dell'[articolo 1, comma 2, D.L. 39/2024](#), per gli **interventi da *bonus* ordinari realizzati dalle Onlus e dagli** istituti autonomi case popolari e dalle cooperative a proprietà indivisa, qualora, in **data antecedente al 30.3.2024:**

- **sia presentata la richiesta del titolo abilitativo, se necessario;**
- **siano già iniziati i lavori oppure, nel caso i lavori non siano ancora iniziati, sia stato stipulato un accordo vincolante tra le parti per la fornitura dei beni e dei servizi oggetto dei lavori e sia stato versato un acconto sul prezzo.**

La facoltà di opzione per la cessione del credito o lo sconto in fattura viene mantenuta, ai sensi dell'[articolo 1, comma 3, D.L. 39/2024](#), per gli **interventi da *superbonus* effettuati su immobili danneggiati dagli eventi sismici verificatisi a far data dall'1.4.2009 nei comuni dei territori colpiti da tali eventi dove sia stato dichiarato lo stato di emergenza, qualora, in data precedente al 30.3.2024:**

- **sia presentata la comunicazione di inizio lavori asseverata, se gli interventi sono diversi da quelli effettuati dai condomini;**
- **sia adottata la delibera assembleare che ha approvato l'esecuzione dei lavori e risultati presentata la comunicazione di inizio lavori asseverata, se gli interventi sono effettuati dai condomini;**
- **sia presentata istanza di acquisizione del titolo abilitativo, per interventi di demolizione e ricostruzione.**

Infine, ai sensi del comma 5, dell'[articolo 1, D.L. 39/2024](#), rimane ferma la possibilità di optare per la cessione del credito o dello sconto in fattura qualora, alla data del 30.3.2024, siano state sostenute delle spese, documentate da fatture, per lavori già effettuati, per i casi rientranti nelle deroghe previste dal D.L. 11/2023.

In particolare, la disposizione opera per gli interventi da *superbonus* riguardanti condomini o mini-condomini in mono-proprietà, qualora in data antecedente al 17.2.2023:

- **risulti presentata la Cilas e adottata la delibera assembleare di approvazione dei lavori, per i condomini;**
- **risulti presentata la Cilas, per mini-condomini in mono-proprietà;**
- **risulti presentata l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo, in caso di interventi di demolizione e ricostruzione.**



Ancora, la disposizione opera per gli interventi da **bonus** ordinari riguardanti condomini o mini-condomini in mono-proprietà, qualora in data antecedente al 17.2.2023, risulti presentata la richiesta del titolo abilitativo, ove necessario.

Nessuna modifica, invece, per:

- il **sismabonus** acquisti, di cui all'[articolo 16, comma 1-septies, D.L. 63/2013](#);
- il **bonus** al 50% per l'acquisto di case facenti parte di edifici interamente ristrutturati da imprese, di cui all'[articolo 16-bis, comma 3, Tuir](#);
- l'acquisto di **box di nuova costruzione** pertinenziali all'abitazione, di cui all'[articolo 16-bis, comma 1 lett. d\), Tuir](#).

Le nuove frontiere della pianificazione doganale basata sull'analisi e il monitoraggio dei dati

di Guido Calderaro, Paola Levato

Seminario di specializzazione

Esportazione delle merci: aspetti di rilevanza ai fini doganali

Scopri di più

Il **sistema doganale europeo** sta attraversando, nel corso di questi ultimi anni, importanti cambiamenti dal punto di vista della gestione documentale, attraverso l'utilizzo di nuove procedure e un nuovo linguaggio comune che nasce con la **trasformazione digitale** e porta con sé le fondamenta per **una rivoluzione dell'intero sistema**.

La base normativa della cosiddetta “*dogana paperless*” è un concetto “datato”, se si pensa che già nel 2008 con la decisione n. 70/2008/CE del Parlamento europeo e del Consiglio si affrontava la tematica dell'uso delle tecnologie dell'informazione e della comunicazione come elemento essenziale per assicurare la facilitazione del commercio, attraverso la **semplificazione delle procedure di importazione e di esportazione** e, allo stesso tempo, l'efficacia dei controlli doganali, riducendo, in tal modo, i **costi per le imprese e i rischi per le società**.

In particolare, in una visione avanzata, tenendo in considerazione che ancora non era entrato in vigore il nuovo **Codice Doganale dell'Unione** (Regolamento (UE) 2023/956 – CDU), tra gli ambiziosi obiettivi che il legislatore europeo si era prefissato, vi erano quelli di *garantire la rapida fornitura e ricezione di informazioni pertinenti in relazione alla **catena internazionale di approvvigionamento**, e il consentire la trasmissione di un flusso ininterrotto di dati tra le autorità dei paesi esportatori ed importatori, nonché tra le autorità doganali e gli operatori economici, prevedendo la possibilità di riutilizzare i dati inseriti nel sistema.*

Questi principi sono, poi, confluiti nel Codice Doganale dell'Unione che, all'articolo 6, sancisce che **gli scambi di informazioni** con le autorità doganali e l'archiviazione delle relative informazioni “*sono effettuati mediante procedimenti informatici*”.

L'articolo 16 CDU **amplia tale principio** stabilendo che: “*Gli Stati membri collaborano con la Commissione al fine di sviluppare, tenere aggiornati ed utilizzare sistemi elettronici per lo scambio di informazioni tra le autorità doganali e con la Commissione e l'archiviazione di tali informazioni conformemente al codice.*”

Ripercorrendo in breve le più recenti tappe che stanno definendo questo processo di informatizzazione, un **passo importante**, a livello nazionale, è **avvenuto nel 2017**, quando l'autorità doganale italiana ha attivato il sistema delle **Customs Decisions** (si vedano in proposito: nota protocollo n. 104198/RU/2017 e nota protocollo n. 109580/RU/2017 dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli), il cui scopo era quello di consentire **l'uso di tecnologie e strumenti moderni** per promuovere un'applicazione uniforme della normativa doganale a livello europeo.

Nella realtà operativa, l'utilizzo delle Customs Decisions, nate con la **finalità di snellire il flusso documentale cartaceo**, presuppone ancora oggi diversi passaggi che avvengono "al di fuori" dell'ambiente informatico tramite, ad esempio, la **condivisione esterna di documentazione integrativa**, oltre ai necessari contatti diretti che si rendono necessari per finalizzare le richieste in corso di presentazione all'ufficio doganale che ha in carico la relativa istanza.

L'introduzione delle Customs Decisions ha, però, consentito agli operatori di **iniziare a confrontarsi con gli uffici** dell'Agenzia anche tramite **un'interfaccia digitale**.

La **digitalizzazione dei dati relativi alle dichiarazioni doganali per il regime di immissione in libera pratica e per i regimi speciali** diversi dal transito, avviata dal 9.6.2022 dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (ADM) (si veda la circolare n. 22/D/2022 per l'applicazione dei nuovi tracciati informatici), **ha segnato un passaggio importante nella smaterializzazione generalizzata delle dichiarazioni doganali** costituendo il punto di svolta del processo in analisi.

Ma **come funziona la nuova decodifica** dei dati doganali che ha condotto alla dematerializzazione delle informazioni? Il fulcro è dato dall'utilizzo dell'**EXtensible Markup Language**, che permette di rappresentare le informazioni (attraverso tag o etichette che definiscono la struttura dei dati) in **modo facilmente riconoscibile** sia dagli operatori che dai processi automatizzati favorendo, inoltre, **l'interoperabilità di tutte le attività**.

Con l'adozione del modello di dati definito a livello unionale e denominato EUCDM (*European Union Customs Data Model*), i precedenti "campi" della dichiarazione doganale sono diventati "**data elements**" facenti parte di **un flusso informatizzato che consente la loro elaborazione** in base alle specifiche necessità e che permette di **monitorare l'intero processo logistico-doganale del commercio internazionale**, facilitando anche **le verifiche da parte delle diverse autorità doganali** (e non solo) coinvolte.

Gli **obiettivi** che si intendono perseguire attraverso l'implementazione di sistemi doganali integrati sono molteplici: **quello che assume maggior rilievo per le aziende** è legato al supporto alla **pianificazione doganale**, intesa come analisi dei flussi internazionali delle merci finalizzata all'individuazione delle aree in cui intervenire per generare maggiori benefici, ricercando gli **strumenti utili a ridurre gli importi daziari** tramite l'analisi delle filiere di approvvigionamento e optando, ad esempio, per **approvvigionamenti da mercati più competitivi**, sfruttando i numerosi free trade agreement conclusi dall'UE e adeguate rese

Incoterms.

La digitalizzazione doganale consente, inoltre, di adattarsi in tempi rapidi ai **cambiamenti normativi** e di attuare le procedure necessarie per mettere in atto i **sistemi di controllo interno** e i **processi di Risk analysis** necessari per individuare le criticità e l'adozione di **Action Plan**, basati anche sui feedback restituiti dall'analisi dei dati doganali estratti dalle dichiarazioni presentate al sistema telematico doganale.

Lo sviluppo delle nuove tecnologie descritto offre, anche, **vantaggi prettamente operativi**, quali, per citarne alcuni, **l'eliminazione dei processi manuali**, la **velocità dell'iter di sdoganamento**, la **possibilità di accedere alle informazioni in tempo reale**. L'Italia, peraltro, può vantare il primato di essere stata tra i primi Stati Membri ad implementare, ad esempio, il pre-clearing e il fast-corridor. Il **pre-clearing** (lo sdoganamento in mare) consente **la riduzione della permanenza delle merci nei porti** e un incremento della velocità delle operazioni, decongestionando al contempo il traffico nelle aree portuali e permettendo la gestione anticipata di una parte della catena logistica. Anche il **fast corridor** nasce per perseguire le medesime finalità, agevolando gli operatori AEO nel trasferimento delle merci tra depositi di custodia temporanea tramite diversi mezzi di trasporto (strada/ferrovia), **liberando i punti di arrivo dalle merci** accelerando la supply chain. Queste procedure sono nate grazie allo sviluppo tecnologico e alla condivisione delle informazioni tra operatori e Agenzia. Più recente, rispetto alle precedenti procedure, è lo sviluppo del **programma di digitalizzazione dei porti** che permette di semplificare le procedure doganali, attuare il dialogo con le differenti autorità e gli operatori consentendo, quindi, di snellire il traffico all'interno dei porti.

Il consolidamento dei processi smaterializzati **potrebbe anche favorire la rivalutazione di procedure**, finora poco utilizzate, ma ideate come alternative digitali rispetto alle tradizionali operazioni doganali, quale l'**EIDR** (*Entry in the declarant's records*) che consente di presentare la dichiarazione doganale in una forma diversa rispetto a quella consueta, tramite l'iscrizione nelle scritture del dichiarante (articolo 182 par. 1 CDU).

Un'altra semplificazione che sfrutta la digitalizzazione dei sistemi doganali è lo **sdoganamento centralizzato**, previsto dall'articolo 179 CDU, ma non ancora operativo, che consentirà di far arrivare le **merci in qualsiasi stato membro**, delegando gli adempimenti doganali a un'unica dogana, prevedendo quindi un alto grado di efficienza e riduzione dei costi di gestione delle operazioni oltre a migliorare il **controllo delle stesse e il rapporto tra operatori e autorità doganale**. Proprio per i benefici che tale procedura sottende, ne sarebbe auspicabile l'attivazione, **prevista dalla normativa per il 2025**, al più presto anche solo in ambito nazionale.

Molti dei vantaggi descritti sono accessibili se si è in possesso dell'autorizzazione AEOC (*operatore economico autorizzato per le semplificazioni doganali*), tale status, ad esempio, è imprescindibile anche per l'istituto dell'EIDR al fine di beneficiare della dispensa dall'obbligo di presentazione delle merci (previsto all'articolo 182 par. 3 CDU).

Il ruolo di “arbitro” nella complessa gestione dell’interoperabilità dei dati è attribuita, dall’articolo 3 CDU, alle **autorità doganali**, a cui è conferito il ruolo di supervisori *“degli scambi internazionali dell’Unione in modo da contribuire al commercio leale e libero, all’attuazione degli aspetti esterni del mercato interno, della politica commerciale comune e delle altre politiche dell’Unione comuni riguardanti il commercio e alla sicurezza dell’intera catena logistica.”*

Il superamento della documentazione cartacea tramite gli odierni processi informatizzati non si limita semplicemente a permettere una **maggiore velocità delle operazioni e della semplificazione delle stesse**, ma favorisce l’accesso ad una **miniera di informazioni** che prima non erano facilmente disponibili né aggregabili per le analisi.

La quantità dei dati però non è sempre una qualità essa stessa; la sfida per la gestione di queste informazioni è **trovare il modo corretto di strutturarle**, scegliendo le metriche più significative in base ai contesti di applicazione.

Nell’ambito della **digitalizzazione dei dati relativi alle dichiarazioni doganali**, la disponibilità delle informazioni in un formato che consente, con il supporto di **software dedicati**, l’estrazione e **l’elaborazione di tutte le informazioni contenute**, permette alle aziende la mappatura e l’analisi delle proprie operazioni **doganali per le più disparate finalità**.

L’aggiornamento dei nuovi tracciati, anche in ambito export (*Automated Export System – AES fase 1*), avrà effetti rilevanti con la **creazione dei documenti informatizzati DAE** che permetteranno il recupero automatizzabile di **molteplici informazioni**, anche se non complete, inclusi i messaggi attestanti l’uscita delle merci dal territorio dell’UE, a **prescindere dagli operatori doganali che hanno operato**, assicurando una migliore compliance necessaria per la **non imponibilità Iva**; tale aspetto è molto delicato e importante soprattutto per le aziende che utilizzano la clausola incoterms EXW (o FCA) e **non governano il trasporto delle merci** al di fuori del territorio nazionale.

La trasformazione digitale a cui **stiamo assistendo** sta modificando in maniera inarrestabile il modo di gestire le operazioni doganali e diventerà un’occasione per le aziende che sapranno coglierne le potenzialità, opportunamente **guidati da professionisti attenti e lungimiranti**.

Uscita della merce nei 90 giorni

di Roberto Curcu

Seminario di specializzazione

Delega fiscale: il decreto legislativo di riforma delle sanzioni amministrative e penali in ambito tributario

Scopri di più

Nella bozza del D.Lgs. di **riforma delle sanzioni fiscali**, si trova un nuovo periodo all'[articolo 7, D.Lgs. 472/1997](#), il quale prevede l'applicazione di **una sanzione del 50% per chi effettua cessioni comunitarie non imponibili**, ai sensi dell'[articolo 41, D.L. 331/1993](#), lasciando che sia il cessionario a curare il trasporto, **ed i beni non risultino pervenuti in altro Stato membro entro 90 giorni dalla consegna**; sanzione che non trova applicazione quando, **nei 30 giorni successivi**, viene eseguito, previa regolarizzazione della fattura, il **versamento dell'imposta**.

Qualora dovesse andare tale testo in Gazzetta ufficiale, questa disposizione si aggiungerebbe a quella già prevista nel medesimo articolo e che **sanziona**, nella stessa misura e con le stesse modalità, chi effettua esportazioni con **trasporto a cura del cessionario non residente**, senza che la merce esca **entro 90 (120) giorni dalla consegna**; in questo secondo caso, tuttavia, l'[articolo 8, comma 1, lettera b\), D.P.R. 633/1972](#), prevede espressamente che, quando il trasporto è eseguito da o per conto del cessionario non residente la merce debba uscire dal **territorio doganale dell'Ue nei successivi 90 giorni**, mentre l'[articolo 41, D.L. 331/1993](#), non prevede tale termine. Ci si trova, quindi, di fronte ad una **norma che sanziona un comportamento/omissione**, che non è previsto da una norma positiva, e ciò **potrebbe portare anche a qualche forma di contenzioso**.

In questa sede, tuttavia, ipotizziamo che sia **"lecito" introdurre** con un decreto legislativo dedicato alle sanzioni, una norma che limita il **tempo massimo** in cui deve essere effettuata una **cessione comunitaria**, e facciamo qualche considerazione.

La prima domanda che potrebbe sorgere è: **può uno Stato membro introdurre limiti di tale tipo all'applicazione del regime di non imponibilità delle cessioni comunitarie?** Ovviamente l'aspetto va analizzato tenendo conto che, nel Paese di destino, l'acquirente effettua, comunque, un acquisto intracomunitario assoggettato ad imposta di quel Paese, e quindi la norma italiana correrebbe il **rischio di creare una doppia imposizione**.

Un caso simile fu affrontato nella Causa C-09/84, nella quale un privato svedese acquistava in Gran Bretagna una barca (che era "nuova" in quel momento), rimaneva in acque britanniche per qualche mese, **per poi portarla in Svezia**, dove pretendeva di non essere assoggettato a

tassazione, in quanto la barca **era diventata “usata”**. La questione verteva sul fatto che i privati sono tassati nel loro Paese, se fanno acquisti intracomunitari di mezzi di trasporto “nuovi”, mentre non **sono assoggettati ad imposta nel loro Paese se acquistano mezzi di trasporto “usati”**, dove l'utilizzo viene **calcolato guardando le ore di navigazione ed il tempo trascorso dalla data di prima immatricolazione** o iscrizione nei pubblici registri. La Corte di Giustizia, nel giungere alle conclusioni che questo privato svedese doveva pagare Iva svedese, diede importanti strumenti di **interpretazione del diritto comunitario**.

La Corte di Giustizia, in particolare, statui che *“una cessione intracomunitaria di un bene e il suo acquisto intracomunitario costituiscono, in realtà, un’unica e medesima operazione economica”* e la realizzazione di tali operazioni **non può dipendere dal termine entro il quale il trasporto deve avere inizio o deve concludersi**, in quanto lascerebbe agli acquirenti la possibilità di “scegliere” lo Stato in cui un bene viene tassato. Il sistema dell’Iva, invece, prevede che, quando le condizioni sostanziali sono soddisfatte, si deve avere un **acquisto comunitario tassato nel Paese di destino della merce**, ed una **cessione comunitaria esente** (non imponibile) nel **Paese di partenza**.

Tuttavia, rilevando che la norma allora prevista dal Regno Unito prevedeva un termine entro il quale la merce doveva uscire per godere del regime di esenzione, la Corte rilevò che *“qualora uno Stato membro assoggetti all’Iva, a causa del mancato rispetto del termine di trasporto previsto nella sua normativa nazionale, un’operazione conforme ai requisiti oggettivi di una cessione intracomunitaria, esso deve riconoscere il rimborso dell’imposta così pagata al fine di evitare una doppia imposizione che possa derivare dall’esercizio delle proprie competenze da parte dello Stato membro di destinazione”*.

Tale sentenza anticipò quello che, poi, fu statuito nella Sentenza C-563/12 e poi “recepito” con la prassi nazionale ([risoluzione n. 98/E/2014](#)), e cioè che è possibile richiedere al contribuente di assoggettare ad Iva un’operazione, quando **la merce non sia uscita entro un certo termine**, ma qualora si dimostri che, oltre tale termine, la stessa è uscita, si deve dare la **possibilità di recuperare l’Iva a suo tempo addebitata**. In sostanza, anche nelle cessioni intracomunitarie il meccanismo sarà quello di **applicare l’Iva al 120° giorno, per poi poterla recuperare**, qualora si abbiano le prove di uscita della merce, **con emissione di nota di variazione in diminuzione** (entro il termine della presentazione della dichiarazione Iva dell’anno in cui era caduto il 120° giorno e si era assoggettata ad Iva l’operazione), **o anche oltre, con istanza di rimborso**.

Ultime considerazioni: **il termine dei 90 giorni**, analogamente a quanto avviene con le esportazioni, **decorre dalla consegna del bene**, la quale sarà sicuramente comprovata da un DDT o una CMR, rimanendo irrilevante il momento di fatturazione. In sostanza, anche se la merce fosse già stata completamente fatturata nei mesi precedenti, si sarebbe dovuto avere riguardo al momento in cui il cessionario o un **trasportatore da esso incaricato vengono in Italia a ritirare i beni**.

La seconda considerazione è che – sempre analogamente alle esportazioni – **nei 90 giorni la merce deve essere uscita, ma la prova può essere anche recuperata successivamente**. In

sostanza, al 90° o anche al 120° giorno si potrebbe ancora essere **senza prova di uscita della merce**, e qualora essa venga recuperata in tempi successivi, ma da essa si ricavi comunque che i beni sono arrivati in altro Stato membro entro i 90 giorni, **nessuna sanzione è applicabile**.

Fatte tali precisazioni, risulta ad avviso di chi scrive evidente che, con rare eccezioni, difficilmente un cessionario non residente rimane in Italia con un bene acquistato per più di 90 giorni, salvo il caso in cui lo debba fare **lavorare da altri soggetti nazionali** (caso che, ad avviso di chi scrive, deve essere risolto modificando le condizioni di consegna della merce tra primo cedente e lavorante). In sostanza, tale norma introduce una sanzione su una fattispecie di rara applicazione ed ha contestualmente il **pregio di abbassare la sanzione dal 100% al 50% in tutti i casi di cessioni con trasporto a cura del cessionario (con clausole EXW, FCA, ecc...) ed impossibilità da parte del cedente di provare l'uscita della merce dall'Italia**.

LA LENTE SULLA RIFORMA

Il principio di proporzionalità introdotto nello Statuto del contribuente

di Gianfranco Antico

Seminario di specializzazione

Riforma fiscale: le novità del contenzioso

Gestire il nuovo contenzioso, come delineato dal D.Lgs. 220/2023

Scopri di più

Tra i principi generali di importanza e funzionalità crescente nel diritto pubblico ha ormai assunto un ruolo di rilievo il **principio di proporzionalità** dell'attività amministrativa, in funzione del quale i diritti e le libertà dei cittadini possono essere limitati **solo nella misura in cui ciò risulti indispensabile per proteggere gli interessi pubblici**.

In ragione di tale principio, quindi, ogni provvedimento operato dalla pubblica amministrazione, specialmente se sfavorevole al destinatario, dovrà essere allo stesso tempo **necessario e commisurato** al raggiungimento dello **scopo prefissato dalla legge**. Conseguentemente, ogniquale volta sia possibile operare una **scelta tra più mezzi alternativi**, tutti ugualmente idonei al perseguimento dello scopo, andrebbe sempre preferito **quello che determini un minor sacrificio per il destinatario**, nel rispetto del giusto equilibrio tra vari interessi coinvolti nella fattispecie concreta (Consiglio di Stato, sez. IV, sentenza n. 964/2015).

In ragione di ciò, **la L. 111/2023** (Legge delega di riforma fiscale) prevede tra i **principi e criteri direttivi specifici** per la revisione dello Statuto dei diritti del contribuente, di cui alla L. 212/2000, quale legge generale tributaria, quello di *"valorizzare il principio del legittimo affidamento del contribuente e il principio di certezza del diritto"*.

Tale obiettivo ha trovato immediato conforto **nell'articolo 10-ter, L. 212/2000** – titolato Principio di proporzionalità nel procedimento tributario – secondo cui **il procedimento tributario bilancia** la protezione dell'interesse erariale alla **percezione del tributo con la tutela dei diritti fondamentali** del contribuente, nel rispetto del **principio di proporzionalità**.

In conformità al principio di proporzionalità, l'azione amministrativa deve essere **necessaria** (**conforme**, e quindi insostituibile), **idonea** (rispetto all'obiettivo perseguito) e **proporzionale** (rispetto alla limitazione dei diritti, in confronto alle finalità).

Il principio di proporzionalità, così come sopra declinato, si applica anche alle misure di **contrasto dell'elusione e dell'evasione fiscale e alle sanzioni tributarie**; sul punto, la **Corte costituzionale**, con la **sentenza n. 46/2023**, ha affermato che, anche per le sanzioni

amministrative tributarie vale il principio di proporzionalità e l'[articolo 7, D.Lgs. 472/1997](#), prevedendo la possibilità di ridurre le sanzioni fino a dimezzarle, si pone come «*una opportuna **valvola di decompressione** che è atta a mitigare l'applicazione di sanzioni*», che «*strutturate per garantire un forte effetto deterrente al fine di evitare evasioni anche totali delle imposte, tendono a divenire draconiane quando colpiscono contribuenti che invece tale intento chiaramente non rivelano*».

Il principio di proporzionalità stabilisce, quindi, un **collegamento tra azione e obiettivi**. In particolare, come si legge nella relazione illustrativa al provvedimento, esso limita l'azione a quanto strettamente necessario e idoneo a realizzare gli obiettivi. La sua applicazione al procedimento tributario consente, quindi, di mantenere una **stretta coerenza dell'azione dell'amministrazione finanziaria rispetto a quanto stabilito dalla legge**.

L'introduzione di una norma espressa che riconosce la rilevanza di questo principio all'interno del procedimento tributario risponde all'esigenza di realizzare vari obiettivi, rafforzando **la protezione dei diritti del contribuente** nel quadro di un loro complessivo bilanciamento rispetto all'esigenza di attuazione dell'interesse erariale al prelievo tributario.

In tale contesto, questa norma pone **limiti chiari e precisi all'operato dell'azione amministrativa** nel procedimento tributario. Tali componenti sono espressamente indicati al **comma 2, dell'articolo 10-ter, L. 212/2000**, così da prevenire ogni possibile controversia di natura interpretativa. In particolare, si prevede espressamente che l'azione amministrativa debba essere:

- **necessaria per l'attuazione del tributo;**
- **non eccedente rispetto ai fini perseguiti;**
- **non limitativa dei diritti dei contribuenti oltre quanto strettamente necessario al raggiungimento del proprio obiettivo.**

La disposizione contenuta nel **comma 3, dell'articolo 10-ter, L. 212/2000**, completa la formulazione normativa, chiarendo che l'applicazione di questo principio nel procedimento tributario involge, oltre le sanzioni, le ipotesi in cui il procedimento riguarda la materia del **contrasto all'elusione e all'evasione fiscale**, producendo – secondo quanto indicato nella stessa relazione illustrativa del provvedimento – importanti **ripercussioni anche in tema di prova** all'interno del procedimento tributario, considerato che **l'orientamento giurisprudenziale consolidato della Corte di Giustizia Europea richiama spesso l'applicazione di questo principio in tali contesti**; in tema di contrasto all'elusione e all'evasione fiscale tale principio viene ad esempio impiegato per negare l'ammissibilità di argomentazioni sviluppate su base presuntiva in sede di procedimento tributario (Corte Giust. Eur., 18.12.1997, *Garage Molenheide e aa. v Stato Belga*, cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95 e 47/96, p. 52; Id., 27.9.2007, *Teleos e aa.*, causa C-409/04, p. 58).