



Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

CAGLIARI

Circoscrizione dei Tribunali di Cagliari e Lanusei

In tema di ZONE FRANCHE E FISCALITÀ DI VANTAGGIO IN SARDEGNA venerdì 10 novembre scorso l'Ordine dei Dottori commercialisti e degli Esperti contabili di Cagliari ha organizzato un convegno cui sono intervenuti autorevoli Relatori. Nel seguito si sintetizzano i contenuti delle relazioni esposte (1).

Per il diritto UE che regola all'interno dell'Unione i tributi armonizzati, "Zona franca" è un regime doganale diretto essenzialmente a favorire le imprese che operano all'esportazione. Poiché interessa "diritti di confine", quali dazi e IVA e detassa beni e servizi all'interno di un determinato perimetro, per l'istituzione in Sardegna di una o più zone franche non è sufficiente un provvedimento legislativo emanato dalla Regione, benché a statuto speciale, ma vanno applicate regole e rispettate precise norme, assunte in linea con la legislazione europea e con quella nazionale.

La creazione, poi, di una "zona franca integrale", con detassazione estesa anche al consumo, trova dei limiti nel diritto stesso della UE sia sotto il profilo delle "libertà fondamentali" sia, soprattutto, degli "aiuti di stato".

Per quanto riguarda, inoltre, l'instaurazione di una zona no tax o **TAX FREE** che escluda dall'IVA le attività di imprese e professionisti fino alla fase del dettaglio a favore di privati su tutto il territorio della Sardegna, **ciò comporta una modifica alla Direttiva IVA UE accettata all'unanimità da tutti gli Stati membri, nonché un successivo intervento legislativo interno in tutti i Paesi membri che devono recepire la modifica al requisito della "territorialità"**.

Il percorso, in pratica, è lungo e difficile. Sicuramente una "Zona franca", a partire dalle zone portuali, estesa in seconda battuta a tutta la Sardegna in attuazione del D.Lgs n.75/1998, non sembra di immediata e pronta attuazione.

Queste, in estrema sintesi, le conclusioni di quanto emerso nel convegno che si è tenuto lo scorso 10 novembre a Cagliari e nel quale sono intervenuti quali relatori il dottor **Enrico Altieri**, Presidente aggiunto onorario della Corte di cassazione, l'avvocato **Roberta Grappiolo**, Capo settore TAXUD della Commissione UE, la dottoressa **Angelina Maria Perrino**, magistrato della Sezione tributaria della Cassazione che si occupa in particolare di dogane e IVA, e il collega professor **Renato Portale**, dottore commercialista e pubblicista.

*

La normativa e la legislazione unionale, nazionale e regionale – Il Diritto UE è prevalente su quello nazionale. Ai sensi dell'articolo 10 del Trattato CE che istituisce la Comunità Economica Europea (oggi Unione Europea) gli Stati membri si astengono da qualsiasi misura che rischi di compromettere la realizzazione degli scopi del Trattato. Secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, la sola natura costituzionale di una norma interna (quale quella dello statuto di una regione a statuto speciale) non giustifica una deroga al diritto UE.

La giurisprudenza della Corte ha sì elaborato il concetto di "selettività regionale", ma i benefici non possono estendersi ad una "Zona no tax" riguardante un determinato territorio senza che vi sia stato un accordo (che ai fini fiscali presuppone l'"unanimità" degli Stati membri) e una regolamentazione specifica.

Eventuali violazioni alla normativa UE condurrebbero non solo a una procedura d'infrazione promossa dalla Commissione UE contro l'Italia, ma, anche e soprattutto, al disconoscimento di una tale normativa da parte delle autorità amministrative, degli organi di controllo e, ancor di più, dei giudici nazionali.

"Zona franca" e regime doganale – Il concetto di "Zona franca" va inquadrato nel suo perimetro descrittivo tenendo conto: a) delle fonti, b) dello scopo, c) della sua delimitazione. Parlare di "Zona franca" senza ulteriori specificazioni è ambiguo e fonte di equivoci. E' necessario pertanto precisare i concetti per comprendere di cosa si discute.

La Zona Franca rientra nell'ambito delle **"Zone Economiche Speciali" (ZES)**, aree geografiche nell'ambito delle quali un'Autorità governativa offre incentivi a beneficio delle aziende che vi operano, attraverso strumenti e agevolazioni che agiscono in un regime derogatorio rispetto a quelli vigenti per le ordinarie politiche nazionali.

Una specie è rappresentata dalle **"Zone Franche Urbane"** create per precisi fini "solidaristici", con l'introduzione di una fiscalità di vantaggio a favore di determinate imprese e relativa a tributi diversi da quelli armonizzati quali contributi agli investimenti, esenzione dal pagamento (totale o parziale) di imposte e/o oneri sociali che possono configurare un'ipotesi di aiuto di Stato e deve essere valutata alla luce della specifica disciplina in materia.

A questo riguardo, con riferimento alla regione Sardegna, può richiamarsi il Decreto legislativo n.114/2016 (2) al cui articolo 14 è previsto che *«La Regione autonoma della Sardegna può, con apposita legge e nel rispetto delle norme dell'Unione europea sugli aiuti di Stato, concedere incentivi, contributi, agevolazioni, sovvenzioni e benefici di qualsiasi genere, da utilizzare in compensazione ai sensi del Capo III del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. I fondi necessari per la regolazione contabile delle compensazioni di cui al presente comma sono posti ad esclusivo carico della Regione, che provvede alla stipula di apposite convenzioni con l'Agenzia delle entrate, al fine di disciplinare le modalità operative per la fruizione delle suddette agevolazioni»*.

Se si parla di "Zona franca" facendo riferimento al Decreto legislativo n.75/1998 che ha istituito "zone franche" nel territorio sardo (3), si tratta di una **"Zona franca classica"** che richiama il regolamento doganale CEE n.2913/1992 (vecchio Codice Doganale Comunitario - CDC) rifuso nel nuovo Codice Doganale Unitario, regolamento UE n.952/2013 in vigore dal 1° maggio 2016.

La "Zona franca classica" o **"Zona franca doganale"** è nata per sviluppare località a vocazione industriale al fine di incentivare le esportazioni. Secondo l'articolo 31 del Trattato, l'Unione Europea ha competenza esclusiva in materia doganale e gli Stati membri o le Regioni, anche a statuto speciale come la Sardegna, devono conformarsi alla Legislazione unionale.

Il Codice doganale unitario e le sue regole – Secondo l'articolo 243 del Codice doganale dell'Unione rifuso (Regolamento UE n.952/2013, ex art.167 del CDC):

<1. Gli Stati membri possono destinare talune parti del territorio doganale dell'Unione a zona franca. Per ogni zona franca, lo Stato membro stabilisce l'area interessata e i punti di entrata e di uscita.

2. Gli Stati membri comunicano alla Commissione informazioni sulle rispettive zone franche esistenti.

3. Le zone franche sono **intercluse**. Il perimetro e i punti di entrata e di uscita delle zone franche sono sottoposti a **vigilanza doganale**.

4. Le persone, le merci e i mezzi di trasporto che entrano in una zona franca o ne escono possono essere sottoposti a **controlli doganali**.

Ai sensi dei successivi articoli da 247 a 249 del CDU nella zona franca doganale possono essere introdotte merci non unionali da Paesi terzi che dovrebbero scontare dazi o IVA all'importazione (diritti di confine) e non li scontano temporaneamente durante le operazioni di "perfezionamento attivo" esclusivamente allo scopo dichiarato di incoraggiare e incentivare le imprese di trasformazione e aiutare, così, le esportazioni.

Le Zone franche previste dal Decreto legislativo n.75/1998 – Con l'articolo 1 del D.Lgs n.75 del 10 marzo 1998 (4) vengono istituite in Sardegna le Zone franche nei porti di Cagliari, Olbia, Oristano, Porto Torres, Portovesme, Arbatax ed in altri porti ed aree industriali ad essi funzionalmente collegate o collegabili.

E' ragionevolmente dubitabile che l'Unione Europea consentirà la creazione di tante zone franche quante sono quelle individuate nel Decreto legislativo. Con molta moderazione, si potrebbe auspicare intanto che, con la delimitazione territoriale a norma del comma 3 del predetto art.1, si possa far divenire il **porto di Cagliari** "zona" o "porto franco" simile a quello oggi vigente ad Amburgo.

(Sulla base del menzionato D.Lgs n.75/1998 più di duecento Consigli municipali sardi hanno chiesto di istituire nel loro territorio tale zona franca. Tali "richieste", ragionevolmente, dovrebbero impedire il consenso da parte della Commissione UE che vigila sul corretto adempimento degli Stati membri. Con tali "estensioni", infatti, non solo viene meno il requisito della **"interclusione"**, ma si allarga a dismisura il perimetro delle zone sottoposte a vigilanza doganale, i punti di entrata e di uscita sono difficilmente controllabili ma, ancor più, c'è il rischio di voler far rientrare nella zona franca diversi ettari di territorio appartenenti a villaggi a prevalente vocazione agricola che non hanno alcuna coerenza con lo sviluppo di attività industriali, commerciali e di servizi che sono lo scopo per il quale il legislatore UE ha ammesso la creazione di zone franche doganali).

*

"ZONA FRANCA INTEGRALE" SENZA IVA ANCHE AL DETTAGLIO

L'ipotesi/eventualità che la zona franca in Sardegna possa applicarsi in forma "integrale" e generalizzata fino all'esclusione dell'IVA in tutte le sue fasi che vanno dall'importazione di beni, alla produzione, al commercio, agli scambi di merci e di servizi, inclusa la fase del consumo, prefigura uno scenario che ben difficilmente può trovare realizzazione. E' opportuno infatti considerare quanto segue.

● **La cosa è l'IVA e perché si applica nella UE** – L'IVA è un'imposta sul consumo scelta nel 1957 e introdotta dal 1973 dalla allora Comunità Economica Europea (CEE, poi CE, ora UE) quale principale imposte sugli scambi in vista della creazione di un mercato unico.

E' stata individuata quale maggiore "fonte" o "risorsa propria" per finanziare, insieme ai dazi doganali, il bilancio della Comunità. Per questo si è cercato, al fine di ottenere un maggiore prelievo, di 1) limitare le "esenzioni"; 2) uniformare al rialzo la "base imponibile"; 3) ridurre i "territori esclusi".

Allargare il "territorio" o non limitare il "luogo" sul quale eseguire la riscossione dell'imposta è una costante che ha caratterizzato la prima e la seconda Direttiva IVA del 1967, la Sesta direttiva del 1977, e l'attuale Direttiva n.2006/112/CE.

● **Diritto dell'Unione** – Il quarto, il settimo, l'ottavo e il dodicesimo considerando della Direttiva 2006/112/CE stabiliscono che il sistema dell'IVA introdotto nella Comunità:

- non deve falsare le condizioni di concorrenza e non deve ostacolare la libera circolazione delle merci e dei servizi. Pertanto vanno eliminati i fattori che possono falsare le condizioni di **concorrenza**, tanto sul piano nazionale quanto sul piano comunitario;

- anche se le aliquote e le esenzioni non sono completamente armonizzate nel territorio di ciascuno Stato membro, sui beni e sui servizi di uno stesso tipo deve gravare lo stesso carico fiscale, a prescindere dalla lunghezza del circuito di produzione e di distribuzione;

- (il sistema) deve essere applicato in modo uniforme e secondo regole comunitarie, considerando che il bilancio delle Comunità è integralmente finanziato da risorse proprie delle Comunità e che queste risorse comprendono, tra l'altro, quelle provenienti dall'IVA;

- per ragioni attinenti alla loro situazione geografica, economica e sociale, è opportuno **escludere** taluni territori dall'ambito di applicazione della Direttiva.

L'articolo 6 della Direttiva al paragrafo 1 <esclude> infatti alcuni territori dal "territorio della Comunità" stabilendo che *La presente direttiva non si applica ai seguenti territori, che fanno parte del territorio doganale della Comunità: a) Monte Athos; b) isole Canarie; c) i territori francesi di cui all'articolo 349 e all'articolo 355, paragrafo 1, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (questi ultimi modificati dalla Direttiva n. 2013/61/CE); d) isole Aland; e) isole Anglo-Normanne.*

Il successivo paragrafo 2 dispone *La presente direttiva non si applica ai seguenti territori, che non fanno parte del territorio doganale della Comunità: a) Isola di Helgoland; b) territorio di Bösingen; c) Ceuta; d) Mellilla; e) Livigno; f) Campione d'Italia; g) le acque italiane del Lago di Lugano.*

L'articolo 155 e il successivo articolo 156 della stessa Direttiva, prevedono che gli Stati membri possono esentare le cessioni di beni destinati a essere collocati in una "zona franca" o in un "deposito franco", luoghi che fanno parte del territorio doganale ma godono di particolari agevolazioni a **condizione che non mirino ad una utilizzazione o ad un consumo finali**.

● **Diritto italiano** – All'articolo 7 del DPR n.633/1972 (Decreto IVA) viene definito il concetto di territorialità, stabilendo che *Agli effetti del presente decreto:*

a) per Stato o territorio dello Stato si intende il territorio della Repubblica italiana, con esclusione dei comuni di Livigno e di Campione d'Italia e delle acque italiane del lago di Lugano;

b) per Comunità o "territorio della Comunità" si intende il territorio corrispondente al campo di applicazione del Trattato istitutivo della Comunità economica europea con le seguenti esclusioni, oltre quella indicata nella lettera a): 1) per la Repubblica ellenica, il Monte Athos; 2) per la Repubblica federale di Germania, l'isola di Helgoland ed il territorio di Busingen; 3) per la Repubblica francese, i Dipartimenti d'oltremare; 4) per il Regno di Spagna, Ceuta, Mellilla e le isole Canarie;

c) il Principato di Monaco e l'isola di Man si intendono compresi nel territorio rispettivamente della Repubblica francese e del Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord".

Queste zone extra-comunitarie **preesistevano** alla creazione della Comunità e sono state mantenute dai Trattati di adesione.

L'articolo 7-bis fissa le regole di territorialità per le cessioni di beni e i successivi articoli dal 7-ter a 7-septies regolano la territorialità per le prestazioni di servizi.

Una situazione particolare è prevista nell'articolo 21, comma 6, lett. a) e nell'articolo 23 dello stesso Decreto IVA riguardo i cosiddetti **"beni allo stato estero"** esistenti in Italia o che ivi si trovano in regime di vigilanza doganale. Si tratta di cessioni relative a:

1) beni esteri, provenienti da un paese non facente parte della Comunità, che si trovano in transito nel territorio italiano perché diretti verso un altro paese fuori della Comunità;

2) beni che si trovano fisicamente nel territorio italiano ma in luoghi soggetti a vigilanza doganale (depositi doganali, zone franche e luoghi franchi).

Tali cessioni, pur non essendo soggette a imposta per mancanza del requisito della territorialità, devono essere fatturate e registrate come operazioni "non imponibili" e sulla fattura va richiamato l'articolo 7-bis, comma 1, come norma agevolativa.

Le operazioni, anche se concorrono a formare il volume d'affari, non influenzano né determinano il plafond per gli **esportatori abituali**, ma sono rilevate ai soli fini di cautela fiscale.

● **Petizione 0301/2013 della Regione Sardegna al Parlamento Europeo** – La Regione Sardegna ha avanzato una richiesta al Parlamento europeo (petizione n.0301/2013) per chiedere lo stato di zona franca per la regione Sardegna, in considerazione delle sue caratteristiche sociali, economiche e d'insularità. E' stata chiesta (non correttamente anche come è stato fatto notare dalla Commissione) la modifica dell'articolo 3 del regolamento (CE) n.450/2008 (ora art.4 nel nuovo CDU), al fine di includere la Sardegna e le piccole isole che la circondano tra i territori al di fuori del territorio doganale dell'Italia (i.e. al pari di Livigno, Campione d'Italia e delle acque nazionali del Lago di Lugano racchiuse fra la sponda e il confine politico della zona situata fra Ponte Tresa e Porto Ceresio).

La petizione era basata su 240 decisioni dei Consigli municipali sardi e su una Decisione della Regione Autonoma della Sardegna che chiede di istituire tale zona franca.

Alla richiesta della Regione, la Commissione per le petizioni ha risposto in data 28 febbraio 2014 specificando che:

L'articolo 167 del codice doganale comunitario costituisce al riguardo la disposizione attualmente applicabile ma sarà sostituito dall'articolo 243 del codice doganale dell'Unione, che si applica dal 1° maggio 2016. Anche quest'ultima disposizione, tuttavia, stabilisce che spetta agli Stati membri designare le zone franche. Non è pertanto corretto affermare, come fa il firmatario, che tale situazione cambierà con l'applicazione del codice doganale dell'Unione.

Ad ogni modo, la Commissione desidera altresì precisare che l'opzione di designare zona franca l'intera isola di Sardegna, come menzionato dal firmatario, comporterebbe tra l'altro le seguenti conseguenze:

- o l'intera isola dovrebbe essere interclusa e lo Stato membro dovrebbe definire i punti di entrata e di uscita dell'intera isola;
- o il perimetro e i punti di entrata e di uscita della zona franca dovrebbero essere sottoposti alla vigilanza delle autorità doganali;
- o le persone e i mezzi di trasporto che entrano o escono dall'intera isola dovrebbero essere sottoposti a controllo doganale;
- o l'accesso all'intera isola potrebbe essere vietato alle persone che non offrono tutte le garanzie necessarie per l'osservanza delle disposizioni previste dalla normativa doganale;
- o le autorità doganali potrebbero controllare le merci che entrano nell'intera isola o che vi vengono depositate o ne escono; pertanto una copia del documento di trasporto, che deve accompagnare le merci all'entrata o all'uscita, dovrebbe essere consegnata alle autorità doganali o tenuta a loro disposizione. La costruzione di qualsiasi immobile dovrebbe essere subordinata a un'autorizzazione preventiva delle autorità doganali.

Nessuno di tali obblighi sembrerebbe essere realisticamente applicabile a un'intera isola delle dimensioni e con la popolazione della Sardegna.

Il firmatario fa inoltre cenno alla questione dell'esclusione della Sardegna dal territorio doganale dell'Unione in conformità a un emendamento all'articolo 3 del codice doganale comunitario. La Commissione desidera precisare che si tratta di una questione **diversa** dall'istituzione di zone franche che fanno parte del territorio doganale dell'Unione.

La Commissione non intende proporre modifiche al campo di applicazione geografico della normativa doganale dell'Unione adottata dal Parlamento europeo e dal Consiglio senza la richiesta formale di un organo governativo centrale o senza averne prima discusso con il governo centrale dello Stato membro interessato.

● **Depositi IVA, depositi franchi e punti franchi (art.50-bis DL n.331/1993)** – Dal 1° gennaio 1998 ai fini dell'IVA possono essere istituiti speciali "depositi fiscali ai fini IVA" (più comunemente: "depositi IVA") ai sensi dell'art.50-bis del DL n.331/1993, per la custodia di beni nazionali e comunitari che non siano destinati alla vendita al minuto nei locali dei depositi medesimi. Sono espressamente abilitate a gestire tali depositi le imprese esercenti depositi franchi e quelle operanti nei punti franchi.

I "depositi IVA" (quindi i punti/depositi/zone franche) sono stati introdotti quale strumento semplificativo per le **transazioni a catena** e di fatto operano quale sistema suppletivo delle zone franche, trattandosi di "black box" all'interno dei quali i beni possono essere introdotti e ceduti in esenzione da IVA. Le transazioni, però, possono avvenire solo tra soggetti passivi d'imposta e mai nei confronti di privati, escludendosi pertanto la possibilità di una "zona franca integrale", dunque con impossibilità, al suo interno, di **vendita al dettaglio**.

La gestione di tali depositi è subordinata al rilascio di un'autorizzazione del Direttore regionale dell'Agenzia delle Dogane territorialmente competente, alla costituzione di una garanzia e alla dimostrazione, da parte dell'interessato, dell'esigenza economica di immagazzinamento.

Su autorizzazione del Direttore regionale delle entrate, possono essere abilitati a custodire beni nazionali e comunitari in regime di deposito IVA altri soggetti che riscuotono la fiducia dell'Amministrazione finanziaria.

Il comma 4 dello stesso articolo 50-bis, sostituito peraltro a partire dal 1° aprile 2017, così stabilisce: Sono effettuate senza pagamento dell'imposta sul valore aggiunto le seguenti operazioni:

- a) gli acquisti intracomunitari di beni eseguiti mediante introduzione in un deposito IVA;
- b) le operazioni di immissione in libera pratica di beni non comunitari destinati ad essere introdotti in un deposito IVA previa prestazione di idonea garanzia commisurata all'imposta ...;
- c) le cessioni di beni ... eseguite mediante introduzione in un deposito IVA;
- d) ...;
- e) le cessioni di beni custoditi in un deposito IVA;
- f) le cessioni intracomunitarie di beni estratti da un deposito IVA con spedizione in un altro Stato membro della Comunità europea, salvo che si tratti di cessioni intracomunitarie soggette ad imposta nel territorio dello Stato;
- g) le cessioni di beni estratti da un deposito IVA con trasporto o spedizione fuori del territorio della Comunità europea;
- h) le prestazioni di servizi, comprese le operazioni di perfezionamento e le manipolazioni usuali, relative a beni custoditi in un deposito IVA, anche se materialmente eseguite non nel deposito stesso ma nei locali limitrofi sempreché, in tal caso, le suddette operazioni siano di durata non superiore a sessanta giorni;
- i) il trasferimento dei beni in altro deposito IVA.

*

EVENTUALE CANCELLAZIONE DELLA PARTITA IVA – Per quanto riguarda l'IVA, in attesa o in mancanza di una modifica all'articolo 6 della Direttiva 2006/112/CE che venga recepita in tutti gli Stati membri, è assolutamente da evitare il voler considerare le "Zone franche" istituite da una legislazione nazionale (anche se indicate nell'allegato n. 108 del Regolamento 2454/93/CEE), come <territori che non fanno parte del territorio doganale della Comunità> con la conseguente cancellazione della partita IVA da parte dei singoli soggetti ivi stabiliti.

In assenza di un riconoscimento della UE e dell'istituzione di **presidi doganali** che controllino l'accesso e/o l'uscita dal territorio individuato come "zona franca", l'applicazione dell'IVA non sarebbe più "neutrale" per gli operatori economici stabiliti nella zona franca senza partita IVA nazionale, con il rischio di compromettere gli stessi scambi commerciali. Infatti:

- per gli acquisti di beni e servizi ricevuti da cedenti o prestatori italiani, società/imprese individuali/professionisti residenti in Sardegna (o nelle zone franche) sarebbero considerati **consumatori finali** e obbligati al pagamento dell'IVA loro addebitata in fattura senza poter esercitare il diritto alla detrazione né chiedere alcun tipo di rimborso;
- per le cessioni interne di beni effettuate all'interno della zona franca o a partire dalla stessa verso il territorio doganale italiano tali soggetti corrobberanno il rischio di una richiesta di recupero dell'IVA nazionale da parte dell'Amministrazione fiscale (con le relative sanzioni);
- per le prestazioni di servizi da essi rese nei confronti di clienti, privati o soggetti passivi d'imposta, residenti nel territorio italiano, ivi compresi quelli stabiliti nelle zone franche, società/imprese individuali/professionisti residenti in Sardegna (o nelle zone franche) senza più partita IVA si vedrebbero recuperare l'IVA nazionale (e applicate le conseguenti sanzioni);
- per gli acquisti di beni provenienti dalla UE, società/imprese individuali/professionisti residenti in Sardegna (o nelle zone franche) si vedrebbero addebitata l'IVA dai cedenti UE secondo le regole vigenti nel loro Paese senza possibilità di alcun recupero;
- l'Amministrazione fiscale italiana - inoltre - chiederebbe l'assoggettamento ad IVA delle operazioni come "acquisti intracomunitari" (con applicazione di sanzioni e dubbi sulla possibilità della detrazione o recupero della stessa);
- per i servizi ricevuti da imprese e professionisti esteri, se territorialmente rilevanti nel territorio italiano, tali soggetti si vedrebbero recuperare l'IVA nazionale (con applicazione di sanzioni e dubbi sulla possibilità della detrazione o recupero);
- per le importazioni di beni, società/imprese individuali/professionisti residenti in Sardegna (o nelle zone franche) si vedrebbero chiedere in dogana l'IVA all'importazione senza poterla recuperare né con detrazioni, né con alcun altro tipo di rimborso.

ESPORTATORI ABITUALI – Una considerazione ultima, ma non per importanza. **Non chiudere la partita IVA ma considerarsi "esportatori abituali" per tutte le transazioni che avvengono all'interno del territorio sardo, o delle zone franche individuate dal D.Lgs n.75/1998, rilasciando la DICHIARAZIONE D'INTENTO a tutti i fornitori, è una pratica che appare, allo stato attuale della normativa, estremamente rischiosa, anche per le conseguenze di natura penale che ne possono derivare.** Non minore rischiosità caratterizzerebbe l'operato dei **fornitori dei falsi esportatori abituali**, qualora emettessero le fatture senza applicazione dell'IVA a seguito della ricezione delle predette dichiarazioni d'intento.

In conclusione non appare superfluo fare cenno all'istituto dell'**INTERPELLO** attualmente disciplinato dall'art.11 della Legge n.212/2000 (5) (rubricata *Statuto dei diritti del contribuente*).

Ricorrendo a tale strumento il Contribuente interessato, con l'ausilio del Professionista di fiducia, ha infatti la possibilità di ottenere dall'Amministrazione finanziaria competente una risposta motivata mediante cui conoscere la posizione della stessa Amministrazione in ordine alla fattispecie tributaria "proposta".

Con riferimento al tema fin qui trattato – di cui non può sfuggire la complessità e dunque la sussistenza di interpretazioni non convergenti o univoche, ragionevolmente maturate a seguito dell'approfondimento delle disposizioni normative del caso (in parte richiamate precedentemente) – **tale istituto potrebbe dimostrarsi molto utile, soprattutto al fine di orientare i comportamenti dei Contribuenti prevenendo il rischio di vederli contestati a posteriori da parte degli Organi di controllo, con inevitabile aggravio di sanzioni e interessi.**

PER IL CONSIGLIO DELL'ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI CAGLIARI

IL PRESIDENTE
DOTT. PIERPAOLO SANNA

(1) Con la collaborazione del prof. Renato Portale

(2) *Norme di attuazione dell'articolo 8 dello Statuto speciale della Regione autonoma della Sardegna - legge costituzionale 26 febbraio 1948, n. 3, in materia di entrate erariali regionali.*

(3) *Norme di attuazione dello statuto speciale della regione Sardegna concernenti l'istituzione di zone franche.*

(4) -1. *In attuazione dell'articolo 12 dello statuto speciale per la regione Sardegna approvato con legge costituzionale 26 febbraio 1948, n. 3, e successive modificazioni, sono istituite nella regione zone franche, secondo le disposizioni di cui ai regolamenti CEE n. 2913/1992 (Consiglio) e n. 2454/1993 (Commissione), nei porti di Cagliari, Olbia, Oristano, Porto Torres, Portovesme, Arbatax ed in altri porti ed aree industriali ad essi funzionalmente collegate o collegabili.*

2. *La delimitazione territoriale delle zone franche e la determinazione di ogni altra disposizione necessaria per la loro operatività viene effettuata, su proposta della regione, con separati decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri.*

3. *In sede di prima applicazione la delimitazione territoriale del porto di Cagliari è quella di cui all'allegato dell'atto aggiuntivo in data 13 febbraio 1997, dell'accordo di programma dell'8 agosto 1995 sottoscritto con il Ministero dei trasporti.*

(5) - 1. *Il contribuente può interpellare l'amministrazione per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali relativamente a:*

a) *l'applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione di tali disposizioni e la corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie applicabili alle medesime, ove ricorrano condizioni di obiettiva incertezza e non siano comunque attivabili le procedure di cui ...;*

b) *la sussistenza delle condizioni e la valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti;*

c) *l'applicazione della disciplina sull'abuso del diritto ad una specifica fattispecie.*

2. *Il contribuente interpella l'amministrazione finanziaria per la disapplicazione di norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, o altre posizioni soggettive del soggetto passivo altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, fornendo la dimostrazione che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi. Nei casi in cui non sia stata resa risposta favorevole, resta comunque ferma la possibilità per il contribuente di fornire la dimostrazione di cui al periodo precedente anche ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa.*

3. *L'amministrazione risponde alle istanze di cui alla lettera a) del comma 1 nel termine di novanta giorni e a quelle di cui alle lettere b) e c) del medesimo comma 1 e a quelle di cui al comma 2 nel termine di centoventi giorni. La risposta, scritta e motivata, vincola ogni organo della amministrazione con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza e limitatamente al richiedente. Quando la risposta non è comunicata al contribuente entro il termine previsto, il silenzio equivale a condivisione, da parte dell'amministrazione, della soluzione prospettata dal contribuente. Gli atti, a contenuto impositivo o sanzionatorio difformi dalla risposta, espressa o tacita, sono nulli. Tale efficacia si estende ai comportamenti successivi del contribuente riconducibili alla fattispecie oggetto di interpellato, salvo rettifica della soluzione interpretativa da parte dell'amministrazione con valenza esclusivamente per gli eventuali comportamenti futuri dell'istante.*

4. *Non ricorrono condizioni di obiettiva incertezza quando l'amministrazione ha compiutamente fornito la soluzione per fattispecie corrispondenti a quella rappresentata dal contribuente mediante atti pubblicati ai sensi dell'articolo 5, comma 2.*

6. *L'amministrazione provvede alla pubblicazione mediante la forma di circolare o di risoluzione delle risposte rese nei casi in cui un numero elevato di contribuenti abbia presentato istanze aventi ad oggetto la stessa questione o questioni analoghe fra loro, nei casi in cui il parere sia reso in relazione a norme di recente approvazione o per le quali non siano stati resi chiarimenti ufficiali, nei casi in cui siano segnalati comportamenti non uniformi da parte degli uffici, nonché in ogni altro caso in cui ritenga di interesse generale il chiarimento fornito. Resta ferma, in ogni caso, la comunicazione della risposta ai singoli istanti.*