

Dipartimento di

SCIENZE GIURIDICHE

Dottorato di Ricerca in DIRITTO TRIBUTARIO Ciclo XXIX

Curriculum in DIRITTO PRIVATO ITALIANO E COMPARATO, DEL LAVORO E TRIBUTARIO

IL PRINCIPIO DI NEUTRALITA' E IL DIRITTO DI DETRAZIONE NELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

Cognome GARATTINI Nome VALERIA

Matricola 787832

Tutore: Professor MAURIZIO LOGOZZO

ANNO ACCADEMICO 2015/2016

Introduzione	6
Capitolo I – Il principio di neutralità nell’imposta sul valore aggiunto	
1. La nascita dell’imposta sul valore aggiunto: la neutralità quale fattore di introduzione e successo del tributo.	8
2. La definizione di neutralità:	15
2.1. L’assenza di carico fiscale sulle attività economiche.	18
2.2. L’assenza di distorsioni nel mercato interno.	21
2.3. Il principio di equità orizzontale:	25
a) situazione patologiche	27
b) situazioni fisiologiche.	35
3. Le limitazioni al principio di neutralità	37
3.1. Le limitazioni alla regola dell’assenza di carico fiscale sulle attività economiche:	39
a) gli oneri diretti	39
b) gli oneri indiretti	44
3.2. Le limitazioni alla regola del corretto funzionamento del mercato interno:	49
a) limiti alla creazione di un mercato unico	50
b) limiti al corretto funzionamento del mercato unico	51
3.3. Le limitazioni al principio di equità orizzontale:	52
a) ineguale allocazione del carico fiscale	52
b) trattamenti fiscali speciali	54
c) organizzazione delle attività economiche	55
d) esenzioni e regimi opzionali.	56
4. Il sistema dell’imposta sul valore aggiunto tra mito e realtà: considerazioni critiche e nuove prospettive di analisi.	57

Capitolo II – La detrazione nel sistema dell’imposta sul valore aggiunto

1. Introduzione	65
2. La detrazione nell’ambito di un’imposta europea sul consumo	69
3. La detrazione quale strumento d’imposizione plurifase, priva di effetti cumulativi	73
4. La natura giuridica dell’imposta sul valore aggiunto: l’incidenza del diritto alla detrazione sulle diverse ricostruzioni teoriche	76
5. La centralità dell’istituto della detrazione nella qualificazione dell’IVA come imposta sul consumo.	79

Capitolo III - Il diritto di detrazione e il suo esercizio nel sistema legislativo nazionale e comunitario

Parte I: Il diritto di detrazione

1. La natura, la funzione e le caratteristiche del diritto di detrazione nel sistema dell’imposta sul valore aggiunto	88
2. La detrazione quale posizione creditoria del soggetto passivo	92
3. Requisiti necessari ai fini della sussistenza del diritto di detrazione: inerenza ed afferenza	94
4. Aspetti soggettivi del diritto di detrazione, decorrenza temporale ed effettività	96
5. Aspetti oggettivi del diritto di detrazione, decorrenza temporale ed effettività	102
6. Aspetti territoriali del diritto di detrazione	105
7. L’irrelevanza della localizzazione territoriale delle operazioni attive ai fini della sussistenza del diritto alla detrazione. Extraterritorialità dell’imposizione, e territorialità della detrazione	110
8. Il rapporto tra extraterritorialità e diritto alla detrazione nella logica della neutralità dell’imposta	113
9. Dalla direttiva al decreto nazionale: le ragioni della mancata assimilazione,	

ai fini della detrazione, delle operazioni c.d. “non imponibili” alle operazioni c.d. “fuori campo” per difetto del requisito territoriale. 115

Parte II: L’esercizio del diritto di detrazione

10. La natura facoltativa dell’esercizio del diritto di detrazione 118

11. Esercizio del diritto di detrazione, dichiarazione tributaria ed emendabilità 119

12. La relazione tra l’elemento documentale (fattura) ed il diritto di detrazione 121

13. La detrazione nell’operazione erroneamente assoggettata ad imposta 122

14. Il rimborso quale modalità alternativa di esercizio del diritto al credito dell’imposta detraibile 126

15. Aspetti soggettivi dell’esercizio del diritto di detrazione: lo schema trilaterale dei rapporti tra cedente, cessionario ed Erario 129

16. L’applicazione dei principi comunitari di effettività e neutralità nell’esercizio del diritto di detrazione. 130

Capitolo IV- I limiti del diritto di detrazione e gli effetti sul funzionamento del tributo

1. Le limitazioni del diritto alla detrazione consentite dalla Direttiva IVA 137

2. Le limitazioni del diritto alla detrazione consentite dalla Direttiva IVA per semplificare la riscossione e per prevenire frodi e abusi 139

3. Le limitazioni del diritto alla detrazione nel diritto interno 141

4. La qualificazione delle operazioni escluse 142

5. Il diritto alla detrazione relativamente alle operazioni escluse: dall’incertezza interpretativa alla soluzione negativa per assenza del requisito dell’afferenza 143

6. Le esenzioni quale categoria autonoma del diritto comunitario e le differenze rispetto al significato nazionale. Esenzioni con e senza diritto alla detrazione 148

7. Le esenzioni senza diritto alla detrazione, per ragioni socio-politiche o di tecnica impositiva 151

8. Criteri ermeneutici in materia di esenzioni. L’interpretazione restrittiva 153

9. La peculiarità delle esenzioni nel sistema dell’IVA: l’inesistenza dell’esenzione soggettiva 157

10. L'assenza del diritto di detrazione e la violazione, soggettiva ma non oggettiva, della simmetria rivalsa-detrazione	159
11. Limitazioni alla detrazione e vincoli costituzionali: principi di uguaglianza e di capacità contributiva	162
12. La ricerca della natura giuridica dell'imposta indetraibile per le operazioni esenti	169
13. L'incidenza del tributo sull'attività economica, anziché sul consumo	173
14. La traslazione economica dell'imposta a seguito del mancato esercizio della detrazione nelle operazioni esenti. L'Iva "occulta"	176

Conclusioni

1. Il rapporto inscindibile tra diritto nazionale e diritto europeo in tema d'imposta sul valore aggiunto	180
2. L'attuale impossibilità di raggiungere una perfetta imposizione al consumo e una perfetta neutralità dell'imposta. Prospettive di riforma	183

Bibliografia	187
---------------------	------------

Introduzione

Il principio di neutralità costituisce il fondamento dell'imposta sul valore aggiunto e riveste pertanto una importanza cruciale per la comprensione di tale tributo.

Il suo studio, tuttavia, non è mai stato condotto in maniera approfondita e sistematica, anche a causa della relativa modernità dell'imposta e del suo carattere sovranazionale.

In questo capitolo si analizzerà l'origine storica del principio di neutralità, dimostrando la stretta correlazione tra l'adozione dell'imposta sul valore aggiunto in Francia e la ricerca della neutralità in senso economico, al fine cioè di perseguire l'efficienza economica.

L'analisi dell'origine storica del tributo dimostra infatti che il principio di neutralità ha determinato l'introduzione di tale tipologia di imposta sul consumo per la prima volta in Francia, ma ne ha successivamente motivato anche il successo e la conseguente adozione da parte dell'Unione Europea.

Il presente lavoro procede poi ad analizzare la definizione del principio di neutralità, che non appare un concetto statico e univoco, ma un concetto dinamico e complesso, costituito dalla compenetrazione di vari elementi.

Una volta delineato il contenuto di tale principio, si procederà a verificarne l'utilità nel perseguire il fine per il quale è stata istituita l'imposta, cioè l'istituzione di un mercato unico caratterizzato da una piena efficienza economica.

L'analisi condotta al riguardo rileverà l'esistenza nel sistema legislativo comunitario di varie limitazioni agli elementi costitutivi della nozione di neutralità che impediscono concretamente il raggiungimento delle finalità poste a fondamento e giustificazione dell'adozione dell'imposta.

Una volta dimostrata l'inefficienza operativa del sistema legislativo attualmente vigente in sede europea a perseguire in concreto l'efficienza economica, si valuterà se tale fallimento sia da imputare esclusivamente alle limitazioni introdotte al principio di neutralità oppure non siano in realtà dovute ad un difetto originario del sistema dell'imposta, che assegna alla neutralità il compito di perseguire l'efficienza economica. La mancata armonizzazione delle legislazioni fiscali degli Stati membri dell'Unione, in altri termini, potrebbe essere dovuta non alle divergenze tra il modello teorico elaborato in sede europea, e considerato ottimale, e i vari modelli nazionali adottati dai singoli Stati membri dell'Unione, contenenti eccezioni

e deroghe, ma alla ormai intrinseca incapacità del principio di neutralità, nei termini tradizionalmente delineati, a perseguire l'efficienza economica perseguita dall'Unione in base alle caratteristiche e alla evoluzione dell'attuale mercato europeo e globale.

Successivamente si procederà all'analisi dell'istituto del diritto alla detrazione quale elemento fondamentale, insieme alla rivalsa, per garantire la neutralità dell'imposta nella sua fase applicativa.

Si procederà pertanto ad analizzarne la sua origine comunitaria, la sua disciplina, il suo esercizio e le limitazioni introdotte nell'ordinamento al fine di verificarne la legittimità e conformità all'ordinamento comunitario, in particolare quanto alla sua finalità di perseguire la neutralità dell'imposizione.

CAPITOLO I: IL PRINCIPIO DI NEUTRALITÀ NELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO.

1. La nascita dell'imposta sul valore aggiunto: la neutralità quale fattore di introduzione e successo del tributo. 2. La definizione di neutralità. 2.1. L'assenza di carico fiscale sulle attività economiche. 2.2. L'assenza di distorsioni nel mercato interno. 2.3. Il principio di equità orizzontale: a) situazione patologiche

b) situazioni fisiologiche. 3. Le limitazioni al principio di neutralità. 3.1. Le limitazioni alla regola dell'assenza di carico fiscale sulle attività economiche: a) gli oneri diretti b) gli oneri indiretti 3.2. Le limitazioni alla regola del corretto funzionamento del mercato interno: a) limiti alla creazione di un mercato unico b) limiti al corretto funzionamento del mercato unico. 3.3. Le limitazioni al principio di equità orizzontale: a) ineguale allocazione del carico fiscale b) trattamenti fiscali speciali c) organizzazione delle attività economiche d) esenzioni e regimi opzionali. 4. Il sistema dell'imposta sul valore aggiunto tra mito e realtà: considerazioni critiche e nuove prospettive di analisi.

1. La nascita dell'imposta sul valore aggiunto: la neutralità quale fattore di introduzione e successo del tributo.

La raccolta delle imposte serve a finanziare il funzionamento dello Stato, nonché lo stato sociale e i servizi pubblici quali il sistema di istruzione e la sanità. Tuttavia, in alcuni casi, la riscossione dei tributi può determinare un effetto contrario, cioè una complessiva diminuzione del benessere sociale. Quando, infatti, la riscossione di una determinata imposta causa un costo superiore a carico della società, si determina una perdita netta.

Questa situazione negativa può sorgere per varie ragioni, quali ad esempio un inefficiente sistema di raccolta delle imposte unito a un meccanismo di acquisizione troppo lento. Oltre a ciò va anche considerato che, a seconda della elasticità della domanda e della offerta, la imposizione di una imposta può determinare in molti casi l'aumento del prezzo pagato dall'acquirente e/o può ridurre il valore ricevuto dal venditore. In tal modo la riscossione dell'imposta influenza il comportamento dell'acquirente e/o del venditore. Ciò naturalmente modifica l'equilibrio complessivo tra la domanda e l'offerta, ostacolando quindi l'ottimale allocazione delle risorse e causando alla fine un onere in capo alla società.

Sembra quindi evidente che una buona imposta dovrebbe essere economicamente efficiente, cioè produrre un alto ritorno in termini di riscossione e creare allo stesso tempo i minori effetti distorsivi e quindi essere il meno possibile onerosa. In altri termini, una buona imposta dovrebbe avere il maggior effetto neutrale sulla società.

Nel periodo in cui l'imposta sul valore aggiunto è stata creata ed implementata in Francia ed in Europa, l'obiettivo perseguito dagli Stati era proprio creare una imposta economicamente neutrale.

L'analisi della nascita dell'imposta sul valore aggiunto in Francia dimostra l'esistenza di una chiara correlazione tra la nascita e l'adozione dell'IVA e la ricerca della neutralità in senso economico in quanto tale imposta è stata implementata e applicata al fine di perseguire tale obiettivo.

L'imposta sul valore aggiunto adottata per la prima volta in Francia nel è stata il risultato di un lungo percorso di ricerca pratica che si è snodato in una continua evoluzione del sistema fiscale¹.

Tra il 1917 e il 1954 in Francia si sono susseguite cinque leggi in materia di imposta sul consumo.

Dopo la depressione economica successiva alla Prima Guerra Mondiale le finanze francesi avevano bisogno di una riforma dell'intero sistema fiscale. Nel 1917 si cominciò a discutere dell'introduzione di una imposta sui pagamenti², mentre nel 1920 la Francia introdusse la *taxe sur le chiffre d'affaires*, cioè una imposta sul volume d'affari basata sull'intero ammontare delle vendite effettuate, indipendentemente dalla realizzazione di un profitto³.

Questa imposta, per sua natura, era tuttavia sia cumulativa, sia a cascata, pertanto l'ammontare dell'imposta riscossa sul prodotto finale variava a seconda della lunghezza del ciclo produttivo della merce venduta. Ciò determinava effetti distorsivi sul mercato in quanto gli stessi prodotti venivano spesso tassati in modo differente e di conseguenza l'imposta da pagare variava per il consumatore a seconda del livello di integrazione dell'intero ciclo produttivo anziché in base al valore intrinseco del prodotto.

Come è stato correttamente osservato, in un sistema fiscale cumulativo e a cascata la neutralità non può mai essere garantita⁴. Per tale motivo si crearono numerosi problemi pratici che successivamente condussero alla sua abolizione e sostituzione con una tassa applicata ad un unico stadio della produzione, ma solo per alcuni prodotti.

¹ Per una approfondita analisi storica della nascita dell'imposta sul valore aggiunto in Francia si rinvia a C.A. HERBAIN, *VAT Neutrality*, Promoculture Larcier, 2015, p. 6 e ss.

² Vedi Relazione al Senato francese di Marcel Pellenc a nome della Commissione delle Finanze n. 12 (1965-1966), in C.A. HERBAIN, *VAT Neutrality*, cit., p. 6.

³ Articolo 59 della legge del 25 giugno 1920 per la creazione di nuove risorse fiscali, il quale recitava: "... il est institué un impôt sur le chiffre des affaires faites en France par les personnes qui, habituellement ou occasionnellement, achètent pour revendre, ou accomplissent des actes relevant des professions assujetties à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux....., ainsi-que par les exploitants d'entreprises assujetties à la redevance proportionnelle...".

⁴ B.J.M.TERRA –J. KAJUS, *A guide to the European VAT Directives: commentary on the value added tax*

Tra il 1925 e il 1936 furono introdotte più di 30 imposte uniche, e le prime due furono quelle applicate sul carbone e sulla carne⁵. Le tasse uniche ebbero successo nell'eliminare la maggior parte degli effetti distorsivi causati dall'imposta generale sul volume d'affari, ma la mancanza di coordinazione con quest'ultima determinava in molti casi una doppia tassazione poiché alcuni prodotti soggetti alla imposta generale sulla produzione erano parte di un prodotto poi soggetto ad una imposta unica.

Pertanto, con la legge del 31 dicembre 1936, il Parlamento francese abolì l'imposta generale sul volume d'affari e quasi tutte le imposte uniche, introducendo una tassa unica sulla produzione (*taxe unique à la production*), la cui finalità era ristabilire una condizione di uguaglianza di condizioni fiscali tra la piccola e la grande impresa, tassando i prodotti e i servizi ad un solo stadio del ciclo produttivo in modo tale da liberare un elevato numero di investimenti da qualunque imposizione fiscale⁶.

Tuttavia anche tale imposta non condusse ai risultati sperati sia per motivi di natura endogena, sia per motivi di natura esogena.

I motivi di carattere strutturale erano legati alla tassazione di molti fattori della produzione, che produceva il rischio di un effetto a cascata, mentre i fattori esterni erano riconducibili essenzialmente a misure di protezione poste in atto dallo Stato, e nel tempo sempre più implementate, quali l'adozione di un regime di sospensione dall'imposta e il ricorso ad esclusioni dalla tassazione di alcuni fattori della produzione⁷. In particolare, il regime di sospensione d'imposta si rivelò fallimentare poiché nascondeva una maggiorazione dell'imposizione su quei beni che erano fisicamente consumati ma economicamente rivenduti attraverso un altro prodotto al quale erano combinati. Ciò determinava una situazione di emergenza a discapito del principio di neutralità⁸ in palese contrasto con la finalità di tale imposta, che era quella di tassare una unica merce, come affermato dal Consiglio di Stato francese⁹.

⁵ Per i riferimenti normativi e maggiori approfondimenti si rinvia a C.A. HERBAIN, *VAT Neutrality*, cit., p. 13, nota 40.

⁶ In questi termini si è espresso il Consiglio di Stato francese, a sezioni riunite, nella sentenza del 3 febbraio 1948 n. 76.639, Ministero delle Finanze contro Sieur Lanfry.

⁷ Per la lettura del testo legislativo: *Documentation fiscale* (n 9) 253, paragrafo 38.

⁸ In questi termini J.C. BOUCHARD, *Deduction*, in AA.VV., *CJEU - recent developments in value added tax 2015*, a cura di M. LANG [et al.], Wien, 2016, Series on international tax law, vol. 99

⁹ Consiglio di Stato francese, a sezioni riunite, nella sentenza del 3 febbraio 1948 n. 76.639, Ministero delle

Per ovviare a tali inconvenienti e per implementare i pagamenti frazionati della tassa unica sulla produzione, nel 1948 in Francia venne introdotto il meccanismo della detrazione, denominato anche procedura sottrattiva¹⁰. Mediante tale meccanismo ogni operazione non fruiva di un regime di sospensione d'imposta, ma le attività commerciali venivano tassate sugli acquisti e successivamente potevano compensare l'importo pagato con quello che raccoglievano sulla loro produzione da destinare allo Stato.

Il meccanismo della detrazione ottenne l'avallo anche del Consiglio di Stato francese, che proprio pronunciandosi su questa procedura consacrò il principio di neutralità, affermando che: *“.. malgré son mode de paiement fractionné, [la taxe] n'a pas un caractère cumulatif et [permet] aux producteurs de se rembourser de la taxe qu'ils ont supportée lors de l'achat, tandis que la taxe supportée par eux lors de la vente leur sera remboursée par leur propre acheteur sur la facture duquel elle doit normalement figurer à raison de l'intégralité de son montant...”*¹¹.

L'idea del pagamento frazionato dell'imposta nacque per molteplici ragioni, tra cui quelle più importanti furono senz'altro porre fine alle frodi ampiamente praticate dai rivenditori sotto il regime previgente di sospensione dell'imposta e quella di riscuotere velocemente un significativo gettito fiscale a causa delle pressanti esigenze del bilancio pubblico¹². Infatti, accordando ai rivenditori un credito subordinato al previo pagamento dell'imposta, le frodi venivano ridotte. Inoltre il diritto di credito conseguente al pagamento dell'imposta non era rimborsabile anche se eccedeva l'imposta pagata sulle vendite ed era applicato esclusivamente agli acquisti effettuati per l'esercizio di una attività economica.

¹⁰ Decreto legge n. 48-1493 del 25 settembre 1948 relativo alla abolizione del regime sospensivo in materia di tassa sulla produzione.

¹¹ Consiglio di Stato, Adunanza Plenaria, sentenza n. 20.458 del 20 novembre 1959, Société Closet et Pagès. Libera traduzione dell'autore: *“nonostante i prelievi frazionati, la imposta non ha carattere cumulativo e i produttori possono ottenere il rimborso di quanto pagato sugli acquisti, mentre l'imposta da loro dovuta e che grava sulle vendite sarà rimborsata dai loro clienti, la cui fattura deve normalmente riportare l'imposta nel suo intero ammontare”*.

¹² Dopo la Seconda Guerra Mondiale i Paesi europei usufruirono degli aiuti degli Stati Uniti. Il c.d. Piano Marshall prevedeva l'invio di ingenti somme di denaro, subordinandole tuttavia ad una razionalizzazione della situazione finanziaria di ogni Stato. Pertanto, per ottenere tali aiuti, la Francia aveva bisogno di riscuotere immediate somme di denaro per razionalizzare il proprio bilancio pubblico. Sull'analisi di tale

Nonostante questi meriti, l'applicazione di tale meccanismo gravava di oneri fiscali anche alcuni fattori della produzione, come gli investimenti, considerandoli come se fossero gli oggetti finali del ciclo produttivo¹³.

Questa problematica venne per la prima volta sollevata da Maurice Lauré nel 1951. Egli infatti fece notare come gli investimenti vengono effettuati dai produttori per risparmiare tempo e denaro al fine di compensare le perdite causate dalla deviazione del denaro speso negli investimenti in termini di immediato guadagno o di produzione aggiuntiva. Gli investimenti sono però necessari per i produttori al fine di migliorare la stessa produttività e per guadagnare competitività sul mercato. Tassare gli investimenti, invece, significa impedire agli operatori economici di effettuare scelte commerciali non influenzate dal fattore fiscale, scoraggiandoli di fatto dall'investire in attrezzature più innovative e in manodopera, privilegiando invece l'immediato guadagno e la produzione. Ciò in concreto si traduce in una perdita di produttività e competitività nel lungo periodo¹⁴.

E' proprio analizzando gli effetti distorsivi prodotti sull'economia dal pagamento frazionato della tassa unica sulla produzione sugli investimenti che emerse la necessità di creare una unica tassa sulla produzione che, pur utilizzando il metodo dei pagamenti frazionati al fine di evitare fenomeni di doppia tassazione, garantisse allo stesso tempo la neutralità economica nella tassazione dei singoli fattori della produzione.

Per questi motivi nel 1954 venne introdotta in Francia l'IVA sulla base della proposta avanzata da Maurice Lauré¹⁵. Tale proposta riscosse successo presso la commissione Lorient istituita dal governo francese per la semplicità e neutralità dell'imposta.

La TVA (*taxe sur la valeur ajoutée*), infatti, veniva riscossa su ogni transazione effettuata da tutti gli operatori economici ed evitava l'effetto a cascata tipico delle tasse sul consumo precedenti. L'aspetto determinante per l'accoglimento della proposta di Lauré fu tuttavia la

¹³ Al riguardo va rilevato tuttavia che la percezione degli effetti economici della tassazione ai fini IVA degli investimenti è cambiata solo di recente. Come infatti hanno rilevato alcuni Autori *"not too long ago it was thought that a tax on consumption should cover not only consumption of goods in a literal sense, e.g. the ingestion and in general the "using-up" of products, but also the mere usage or application. The character of the tax should therefore result... in taxation of the use of machines, means of transportation and other means of production"*. B.J.M.TERRA –J. KAJUS, *A guide to the European VAT Directives: commentary on the value added tax of the European Community*, cit., p. 280.

¹⁴ Per ampi riferimenti dottrinali e bibliografici si rinvia a C.A. HERBAIN, *VAT Neutrality*, cit., p. 24.

immediata detrazione di tutta l'imposta gravante sugli investimenti senza aumento dell'aliquota dell'imposta, a differenza della precedente tassa unica sulla produzione¹⁶.

Va tuttavia evidenziato che la proposta di Lauré suscitò aspre critiche dal partito socialista proprio sul tema della neutralità dell'imposizione. I socialisti erano infatti dell'opinione che il principio della detrazione non dovesse costituire la regola ma l'eccezione in modo tale che solo gli investimenti aventi una finalità di interesse pubblico non venissero sovratassati. Essi ritenevano che l'eliminazione della sovratassazione degli investimenti non permettesse una ottimale allocazione dei fattori della produzione ma che la sovratassazione degli investimenti, al contrario, potesse essere utilizzata nell'ottica di una economia dirigista controllata dallo Stato¹⁷.

Va rilevato tuttavia che il governo francese adottò la proposta di Maurice Lauré non nella sua totalità, ma adattandola alle esigenze economiche e politiche contingenti, tanto che agli inizi la TVA era simile ad una tassa sulla produzione¹⁸. Solo successivamente l'imposta venne implementata e corretta, soprattutto per assicurare la piena detassazione non solo della produzione interna, ma anche della esportazione dei prodotti francesi¹⁹. Infatti per il commercio internazionale era necessario assicurare una piena detassazione del prodotto esportato in modo tale che lo stesso venisse tassato esclusivamente nel Paese di destinazione secondo la legge ivi vigente.

L'analisi storica effettuata dimostra in maniera evidente che il principio di neutralità, garantito dal meccanismo della detrazione immediata, ha ricoperto un ruolo determinante nella nascita e nell'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto in Francia. Essa garantiva infatti non solo la neutralità delle scelte economiche nel mercato interno, ma anche una maggiore competitività tra prodotti nazionali e prodotti importati, essendo pertanto pienamente compatibile e funzionale alle caratteristiche sovranazionali che stava via via assumendo l'economia globale.

¹⁶ www.herodote.net/10_avril_1954-evenement-19540410.php.

¹⁷ Per maggiori approfondimenti e riferimenti bibliografici si rinvia a C.A. HERBAIN, *VAT Neutrality*, cit., p. 27 e ss.

¹⁸ M. LAURE', *Petite histoire de la naissance de la TVA*, 2001, p. 567, in *Le Rouge et le Jaune*, www.lajauneetlarouge.com/article/petite-histoire-de-la-naissance-de-la-tva.

¹⁹ Legge n. 66-10 del 6 gennaio 1966 e Decreto n. 66-205 del 5 aprile 1966 entrato in vigore con la legge n. 66-10 del 6 gennaio 1966. A tale legge di riforma contribuì anche il Consiglio di Stato francese che, con la sentenza n. 62.749 del 4 dicembre 1964, Ministero delle Finanze c. société Etablissements Alfred Desbouvries, dichiarò illegittimo un decreto che limitava il diritto di detrazione della TVA pagata sugli

Tali caratteristiche, unite ad una maggiore velocità e facilità di riscossione e alla conseguente diminuzione dei costi relativi alla *compliance*, decretarono il successo dell'imposta in Francia e la sua diffusione anche in altri Paesi europei ed extra-europei quali il Brasile e la Nuova Zelanda.

Il 25 marzo 1957 venne siglato il Trattato di Roma con il quale nacque la comunità economica europea fondata sulla cooperazione economica tra gli Stati membri e il cui obiettivo era istituire una area nella quale predominasse la libera concorrenza così da creare economie di scala.

Per perseguire tale finalità la politica economica della Comunità europea era basata sul principio della economia di mercato. Ciò è illustrato chiaramente nel Tinbergen Report del 1953²⁰ redatto per la Comunità Europea del Carbone e dell'Acciaio, predecessore della Comunità Europea, e concernente i problemi sorti dalle differenti imposte sugli affari applicate all'interno del mercato unico.

In esso è affermato chiaramente che l'obiettivo del mercato unico è quello di reperire risorse nel modo più economico possibile in modo tale che la quantità di prodotto richiesta sia ottenuta al costo più inferiore. Le modalità per perseguire tale obiettivo sono state poi successivamente indicate nel Trattato di Roma e consistono nell'assicurare la maggior razionalizzazione possibile dei fattori della produzione al più elevato livello di produttività e nel garantire i prezzi più bassi possibile dei prodotti.

Al fine di garantire la più efficiente forma di geolocalizzazione dei fattori della produzione all'interno del mercato unico era quindi necessario eliminare qualunque disparità e differenziazione tra gli Stati membri, rendendo pertanto indispensabile l'armonizzazione fiscale e soprattutto la neutralità della tassazione in modo tale da impedire una competizione fiscale sleale tra Stati, con conseguenti flussi di merci e capitali, basata su forme di tassazione più convenienti.

Lo stesso art. 99, comma 1, del Trattato di Roma stabiliva infatti che *“la Commissione esamina in qual modo sia possibile armonizzare, nell'interesse del mercato comune, le legislazioni dei singoli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di*

²⁰ European Coal and Steel Community, High Authority, Report on the problem raised by the different turnover tax systems within the Common Market (Tinbergen Report) (European Coal and Steel Community,

consumo e ad altre imposte indirette, ivi comprese le misure di compensazione applicabili agli scambi fra gli Stati membri”.

Sin da subito, infatti, si comprese che la diversità delle imposte sulle cifre d'affari vigenti negli Stati membri della Comunità falsava la concorrenza, come confermò il Report Neumark redatto nel 1962²¹. Per ovviare a tali problematiche e per attuare quanto stabilito dal Trattato di Roma furono istituiti vari gruppi di lavoro dalla Commissione²² che sfociarono nella adozione della imposta sul valore aggiunto, creata basandosi sullo studio e sulla esperienza della TVA francese, la quale si mostrava funzionale al perseguimento degli obiettivi della Comunità Economica Europea, garantendo la neutralità fiscale sia a livello nazionale, sia a livello sovranazionale²³.

2. La definizione di neutralità.

La storia della nascita e dell'adozione dell'imposta sul valore aggiunto in Francia e in Europa dimostra il profondo collegamento esistente tra la nozione di neutralità e la nozione di efficienza economica.

Tale collegamento, in realtà, era già stato evidenziato all'inizio del XVIII secolo da Adam Smith, il quale sosteneva che la imposizione fiscale deve avere come obiettivo quello di massimizzare l'interesse pubblico²⁴; infatti la crescita economica del XIX secolo mise al centro del dibattito proprio la relazione tra tassazione e crescita economica.

²¹ “Differentiated tax treatment, for the most part knowingly conducted... causes distortions of competition in each country and moreover, alters the conditions of competition within the Common Market. Cascade system of gross turnover tax.... Presents the disadvantage of causing distortions of competition within national economics where it is applied, and artificially encouraging the concentration of businesses. Moreover this tax distorts international trade through the impossibility of exactly calculating the overall charge of turnover tax for a good and consequently, in the case of the application of the principle of the country of destination, the sum of compensatory duties and refunds corresponding to this charge”. EU Commission, *Report of the Fiscal and Finance Committee* (Working Document, Archive of European Integration, July 1962), 116 e 124. <http://aei.pitt.edu/id/eprint/33686>.

²² Per una approfondita analisi dei risultati dei vari gruppi di lavoro istituiti dalla Commissione si rinvia a R. DE LA FERIA, *The EU VAT System and the Internal Market*, IBFD, 2009, pp. 50-56.

²³ In tal senso G. GEST – G. TIXIER, *Droit fiscal international*, 2nd ed., Presses Universitaires de France, 1990, p. 431, secondo i quali “la caractéristique majeure (du système TVA est) d’être parfaitement conforme aux exigences des articles 95 et 96 du traité de Rome, qui interdisent toute discrimination entre produits nationaux et produits importés ainsi que toute aide déguisée à l’exportation”.

²⁴ A. SMITH, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, 31st Printing, Encyclopedia

Questa intima relazione si ripresentò in Francia nel trentennio successivo alla seconda guerra mondiale, caratterizzato da una prosperità economica unita ad alta produttività, consumo e fluttuazioni del mercato. Pertanto tali circostanze storiche spiegano il motivo per il quale la neutralità ha costituito l'aspetto centrale dell'imposta sul valore aggiunto.

Lo stesso Maurice Lauré sottolineava come *“più la produttività aumenta, più il funzionamento dell'economia è suscettibile di produrre le diseguaglianze che possono derivare dall'interferenza tra il meccanismo di produzione e la struttura delle imposte, disegnata per perseguire interessi diversi”*²⁵. Di conseguenza il principio di neutralità fu posto alla base della imposta sul valore aggiunto, in quanto il suo obiettivo era quello di promuovere l'efficienza economica nell'area della tassazione.

Dall'analisi storica emergono quindi due aspetti fondamentali, che rappresentano gli obiettivi per i quali è stata introdotta l'IVA e sui quali è stata disegnata l'intera struttura dell'imposta: l'imposta sul valore aggiunto non costituisce solo un mezzo di prelievo fiscale, ma anche uno strumento di crescita dell'economia di una nazione. Per ottenere ciò si è ritenuto essenziale garantire la neutralità di tale imposta quale strumento per realizzare l'efficienza economica.

E' evidente pertanto come la finalità economica (l'efficienza dell'economia di mercato garantita mediante la neutralità economica) abbia plasmato la realtà giuridica, adeguando la struttura di una imposta (mediante la neutralità fiscale propria dell'IVA) al perseguimento degli obiettivi del mercato anziché a quelli tradizionali propri delle imposte, ossia il prelievo finalizzato al perseguimento degli interessi pubblici di uno Stato.

Tuttavia, va evidenziato come il prelievo dell'IVA costituisca la principale risorsa economica dell'Unione Europea e una parte rilevante delle entrate degli Stati membri²⁶. Di

²⁵ M. LAURE', *Science fiscale*, Press Universitaires de France, 1993. Il testo originale è il seguente: *“Plus la productivité augmente, plus le fonctionnement de l'économie est vulnérable aux inégalités qui peuvent résulter des interférences entre les mécanismes de la production et les structures d'impôts conçus en fonction d'autres soucis”*.

²⁶ Il budget dell'Unione europea è in parte finanziato da risorse proprie derivanti dalla imposta sul valore aggiunto riscossa dai singoli Stati Membri. Tuttavia l'imposta riscossa dagli Stati membri non viene completamente trasferita all'Unione; pertanto la mancata riscossione di tale imposta costituisce un problema finanziario anche per i bilanci dei singoli Stati. L'importanza della riscossione dell'imposta sul valore aggiunto nei bilanci nazionali nel periodo tra il 2000 e il 2011 è illustrato nel rapporto stilato per la Commissione europea nel mese di luglio del 2013 concernente il c.d. gap VAT negli Stati membri.

conseguenza notevole importanza riveste altresì l'interesse fiscale²⁷. La dialettica tra interesse economico e finalità fiscale permea infatti la struttura e l'intero sistema dell'imposta sul valore aggiunto, come dimostra non solo l'origine storica del tributo, ma anche la sua evoluzione e applicazione concreta.

Il principio di neutralità rappresenta lo strumento per garantire la coesistenza e il rispetto di entrambe queste finalità. Appare pertanto di primaria importanza analizzare tale principio e il suo contenuto per verificarne non solo la portata, ma altresì per testarne la perdurante validità, al fine di confermare se l'attuale sistema dell'imposta sul valore aggiunto effettivamente persegua in concreto il suo principale obiettivo, cioè l'efficienza economica.

Tale compito appare complesso poiché non esiste una norma giuridica che sancisce o definisce cosa sia la neutralità. Si tratta, infatti, di un principio di interpretazione delle norme giuridiche che viene applicato insieme ad altri principi. Questa caratteristica strutturale della neutralità se da un lato ne rappresenta un vantaggio, in quanto le garantisce una estrema fluidità ed adattabilità ai diversi contesti economici e alla evoluzione dell'economia di mercato, dall'altro la espone a numerosi svantaggi e pericoli, costituiti in primo luogo dalla mancanza di certezza e dalla sua conseguente implementazione per via legislativa ma soprattutto giurisprudenziale attraverso l'introduzione di misure temporanee, e in secondo luogo costituiti da manipolazioni nella sua applicazione da parte degli Stati Membri per ragioni di carattere politico.

Tradizionalmente la neutralità nell'imposta sul valore aggiunto è stata analizzata da due punti di vista: una prospettiva c.d. esterna, che riguarda le tematiche internazionali, e una prospettiva c.d. interna, relativa al mercato interno²⁸.

Adottando un approccio più pratico, tuttavia, la neutralità può essere definita valorizzando tre aspetti, nazionali ed internazionali, enucleabili dall'analisi del suo sistema applicativo.

Si procederà pertanto all'analisi di entrambe le prospettive nei paragrafi seguenti.

²⁷ Sull'argomento si rinvia a P. BORIA, *L'interesse fiscale*, in AA.VV., *Studi di diritto tributario*, Torino, 2002, p. 496 ss.

²⁸ Questa distinzione si trova in D. NERUDOVA' – J. SIROKY', *The Principle of Neutrality: VAT/GST v. Direct Taxation*, in Michael Lang, Peter Meltz et al., *Value Added tax and Direct Taxation, similarities and*

2.1. L'assenza di carico fiscale sulle attività economiche.

Un elemento essenziale in grado di definire la neutralità è l'assenza di carico fiscale sulle attività economiche.

L'imposta sul valore aggiunto è infatti una imposta sul consumo che si applica senza distinzione a tutte le attività commerciali che concernono la produzione e la distribuzione di beni e la erogazione di servizi. Essa grava tuttavia non sugli operatori economici coinvolti nel ciclo produttivo o di erogazione del servizio, ma sul consumatore finale.

Tale definizione si trova già nei principi contabili, ove è stabilito che *“il reddito deve essere calcolato al netto dell'IVA e deve comprendere i ricavi derivanti dalla cessione dei beni e dalla erogazione dei servizi dopo aver applicato la deduzione dell'imposta sul valore aggiunto e delle altre imposte collegate al ciclo produttivo”*²⁹.

Questo elemento si trova anche nelle linee guida approvate Comitato sugli Affari Fiscali della OCSE (le c.d. VAT/GST Guidelines)³⁰. In esse è stabilito che *“il carico fiscale dell'imposta sul valore aggiunto non deve ricadere sugli operatori economici”*³¹, affermando pertanto che se questi ultimi sopportano il carico fiscale di tale imposta, questo non deve rimanere a loro carico ma deve essere trasferito sul consumatore finale.

Ciò è confermato anche successivamente nelle linee guida citate, ove si afferma che *“è quindi importante che ad ogni stadio del ciclo produttivo, il cedente sia titolare di un pieno diritto di detrarre l'imposta pagata sulla cessione, in modo tale che il carico fiscale alla fine gravi sul consumatore finale piuttosto che sugli intermediari della catena produttiva”*³². Dal punto di vista internazionale le linee guida affermano inoltre che *“al fine di assicurare che le attività economiche estere non incorrano in una imposta sul valore aggiunto non più recuperabile, ogni giurisdizione può scegliere tra un vario numero di soluzioni”*³³, passando poi ad elencare gli sviluppi e a fornire suggerimenti sulla implementazione di tali soluzioni.

La caratteristica della neutralità costituita dall'assenza di carico fiscale sulle attività economiche è stata anche sancita dalla Corte di giustizia dell'Unione europea, la quale ha sviluppato un insieme di principi fondamentali volti a dare significato alla legislazione

²⁹ Articolo 28 della IV Direttiva del Consiglio 78/660/EEC del 25 luglio 1978 basata sull'art. 54, comma 3, lett. g) del Trattato sui bilanci annuali di alcune tipologie di società.

³⁰ Committee on Fiscal Affairs of the OECD, OECD international VAT/GST guidelines (Aprile 2014).

³¹ VAT/GST guidelines, cit., guideline 2, paragrafo 1.

³² VAT/GST guidelines, cit., guideline 2, paragrafo 3.

europea in materia di imposta sul valore aggiunto. Va ricordato che la Corte ha l'obbligo di assicurare il raggiungimento degli obiettivi dell'Unione.

Tuttavia, nel ricoprire il ruolo di guardiano della corretta applicazione della legislazione europea, spesso la Corte ha svolto un ruolo che ha travalicato i limiti della sua giurisdizione: oltre al compito di interpretare la legislazione europea e assicurarne l'uguale applicazione in tutti gli Stati membri, la Corte ha di fatto contribuito alla costruzione di una imposta sul valore aggiunto sovranazionale. Di conseguenza le sentenze emesse dalla Corte di giustizia rivestono una importanza fondamentale e i principi in esse contenuti si impongono anche sulle decisioni dei Tribunali nazionali in quanto le decisioni della Corte, pur essendo indipendenti dalle disposizioni che essa interpreta, spesso sono fatte proprie dalle giurisdizioni nazionali, integrandosi con esse e acquisendone la medesima efficacia.

Nell'esercizio del suo ruolo di guardiano dei principi fondamentali della legislazione europea, la Corte di giustizia cerca di rafforzare l'imposta sul valore aggiunto nel rispetto del principio di neutralità economica. Con questo intento la Corte ha concepito la neutralità identificandola con il sistema di deduzione, affermando più volte che il sistema della deduzione è stato concepito per assicurare che gli operatori economici non sopportassero alcun carico fiscale. Secondo la Corte di giustizia, infatti *“il sistema della deduzione stabilito dalla direttiva è stato concepito per liberare l'intermediario completamente dal carico dell'IVA pagabile o pagata nel corso della sua attività economica. Dunque il sistema europeo dell'IVA cerca di assicurare la completa neutralità fiscale di tutte le attività economiche, qualunque sia il loro scopo o i loro risultati, sebbene siano loro stessi, in principio, soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto”*³⁴.

Al fine di applicare in concreto la neutralità intesa quale assenza di carico fiscale sulle attività economiche è stato ideato un meccanismo mediante il quale l'imposta sul valore aggiunto si trasferisce da uno stadio all'altro del ciclo economico per poi gravare alla fine soltanto sul consumatore finale. Questo meccanismo di trasparenza dell'imposta (c.d. “passing through” process) si attua attraverso due strumenti: la riscossione indiretta e il meccanismo della deduzione (o del rimborso).

³⁴ Tra le varie sentenze della Corte di Giustizia che hanno affermato tale principio si possono citare, quale esempi, causa C-408/98 *Abbey National plc v Commissioners of Customs & Excise* (2001) ECR I-1361, paragrafo 24; causa C-435/05 *Investrand BV v Staatssecretaris van Financiën* (2007) ECR I-1315, paragrafo 22; causa C-174/08 *NCC Construction Danmark A/S v Skatteministeriet* (2009) ECR I-10567, paragrafo 27;

Riscossione indiretta significa che l'imposta non è riscossa direttamente al contribuente finale dalla Amministrazione fiscale, ma viene addebitata e trattenuta da un intermediario, il quale è legalmente obbligato a restituire l'imposta alla Amministrazione fiscale. In tal modo gli operatori economici diventano agenti di riscossione e si effettua una distinzione tra incidenza economica e incidenza legale dell'imposta. L'incidenza legale è costituita dall'obbligo di addebitare e prelevare l'imposta, a carico degli operatori economici che intervengono nel ciclo di produzione dei beni e di erogazione dei servizi, mentre l'incidenza economica si identifica con il carico fiscale che grava sull'acquirente finale dei beni e dei servizi prodotti ed erogati.

Questa distinzione è ben delineata dalla Corte di giustizia, la quale afferma che *“l'unico requisito imposto agli operatori economici, quando prendono parte al processo di produzione e di distribuzione prima dello stadio della tassazione finale, consiste nel raccogliere l'imposta ad ogni stadio del processo economico per conto delle autorità fiscali, rendendone conto ad esse, ma essi non sono i soggetti economici che sopportano il carico dell'imposta”*³⁵.

La base di valutazione dell'imposta da raccogliere da parte degli operatori economici consiste nel suo “valore soggettivo”, ossia tutto ciò che essi in concreto hanno ricevuto per la cessione dei beni e la erogazione dei servizi, indipendentemente dalla loro causa³⁶, secondo quanto stabilito dall'art. 73 della Direttiva del Consiglio 2006/112/EC³⁷. Grazie alla distinzione tra incidenza giuridica ed incidenza economica dell'imposta, allocando sugli operatori economici solo l'obbligo giuridico di raccogliere l'imposta e non anche quello di pagarla effettivamente, il sistema della riscossione indiretta realizza in concreto l'assenza di carico fiscale sulle attività economiche che costituisce un elemento essenziale della nozione di neutralità.

Ma tale strumento può operare solo in stretta sinergia con il meccanismo della deduzione o del rimborso, il quale assicura l'effettiva neutralità economica. Come afferma l'OCSE *“il principio fondamentale per cui il carico fiscale non deve gravare sugli operatori economici richiede un meccanismo in base al quale questi ultimi non vengano tassati quando*

³⁵ Causa C-317/94 *Elida Gibbs Ltd v Commissioners of Customs and Excise* (1996) ECR I-5339, paragrafo 22.

³⁶ Causa C-230/87 *Naturally Yours Cosmetics Limited v Commissioners of Customs and Excise* (1988) ECR I-6365, paragrafo 16.

³⁷ Articolo 73 della Direttiva del Consiglio 2006/112/EC del 28 novembre 2006 sul sistema comune

*acquistano beni o servizi o beni immateriali*³⁸. Tale meccanismo è costituito dalla deduzione o dal rimborso dell'imposta, al fine di assicurare la completa neutralità fiscale di tutte le operazioni commerciali³⁹.

Tale principio era in realtà già contenuto nell'art. 2 della Prima Direttiva sull'imposta sul valore aggiunto, dove era stabilito che “il principio del sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto implica l'applicazione a beni e servizi di un'imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero delle transazioni poste in essere nel processo di produzione o di erogazione prima dello stadio finale in cui l'imposta viene addebitata. Ad ogni transazione l'imposta sul valore aggiunto, calcolata sul prezzo dei beni e dei servizi secondo l'aliquota ad essi applicabile, deve essere addebitata dopo la deduzione del valore dell'imposta sopportata direttamente per gli acquisti che costituiscono i costi sostenuti nel processo produttivo”⁴⁰.

Le norme attuative di tale principio sono poi state stabilite dalla Seconda Direttiva IVA⁴¹ e poi specificate meglio nella Sesta Direttiva IVA e poi confluite nella Direttiva IVA⁴².

2.2. L'assenza di distorsioni nel mercato interno.

Un ulteriore aspetto dell'imposta sul valore aggiunto che ne ha decretato il successo e l'adozione da parte dell'Unione Europea è stato senza dubbio la sua funzionalità a creare e ad operare in un mercato sovranazionale.

I benefici delle operazioni commerciali tra Stati sono infatti immensi in termini di benessere sociale ed economico⁴³.

Pertanto, il secondo elemento essenziale che contribuisce a delineare il contenuto del principio di neutralità è l'assenza di distorsioni nel mercato interno, che può essere definito anche come la facilitazione degli scambi transfrontalieri tra Paesi membri dell'Unione.

³⁸ VAT/GST guidelines, guideline 1, paragrafo 6.

³⁹ Causa C-118/11 *Eon Aset Menidjunt OOD v Direktor na Direksia* (2012), ECLI:EU:C:2012:97, paragrafo 43.

⁴⁰ Articolo 2 della Prima Direttiva IVA.

⁴¹ Articolo 11 della Seconda Direttiva del Consiglio 67/228/EEC dell'11 aprile 1967 sulla armonizzazione della legislazione degli Stati Membri in relazione alle tasse sul consumo.

⁴² Articolo dal 167 al 192 della Direttiva IVA.

⁴³ Tali benefici erano già stati compresi da Maurice Lauré, il quale sosteneva che “la libertà degli scambi tra le nazioni ottimizza il totale delle soddisfazioni nelle economie così esposte l'una all'altra”. Il testo originale è il seguente: “*la liberté des échanges entre nations optimise le total des satisfactions dans les économies*

In altre parole, l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto non deve interferire sulla naturale allocazione delle risorse e sulla libera circolazione di beni e servizi che avviene in un mercato dominato dalla libera concorrenza, in modo tale che i beni e i servizi di uno Stato siano preferiti a quelli di altri Stati per ragioni diverse da quelle derivanti da una ottimale allocazione e approvvigionamento delle risorse⁴⁴. Livelli discriminatori della tassazione determinano infatti effetti distorsivi sulla concorrenza dei beni e servizi transfrontalieri in quanto i costi aggiuntivi imposti sulle attività commerciali estere obbliga queste ultime a modificare il margine di profitto, aumentando i prezzi, al fine di compensare gli effetti provocati dal trattamento fiscale discriminatorio⁴⁵. Inoltre l'assenza di un sistema comune provocherebbe il rischio di una non tassazione oppure di una doppia tassazione delle attività economiche, producendo effetti distorsivi sulla concorrenza e comportamenti antieconomici.

Per le imposte indirette non sussistono allo stato convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni e la doppia non imposizione, ma d'altra parte non esiste neppure un principio che impone il principio della tassazione universale. Difatti il confluire dei vari sistemi fiscali in un sistema fiscale unitario in materia di imposta sul valore aggiunto mirava proprio ad implementare un sistema che non interferisse nella competizione economica tra attività economiche stabilite nei vari Stati membri in modo tale che i rapporti commerciali tra di essi funzionassero in modo simile a quelli che avvenivano all'interno di un singolo Stato. Tuttavia, sebbene l'imposta sul valore aggiunto costituisca una delle più importanti fonti di reddito per gli Stati membri, è necessaria una distribuzione tra gli Stati dell'imposta riscossa. La distribuzione viene effettuata dalla legislazione europea ricorrendo al c.d. "luogo designato" ("deemed location") per ogni transazione commerciale. Il luogo designato è soltanto quello in cui l'imposta sul valore aggiunto deve essere riscossa.

⁴⁴ Questo aspetto è stato sottolineato dalla OECD nelle sue linee guida, dove è stabilito che "nel rispetto del livello di tassazione, le attività economiche estere non devono essere né avvantaggiate né svantaggiate rispetto alle medesime attività economiche nazionali presenti nella giurisdizione dove l'imposta è dovuta o deve essere pagata". VAT/GST guidelines, cit., guideline 2, paragrafo 4.

⁴⁵ Per una approfondita analisi della questione si rinvia a Tax Executives Institute, Comments on OECD's Guidelines for VAT neutrality, 27 settembre 2012, <http://www.tei.org/news/Pages/TEI-Submits-Comments-on-the-OECDs-Draft-Commentary-on-International-VAT-Neutrality-Guidelines.aspx>. Si veda anche P. PISTONE, *Soft Tax Coordination: A Suitable Path for the OECD and the European Union to Address the Challenges of International Double (Non-) Taxation*, in VAT/GST Systems, p. 1161 in Michael Lang, Peter

La legislazione europea ha individuato tale luogo nel paese di destinazione. Il meccanismo della tassazione nel Paese di destinazione è considerato una norma internazionale⁴⁶ e comporta che l'IVA sia imposta nella giurisdizione dove i beni o i servizi giungono alla fine del processo economico e ha come suo nucleo centrale il processo di riscossione dell'imposta con il trasferimento dell'IVA sui vari soggetti che intervengono nel ciclo economico mediante il meccanismo della deduzione fino a che giungono al consumatore finale.

L'importanza dell'assenza di effetti distorsivi nel commercio transfrontaliero come requisito essenziale per il raggiungimento della neutralità nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto era noto sin dalle prime fasi della introduzione dell'imposta nell'Unione europea⁴⁷. La soluzione prospettata dalla Prima e dalla Seconda Direttiva IVA per evitare gli effetti distorsivi sulla concorrenza fu quella di creare un sistema comune di imposta sul valore aggiunto mediante la regolamentazione delle operazioni transfrontaliere⁴⁸.

Il primo obiettivo fu realizzato mediante l'adozione di un sistema di imposta sul valore aggiunto armonizzato a livello europeo, mentre il secondo obiettivo (che consisteva nell'eliminare i controlli frontaliere mantenendo però una regolazione dei traffici economici) fu più difficile da attuare e richiese più tempo⁴⁹.

Proprio a causa delle difficoltà nell'attuare tale obiettivo la Commissione europea fece riemergere un principio già proposto inizialmente in fase di introduzione del sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto, il principio di tassazione nel Paese di origine⁵⁰. In base ad esso l'imposta sul valore aggiunto avrebbe dovuto essere applicata secondo le norme vigenti nel Paese dove il cedente o fornitore era stabilito; in tal modo non era

⁴⁶ Il principio del Paese di destinazione fu introdotto nel GATT (General Agreement on Tariffs and Trade) del 1947. All'art. 3, infatti il GATT proibiva il trattamento discriminatorio dei beni importati e all'art. XVI proibiva la tassazione delle esportazioni ma permetteva il rimborso delle imposte sul consumo effettivamente sopportate. Dal 1995 la World Trade Organization adotta il principio del Paese di destinazione. Per una approfondita analisi del tema si rinvia a B.J.M.TERRA, *The Place of Supply in European VAT*, Kluwer Law International, 1998, p. 5.

⁴⁷ European Coal and Steel Community, Report on the problems raised by the different turnover tax systems applied within the Common Market, 8 aprile 1953, cit., p. 15. L'Autorità istituì una commissione con il compito di analizzare, tra le altre cose, l'incidenza delle imposte sugli affari nel mercato comune al fine di studiare strumenti per facilitare la circolazione di prodotti all'interno del mercato comune impedendo allo stesso tempo la duplicazione delle medesime imposte già presenti nei singoli Stati Membri.

⁴⁸ Per la definizione di regolamentazione delle imposte transfrontaliere si rinvia a OECD, *Border tax adjustments and tax structures in OECD member countries*, 1968, p. 67.

⁴⁹ Per una analisi del meccanismo della regolamentazione transfrontaliera e sui suoi obiettivi si rinvia a European Parliament, European Parliament Facts Sheets, 7 febbraio 2003, http://www.europarl.europa.eu/facts_2004/4_19_2_en.htm

necessario effettuare alcuna regolamentazione del commercio transfrontaliero e le merci e i servizi avrebbero potuto circolare all'interno del territorio comunitario senza alcuna imposta addizionale, garantendo la piena neutralità economica e fiscale delle operazioni.

Tuttavia tale principio presentava varie problematiche applicative.

In primo luogo esso mal si conciliava con il carattere proprio dell'imposta, che è una imposta sul consumo. Se si tassano i beni e i servizi nel Paese di origine, infatti, essi saranno soggetti alle leggi e alle aliquote proprie di ogni singolo Paese, senza considerare in alcun modo il Paese in cui questi verranno consumati.

Questa caratteristica, unita alla mancanza di norme ed aliquote uniformi nei vari Paesi dell'Unione, comportava anche effetti distorsivi della concorrenza e quindi inefficienza economica, posto che avrebbe indotto gli operatori economici a riallocare la produzione in Paesi con livelli di tassazione inferiore e ad incentivare una concorrenza fiscale sleale.

Anche per questi motivi nel 1989 il Consiglio ECOFIN bocciò l'implementazione del principio della tassazione nel Paese d'origine, considerandolo non adatto ad implementare in un tempo ragionevole le misure di armonizzazione del sistema fiscale in materia di imposta sul valore aggiunto, preferendo adottare il principio della tassazione nel Paese di destinazione (c.d. *VAT Clearing Mechanism*)⁵¹. In base al sistema basato sul principio della tassazione nel Paese di destinazione l'imposta non viene applicata nel Paese membro di origine, oppure viene in esso applicata ad una aliquota pari allo 0%, bensì nello Stato membro di destinazione secondo le regole ivi vigenti. In tal modo le esportazioni sono di fatto esenti dall'imposta, mentre le importazioni vengono tassate. Ciò permette di garantire la neutralità fiscale delle operazioni commerciali transfrontaliere, impedendo una tassazione doppia o completamente assente.

Da questa data ad oggi si sono susseguite varie proposte di modifica del sistema e sono stati apportati vari aggiustamenti alla applicazione del sistema di tassazione dell'imposta sul valore aggiunto in base al principio del Paese di destinazione, senza però che si sia giunti a delineare un sistema definitivo⁵².

⁵¹ Council of the European Communities – General Secretariat, 1362nd Council meeting – economic and financial affairs, 13 e 14 novembre 1989. Per una analisi del meccanismo introdotto si veda Opinion of the Economic and Social Committee on completing the internal market: the introduction of a VAT clearing mechanism for intra-community sales, 1988, OJ C 237/24.

⁵² Per una dettagliata analisi della evoluzione del sistema in esame si rinvia a R. DE LA FERIA, *The EU VAT*

Appare tuttavia evidente l'esistenza di uno stretto collegamento tra regolamentazione dei traffici commerciali tra gli Stati e perseguimento della neutralità fiscale, come del resto sottolineato dalla stessa Commissione Europea, secondo la quale “per creare un unico efficiente mercato in Europa, è necessario introdurre un sistema delle imposte sugli affari neutrale e trasparente che assicuri la neutralità fiscale e permetta che l'esatto ammontare dell'imposta venga ribaltata al momento della esportazione”⁵³.

2.3. Il principio di equità orizzontale.

Dall'analisi della legislazione europea istitutiva dell'imposta sul valore aggiunto emerge un altro elemento essenziale alla definizione del principio di neutralità.

Nel Preambolo alla Prima Direttiva del Consiglio in materia di armonizzazione delle legislazione degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (Direttiva del Consiglio 67/227/CEE), il quarto paragrafo stabilisce che “un sistema di imposta sul valore aggiunto raggiunge la maggior semplicità e neutralità se l'imposta è riscossa nel modo più generale possibile”, sottolineando all'ottavo paragrafo che il sistema dell'imposta sul valore aggiunto “dovrà portare ad una neutralità concorrenziale”, la quale significa che “all'interno di ciascun paese, sulle merci di uno stesso tipo grava lo stesso carico fiscale qualunque sia la lunghezza del circuito di produzione e di distribuzione”.

La Sesta Direttiva del Consiglio del 17 maggio 1977 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, per la creazione di un sistema comune di imposta sul valore aggiunto, e in particolare sulla creazione di una base imponibile uniforme (Direttiva del Consiglio 77/388/CEE), al quarto paragrafo stabilisce che “è opportuno... garantire la neutralità del sistema comune di imposte sulla cifra d'affari in ordine all'origine dei beni e delle prestazioni di servizi, onde realizzare a termine un mercato comune che implichi una sana concorrenza e presenti caratteristiche analoghe a quelle di un vero mercato interno”, precisando al nono paragrafo che “la base imponibile deve essere armonizzata affinché l'applicazione alle operazioni imponibili dell'aliquota comunitaria conduca a risultati comparabili in tutti gli Stati membri”.

⁵³ European Commission, Taxation and Customs Union, VAT, General Overview, 12 giugno 2014,

Infine la Direttiva del Consiglio 2006/112/CE del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (c.d. Direttiva IVA) al settimo paragrafo del Preambolo stabilisce che "il sistema comune d'IVA dovrebbe portare, anche se le aliquote e le esenzioni non sono completamente armonizzate, ad una neutralità dell'imposta ai fini della concorrenza nel senso che, nel territorio di ciascuno Stato membro, sui beni e sui servizi di uno stesso tipo gravi lo stesso carico fiscale, a prescindere dalla lunghezza del circuito di produzione e di distribuzione".

I riferimenti legislativi citati dimostrano che il principio di neutralità impedisce che attività commerciali e soggetti economici simili vengano trattati in modo differente ai fini IVA. Questo principio viene tradizionalmente definito come il principio di equità orizzontale, in base al quale situazioni simili devono essere trattate in modo simile, e costituisce parte integrante della nozione di neutralità.

La legislazione europea si è tuttavia limitata ad enunciare tale principio che però, per poter trovare concreta applicazione, necessita di essere riempito di contenuti al fine di essere utile per la soluzione di casi specifici.

La Corte di giustizia ha adottato e progressivamente sviluppato tale principio per la soluzione di problematiche concrete al fine di cercare di rendere il sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto effettivamente neutrale⁵⁴.

In primo luogo, la Corte ha contribuito a definire la nozione del principio di equità orizzontale stabilendo due criteri in base ai quali due merci o servizi possono essere considerati simili.

Il primo criterio è stato individuato nella prospettiva del consumatore (c.d. *consumer's perspective*): al fine di stabilire se due prodotti sono simili ciò che conta è la percezione del consumatore e non qualunque definizione o classificazione contenuta nelle legislazioni nazionali dei Paesi membri⁵⁵. Se due prodotti sono equivalenti per un consumatore medio, lo sono anche ai fini IVA: "*il principio di neutralità fiscale deve essere interpretato nel senso che una differenza di trattamento ai fini IVA di due servizi che sono identici o simili*

⁵⁴ Tra le numerose sentenze si segnalano la causa C-45/01 *Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie v Finanzamt Giessen* (2003) ECR I-12911, paragrafo 69; causa C-106/05 *L.u.P. GmbH v Finanzamt Bochum-Mitte* (2006) ECR I-5123, paragrafo 48; causa C-309/06 *Marks & Spencer plc v Commissioners of Customs & Excise* (2008) ECR I-2283, paragrafo 49; causa C-174/11 *Finanzamt Steglitz v Ines Zimmermann* (2012) ECLI:EU:C:2012:716, paragrafi 33 e 50; causa C-174/08, *NCC Construction Danmark A/S v. Skatteministeriet* (2009) ECR I-10567, paragrafo 41.

⁵⁵ Causa C-76/99 *Commission of the European Communities v French Republic* (2001) ECR I-249, paragrafo

*dal punto di vista del consumatore e soddisfano gli stessi bisogni del consumatore, è sufficiente per integrare una violazione di tale principio*⁵⁶.

Il secondo criterio elaborato dalla Corte per qualificare come simili due prodotti consiste nell'esistenza di una situazione concorrenziale tra di essi: *“il principio di neutralità fiscale... preclude, in particolare, di trattare operazioni similari di beni e servizi, che sono tra loro in competizione, in modo differente a fini IVA”*⁵⁷.

Mediante l'utilizzo di entrambi i criteri la sentenze della Corte hanno contribuito a definire ed applicare il principio di equità orizzontale, necessario per il perseguimento della neutralità fiscale.

Va tuttavia evidenziato che il collegamento tra i principi di equità orizzontale e di neutralità fiscale, se nella maggior parte dei casi è direttamente proporzionale (ossia il perseguimento dell'uno comporta anche il perseguimento dell'altro), a volte presenta aspetti conflittuali e di incertezza tali da produrre risultati che appaiono in contrasto con il raggiungimento della neutralità.

Queste problematiche si possono suddividere in due macro-categorie: quelle che si riscontrano nel caso di patologie dell'attività economica e quelle che ricorrono, invece, nell'ordinario svolgimento delle operazioni commerciali⁵⁸.

a) Situazioni patologiche

Partendo dall'analisi della prima macro-categoria, si può rilevare come in determinate situazioni l'applicazione del principio di equità orizzontale non sembra permettere il perseguimento della neutralità fiscale a causa del contrasto tra la natura oggettiva degli elementi costitutivi di tali principi (come, ad esempio, le nozioni di attività economica, cessione di beni ed erogazione di servizi, etc) e l'elemento soggettivo che permea fisiologicamente ogni condotta umana e che in concreto può causare da semplici errori o irregolarità formali nella applicazione dell'imposta sino a vere e proprie frodi.

⁵⁶ Cause riunite C-259/10 e C-269/10, *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs v the Rank Group plc* (2011) ECR I-10947.

⁵⁷ Tra le altre si veda la causa C-481/98 *Commission v France* (2001) ECR I-3369, paragrafo 22; causa C-498/03 *Kingscrest Associates Ltd v Montecello Ltd v Commissioners of Customs & Excise* (2005) ECR I-4427, paragrafo 41; causa C-240/05 *Administration de l'enregistrement et des domaines v Eurodental S.à r.l.* (2006) ECR I-11479, paragrafo 46.

⁵⁸ In tal senso C.A. HERBAIN, *VAT Neutrality*, cit., pp. 100-101.

La Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha trattato diversamente situazioni in cui gli operatori economici hanno commesso errori o irregolarità.

Ad esempio, nel caso *Pannon* la Corte ha deciso una questione riguardante una irregolarità formale nella numerazione delle fatture. Più precisamente la data di completamento del progetto indicata nelle fatture del venditore differiva da quelle indicate nelle certificazioni di fine lavori rilasciate dall'acquirente. A causa di questa irregolarità l'Amministrazione fiscale ungherese non aveva ammesso in detrazione l'IVA pagata sull'acquisto e, di conseguenza, il venditore emetteva note di credito per annullare le fatture viziato dall'errore e provvedeva ad emettere nuove fatture corrette. Nonostante ciò, l'Amministrazione fiscale ungherese non accettava tale correzione sostenendo che la numerazione delle fatture corrette differiva da quella presente nelle note di credito. La Corte di Giustizia decise il caso applicando il principio di equità orizzontale, stabilendo cioè che una mera irregolarità formale e non sostanziale non compromette l'esistenza di una situazione di similarità tra due situazioni che, pertanto, vanno trattate in maniera uguale. Nel caso concreto, poiché la c.d. Direttiva IVA permette la correzione delle fatture e non impone che le note di credito debbano riportare la stessa sequenza numerica delle fatture corrette, l'errore in esame va qualificato come mera irregolarità formale che, in quanto tale, non compromette la sussistenza degli elementi costitutivi su cui si fonda in diritto di detrarre l'IVA. Di conseguenza la situazione con la irregolarità meramente formale può essere equiparata alla situazione regolare ed entrambe sono sottoposte al medesimo regime. In tal modo la Corte di Giustizia ha preservato il principio di equità orizzontale garantendo la neutralità fiscale del sistema.

Tuttavia la Corte si è espressa in modo diverso in un'altra decisione.

Nel caso *Petroma* l'Amministrazione fiscale belga aveva rifiutato una richiesta di rimborso IVA poiché le fatture non indicavano elementi essenziali e non erano conformi ai requisiti formali stabiliti dalla legge belga. A seguito di tale rifiuto le fatture furono integrate e corrette con le informazioni mancanti ma l'Autorità fiscale belga negò ugualmente il rimborso in quanto tale correzione era avvenuta troppo tardi. A differenza del caso *Pannon*, nel caso *Petroma* la Corte ritenne corretto l'operato dell'Amministrazione belga proprio invocando il principio di equità orizzontale. In altri termini, se la Corte avesse accordato il diritto di rimborso dell'IVA per le fatture incomplete emesse, ciò avrebbe determinato una situazione di disuguaglianza rispetto agli altri operatori economici che svolgevano la

medesima attività e che avevano ricevuto la comunicazione di accoglimento della richiesta di rimborso da parte della Autorità fiscale belga emettendo fatture complete e rendendo possibile, pertanto, una esatta riscossione dell'imposta dovuta.

Sebbene da una prima lettura i due casi esaminati sembrano simili, in realtà l'elemento che li differenzia e che ha condotto ad un diverso esito della decisione consiste nel fattore temporale.

Il tempo è infatti l'elemento essenziale per valutare se il principio di neutralità è garantito nella ipotesi di un errore che coinvolge situazioni simili⁵⁹. Infatti nel caso *Pannon* nel momento in cui le Autorità fiscali presero la decisione finale circa il diritto di detrarre l'IVA, il venditore aveva già corretto le fatture inizialmente emesse, mentre nel caso *Petroma* la correzione era avvenuta soltanto dopo che le Autorità fiscali si erano espresse e in ogni caso troppo tardi per permettere una corretta riscossione dell'imposta⁶⁰.

Un'altra situazione in cui sussiste una irregolarità ricorre quando l'errore non è commesso direttamente dagli operatori economici coinvolti nell'operazione, ma da un terzo soggetto. Ciò avviene quando un operatore economico è coinvolto, a sua insaputa, in una frode carousel dove è possibile che alcuni soggetti utilizzino inconsapevolmente fatture emesse da una società coinvolta nella frode. La questione che si è posta all'attenzione della Corte di giustizia è se il principio di equità orizzontale trovi applicazione anche in queste ipotesi in modo tale che a tutte le operazioni coinvolte nella frode carousel venga applicato il medesimo trattamento fiscale.

Secondo il disposto dell'art. 205 della c.d. Direttiva IVA “*nelle situazioni di cui agli articoli da 193 a 200 e agli articoli 202, 203 e 204 gli Stati membri possono stabilire che una persona diversa dal debitore dell'imposta sia responsabile in solido per l'assolvimento dell'IVA*”. Di conseguenza sembrerebbe che, per combattere le frodi, gli Stati membri possono adottare misure legislative che prevedano la responsabilità di tutti i soggetti coinvolti nella frode, senza tenere in alcun conto l'elemento soggettivo della buona fede.

Tale soluzione, sebbene appaia *prima facie* conforme al principio di equità orizzontale, in realtà si pone in contrasto con la consolidata giurisprudenza della Corte di Giustizia in base alla quale le misure che gli Stati membri possono adottare per assicurare la corretta

⁵⁹ In questi termini C.A. HERBAIN, *VAT Neutrality*, cit., p. 102.

⁶⁰ In tal senso F. ANACONDA – W. VAN DER CORPUT, *European Union – European Court of Justice*

riscossione dell'imposta e per combattere e prevenire le frodi devono essere conformi ai principi generali su cui si fonda l'Unione Europea e, pertanto, non possono in alcun caso compromettere il principio di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto⁶¹.

Per garantire il rispetto dei principi generali della legislazione europea, la Corte di giustizia ha quindi preso in considerazione e applicato il requisito soggettivo della buona fede dell'operatore economico. In questa ipotesi di irregolarità formale, dunque, il principio di equità orizzontale non appare in grado di garantire la neutralità fiscale e per risolvere il conflitto creatosi la giurisprudenza della Corte ha bilanciato il carattere oggettivo della nozione di equità orizzontale introducendo un elemento soggettivo, cioè dando rilievo alla buona fede del soggetto economico. Pertanto se un operatore economico pone in essere una operazione commerciale all'interno di un contesto fraudolento in buona fede, cioè non essendo a conoscenza della frode, questa operazione non può essere considerata viziata e quindi non sarà soggetta al medesimo trattamento a cui sarà sottoposta una operazione commerciale simile compiuta con mala fede nella stessa frode⁶².

La Corte di giustizia ha infatti affermato che l'elusione fiscale o la frode non devono condizionare il diritto alla detrazione dell'operatore economico che ha innocentemente confidato nella legalità dell'operazione commerciale compiuta con un soggetto terzo⁶³.

In questo modo, equiparando sostanzialmente l'operatore economico coinvolto in buona fede in una frode ad un operatore economico estraneo alla frode, attraverso l'introduzione dell'elemento soggettivo viene ripristinata la similarità delle situazioni che garantisce la

⁶¹ Cause riunite C-110/98 e C-147/98 *Gabalfrisa SL and Others v Agencia Estatal de Administración Tributaria* (2000) ECR I-1577, paragrafo 52; Case C-454/98 *Schmeink & Cofreth AG & Co. KG v Finanzamt Borken and Manfred Strobel v Finanzamt Esslingen* (2000) ECR I-6973, paragrafo 59; Case C-255/02 *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd and County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise* (2006) ECR I-1609, paragrafo 92; cause riunite C-439/04 e C-440/04 *Axel Kittel v Belgian State and Belgian State v Recolta Recycling SPRL* (2006) ECR I-6161, paragrafo 20.

⁶² Dovendosi pronunciare sulla conformità ai principi europei della decisione dell'Amministrazione fiscale di negare il diritto alla detrazione ad un operatore economico che aveva ricevuto fatture da un soggetto colpevole di vari reati fiscali, la Corte di giustizia ha affermato che il diritto alla detrazione non può essere negato a meno che l'operatore economico sapesse, o avrebbe dovuto sapere, che l'operazione economica da cui trae origine il diritto alla detrazione fosse connessa ad una frode commessa dal soggetto emittente la fattura o da altro soggetto coinvolto in fasi antecedenti del ciclo di produzione. Causa C-324/11 *Gábor Tóth v Nemzeti Adó-és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága* (2012) ECLI:EU:C:2012:549, paragrafo 38.

⁶³ Cause riunite C-80/11 e C-142/11 *Mahagében Kft v Nemzeti Adó-és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága and Peter Dávid v Nemzeti Adó-és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága* (2012) ECLI:EU:C:2012:373, paragrafi 53 e 54. In questi termini anche la causa C-271/06

corretta applicazione del principio di equità orizzontale che, nella sua definizione oggettiva, inizialmente non sembrava condurre ad una soluzione conforme ai principi dell'Unione.

Come precedentemente accennato, la condotta degli operatori commerciali può determinare non solo semplici irregolarità formali o errori commessi in buona fede, ma può creare una vera e propria frode. In tale circostanza si pone l'interrogativo se e in che modo tale situazione possa produrre effetto sul principio di neutralità; in altri termini ci si pone la domanda se tale principio, nella sua esplicazione concreta mediante il principio di equità, possa essere derogato o attenuato da una condotta fraudolenta.

Per rispondere a tale interrogativo occorre in via preliminare delineare la nozione di frode.

Ciò appare tuttavia difficile poiché la Direttiva IVA non fornisce una definizione di frode né stabilisce un principio interpretativo utile a tal fine⁶⁴. Tuttavia le frodi IVA costituiscono un argomento di grande interesse per la loro frequenza e per le rilevanti conseguenze negative in termini di evasione di imposta, soprattutto in periodi di crisi economica. Di conseguenza le legislazioni dei vari Paesi membri dell'Unione hanno cercato di sopperire a tale lacuna adottando norme idonee a sanzionare queste tipologie di comportamenti.

Tali legislazioni, tuttavia, sono spesso differenti tra loro e ciò impedisce una effettiva armonizzazione tra le legislazioni degli Stati membri.

Per questo motivo, al fine di sopperire alla lacuna normativa, è intervenuta la Corte di giustizia, la cui evoluzione giurisprudenziale ha sostanzialmente delineato la nozione di frode.

Inizialmente la giurisprudenza della Corte ha elaborato la c.d. dottrina anti-abuso.

In realtà, prima che venisse utilizzato il sostantivo "abuso", di carattere soggettivo, la Corte aveva utilizzato una nozione oggettiva, ricorrendo cioè all'elemento dell'autenticità commerciale della operazione. In altri termini la valutazione circa il carattere fraudolento o meno di una transazione commerciale riposava sulla dimostrazione circa il perseguimento di un vantaggio fiscale. Se un operatore economico aveva compiuto una operazione puramente speculativa, priva di sostanza economica, ma al fine di ottenere un vantaggio economico, tale operazione non era valutata come reale e veniva quindi considerata fraudolenta⁶⁵.

⁶⁴ Causa C-255/02 *Halifax plc, Leeds Permanent Developments Services Ltd and County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise* (2006) ECR I-1609 .

⁶⁵ Tra le altre causa C-250/80 *Anklagemyndigheden v Hans Ulrich Schumacher, Peter Hans Gerth, Johannes*

A tale orientamento giurisprudenziale si conformò anche il regolamento del Consiglio sulla protezione degli interessi fiscali dell'Unione europea, il quale stabilì che “*atti compiuti allo scopo di ottenere un vantaggio contrario agli scopi della legge europea applicabile creando artificialmente le condizioni richieste per ottenere tale vantaggio devono provocare il mancato raggiungimento di tale vantaggio o la decadenza da quest'ultimo*”⁶⁶.

Successivamente la Corte modificò la nozione di comportamento fraudolento, affiancando all'elemento oggettivo della effettiva sostanza economica dell'operazione un elemento soggettivo, rappresentato dallo scopo perseguito dal soggetto che compiva gli atti. In altri termini il concetto di abuso del diritto elaborato in seguito dalla giurisprudenza della Corte prevedeva la sussistenza di tre elementi: un elemento oggettivo, costituito dalla prova che una operazione commerciale era stata compiuta non per un obiettivo economico ma allo scopo di ottenere un vantaggio finanziario, un elemento soggettivo, ossia la prova che l'operazione commerciale in esame era stata posta in essere al solo scopo di ottenere un vantaggio finanziario incompatibile con l'obiettivo della legislazione europea, ed infine un elemento di carattere procedurale relativo all'onere probatorio, cioè la prova è a carico delle amministrazioni nazionali, tranne nei casi più gravi di condotte abusive⁶⁷.

Tuttavia, a seguito delle critiche sollevate dalla dottrina nei confronti di tale nozione, in particolare per quanto concerneva l'elemento soggettivo⁶⁸, la Corte di giustizia cambiò nuovamente orientamento, tornando a privilegiare un approccio oggettivo nella definizione di abuso del diritto⁶⁹. Pertanto furono elaborati due criteri per individuare un comportamento abusivo: il criterio del risultato ottenuto, cioè se gli atti compiuti hanno effettivamente ottenuto un vantaggio fiscale indebito, e il criterio dello scopo essenziale dell'operazione, cioè la prova che il perseguimento del vantaggio fiscale abbia rappresentato lo scopo essenziale per il quale è stata posta in essere l'operazione.

Elliniko Dimosio (Greek State) and Organismos Ikonomikis Anasygkrotisis Epicheiriseon AE (2000) ECR I-1705, paragrafi 32 e 33.

⁶⁶ Articolo 4, comma 3, Regolamento del Consiglio dell'Unione Europea Euratom n. 2988/95 del dicembre 1995 sulla protezione degli interessi finanziari dell'Unione Europea.

⁶⁷ Causa C-110/99, *Emsland-Stärke GmbH v Hauptzollamt Hamburg-Jonas* (2000) ECR I-11569, paragrafo 39 e seguenti.

⁶⁸ Per una analisi delle varie critiche mosse dalla dottrina si rinvia a H. L. MCCARTHY, *Abuse of rights. The effect of the doctrine on VAT planning*, in *British Tax Review*, 2007, pp. 160-174.

⁶⁹ Al riguardo si rinvia alle considerazioni effettuate dall'Avvocato Generale Poiraes Maduro nella causa C-255/02 *Halifax plc, Leeds Permanent Developments Services Ltd and County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise* (2006) ECR I-1609, paragrafi 74-79. Si veda anche B.J.M.TERRA –

Una volta delineata la nozione di frode, si può quindi tornare all'interrogativo di partenza, cioè se l'esistenza di un comportamento fraudolento può avere effetto sul principio di equità orizzontale, derogando o attenuando il principio di neutralità dell'IVA e quindi determinando una modificazione delle disposizioni legislative che garantiscono la neutralità fiscale del tributo.

Analizzando le disposizioni legislative, in particolare la c.d. Direttiva IVA, si può rilevare che non esiste alcuna norma che autorizzi una modifica dell'ordinario regime fiscale per le operazioni considerate fraudolente. Al contrario, le uniche deroghe e limitazioni ammesse dalla Direttiva, fatta eccezione per il mantenimento di quelle già esistenti negli Stati membri prima dell'entrata in vigore del tributo⁷⁰, sono introdotte esclusivamente per assicurare il rispetto del principio di equità e quindi di neutralità dell'imposta⁷¹.

L'assenza di deroghe all'ordinaria disciplina in caso di frodi è del resto confermata anche dalla Corte di giustizia, la quale ha espressamente stabilito che *“il comportamento che causa un illecito non implica un differente trattamento ai fini IVA”*⁷².

In caso di frodi è necessario che vengano irrogate sanzioni, ma esse devono essere stabilite in ossequio al principio di effettività, che viene garantito solo se la sanzione ha carattere eccezionale e assicura in ogni caso che l'esercizio dei diritti stabiliti dal Trattato dell'Unione non venga ostacolato da misure generali basate sulla esistenza di un abuso di tali diritti⁷³.

Va altresì evidenziato che l'applicazione pratica della nozione di frode è molto complessa per la estrema varietà di forme che essa può assumere nella realtà, rendendo difficoltoso distinguere in concreto gli atti effettivamente abusivi da quelli che invece non lo sono.

Al riguardo la legislazione europea ha introdotto una distinzione tra schemi di evasione di imposta e schemi volti invece ad un risparmio di imposta. Questi ultimi non rientrano nella nozione di frode, ma vanno ricondotti alla nozione di ottimizzazione fiscale.

⁷⁰ Articolo 176, comma 2, Direttiva IVA.

⁷¹ A titolo esemplificativo si analizzino le norme della Direttiva IVA in materia di detrazioni. Le uniche limitazioni e deroghe a tale diritto sono quelle deliberate alla unanimità dal Consiglio su proposta della Commissione (art. 176, comma 1) e quelle stabilite da ogni Stato membro a causa di motivi congiunturali, quindi con carattere temporaneo e in ogni caso previa consultazione del comitato IVA (art. 177, comma 1). A parte ciò, tutte le disposizioni contenute nel Titolo X della Direttiva IVA sono volte a garantire condizioni di concorrenza identiche (vedasi, ad esempio, l'art. 177, comma 2) e ammettono parziali deroghe alla applicazione del diritto alla detrazione solo se ciò non comporti distorsioni della concorrenza o un vantaggio o svantaggio ingiustificato a carico del soggetto passivo (ad esempio, artt. 191 e 192).

⁷² Cause riunite C-439/04 e C-440/04 *Axel Kittel v Belgian State and Belgian State v Recolta Recycling SPRL* (2006) ECR I-6161, paragrafi 49 e 50.

⁷³ In tal senso causa C-129/00 *Commission of the European Communities v Italian Republic* (2003) ECR I-

La Corte ha infatti stabilito che il principio di neutralità fiscale richiede che le decisioni economiche non siano influenzate da fattori fiscali e che la scelta di un operatore economico tra una operazione commerciale esente e una operazione commerciale imponibile può essere basata su vari fattori, incluso anche il loro trattamento fiscale ai fini IVA⁷⁴. Pertanto un soggetto passivo, nel perseguimento di un particolare obiettivo economico, può scegliere tra compiere operazioni commerciali esenti e operazioni commerciali imponibili, rispettando tuttavia il principio di neutralità del sistema dell'imposta sul valore aggiunto, che però non significa necessariamente scegliere quella più onerosa.

Quindi gli operatori economici possono sfruttare le disposizioni legislative più vantaggiose e le lacune normative per pagare meno imposte decidendo di compiere determinate transazioni commerciali in un Paese piuttosto che in un altro⁷⁵. Nelle ipotesi di ottimizzazione fiscale, dunque, non può essere negato il diritto di detrarre l'imposta sul valore aggiunto⁷⁶ e il principio di equità orizzontale viene salvaguardato perché l'operazione commerciale non ha uno scopo illecito, l'evasione dell'imposta, bensì uno scopo lecito, cioè il legittimo risparmio d'imposta.

Nelle ipotesi di vera e propria evasione d'imposta, invece, la Corte ha stabilito che l'operazione economica considerata fraudolenta debba essere riqualficata ai fini IVA dai Tribunali nazionali o dalle Amministrazioni fiscali dei Paesi membri in modo tale da ripristinare la situazione esistente prima della frode⁷⁷. Tale operazione di ridefinizione tuttavia deve tendere a ripristinare la neutralità dell'imposta, non dovendo quindi eccedere quanto stabilito dalla legge per l'ordinario assolvimento dell'IVA⁷⁸. Ciò significa che anche nelle ipotesi di frode, le misure sanzionatorie devono essere conformi ai principi fondamentali dell'imposta sul valore aggiunto, volte cioè a perseguire la sua neutralità eliminando il vantaggio fiscale ottenuto indebitamente e ripristinando l'uguaglianza di trattamento tra operazioni commerciali simili.

⁷⁴ Causa C-4/94 *BLP Group plc v Commissioners of Customs & Excise* (2005) ECR I-983, paragrafo 15.

⁷⁵ Per una completa analisi della tematica si rinvia a R. DE LA FERIA, *The EU VAT System and the Internal Market*, cit., p. 272.

⁷⁶ Causa C-227/09 *The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs v RBS Deutschland Holdings GmbH* (2010) ECR I-13805, paragrafo 56.

⁷⁷ Tra le altre causa C-255/02 *Halifax plc, Leeds Permanent Developments Services Ltd and County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise* (2006) ECR I-1609, paragrafi 94 e 98; causa C-103/09 *The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs v Weald Leasing Ltd* (2010) ECR I-13589, paragrafi 24 e 48.

⁷⁸ Causa C-103/09 *The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs v Weald Leasing Ltd* (2010)

A questo punto si può dunque rispondere al quesito posto all'inizio, se cioè una frode IVA può causare una deroga o una attenuazione del principio di equità legittimando l'adozione di misure sanzionatorie eccezionali. L'analisi effettuata conduce ad una risposta negativa in quanto le sanzioni e le azioni che i Paesi membri possono adottare per contrastare efficacemente tale fenomeno devono avere non un carattere derogatorio, bensì un carattere ripristinatorio del principio di equità orizzontale, garantendo pertanto quella neutralità dell'imposta violata dall'adozione del comportamento fraudolento.

b) Situazioni fisiologiche

Analizzando il rapporto tra il principio di equità orizzontale e il principio di neutralità sono state individuate due macro-categorie di problematiche, la prima riguardante l'esistenza di patologie nelle operazioni economiche effettuate e la seconda avente ad oggetto invece aspetti attinenti l'ordinario svolgimento delle stesse.

Esaurita l'analisi della prima macro-area, si può passare alla analisi della seconda.

Nell'economia moderna gli elementi che possono contribuire alla organizzazione ottimale di una attività economica sono molteplici: la divisione del lavoro, gli investimenti finanziari e, più in generale, l'organizzazione dei fattori della produzione. In base al principio di neutralità l'IVA non può essere annoverata tra tali elementi, non dovendo rappresentare un fattore in grado di influenzare le scelte economiche degli operatori commerciali⁷⁹.

Tuttavia nella applicazione concreta dell'imposta si possono verificare situazioni che possono determinare una violazione del principio di equità orizzontale.

Un primo caso si riscontra nella scelta di determinate forme giuridiche per i soggetti passivi dell'imposta, cioè si può verificare che alcune attività commerciali, sebbene simili sotto l'aspetto sostanziale, vengano assoggettate ad una differente disciplina fiscale a seconda della qualificazione giuridica che assume il soggetto economico⁸⁰.

Queste situazioni sono state stigmatizzate dalla Corte di giustizia, la quale ha più volte affermato che il principio di neutralità fiscale impedisce che operatori economici che

⁷⁹ VAT/GST guidelines, guideline 2, paragrafi 3 e 7.

⁸⁰ Per una analisi del fenomeno R. DE LA FERIA, *VAT: a new dawn for the principle of fiscal neutrality*,

svolgono le medesime attività siano trattati diversamente ai fini IVA a seconda della forma giuridica adottata per lo svolgimento dell'attività⁸¹.

Questa problematica ha sollevato criticità in particolare nell'ambito delle esenzioni accordate a determinati operatori economici sulla base della forma giuridica da essi rivestita, anche se di fatto svolgenti attività economiche similari agli altri operatori privi di tale qualificazione formale, come ad esempio le esenzioni accordate agli enti pubblici economici (c.d. *public bodies*)⁸².

Per garantire il rispetto del principio di equità orizzontale la Corte ha adottato il principio di interpretazione letterale delle norme (c.d. *principle of strict interpretation*) che, nella ipotesi in esame, impone di interpretare restrittivamente le norme di esenzione, impedendone l'applicazione estensiva a operazioni commerciali simili per natura o per forma giuridica rivestita dai soggetti economici svolgenti le attività⁸³. Pertanto, mediante il criterio letterale di interpretazione delle norme, la Corte ha effettuato un bilanciamento tra esigenze di politica economica, che costituiscono l'oggetto delle norme di esenzione, e il principio di equità orizzontale, garantendo la maggiore conformità possibile del sistema dell'imposta sul valore aggiunto al fondamentale principio di neutralità.⁸⁴

Un ulteriore caso in cui si può riscontrare una violazione del principio di equità orizzontale nella concreta applicazione dell'imposta concerne l'organizzazione generale dell'attività economica.

Sebbene, infatti, le linee guida elaborate dall'OCSE in materia di IVA stabiliscano che l'imposta non deve influenzare le decisioni degli operatori economici, è innegabile che l'aspetto fiscale rivesta un ruolo determinante nelle scelte commerciali e nei sistemi legislativi degli Stati membri esistono alcune violazioni del principio di neutralità.

⁸¹ Causa C-261/97 *Jennifer Gregg and Mervyn Gregg v Commissioners of Customs & Excise* (1999) ECR I-04947 e Causa C-144/00 *Criminal proceedings against Matthias Hoffman* (2003) ECR I-02921, paragrafo 27.

⁸² Per una compiuta analisi della tematica si rinvia a P. CENTORE, *Manuale dell'IVA europea*, Milano, 2008, p. 233 e F. MONTANARI, *Le operazioni esenti nel sistema dell'IVA*, 2013, p. 110 e ss.

⁸³ Causa C-287/00 *Commission v Germany* (2002) ECR I-5811, paragrafo 43; causa C-8/01 *Taksatorringen* (2003) ECR I-13711, paragrafo 26; causa C-284/03 *Temco Europe* (2004) ECR I-11232, paragrafo 17; causa C-498/03 *Kingscrest Associates Ltd and Montecello Ltd v Commissioners of Customs & Excise* (2005) ECR I-4427, paragrafo 29; causa C-44/11 *Finanzamt Frankfurt am Main V-Höchst v deutsche Bank AG* (2012) ECLI:EU:C:2012:276, paragrafo 42.

⁸⁴ Il principio in base al quale l'interpretazione dello scopo dell'introduzione della norma di esenzione debba essere effettuato in modo conforme non solo ai contenuti di quest'ultima, ma anche al principio di neutralità è affermato dalla Corte di Giustizia nella causa C-45/01 *Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie*

Con riferimento ad esse la Corte di giustizia ha affermato, conformemente a quanto indicato nella Sesta Direttiva IVA⁸⁵, che nell'applicazione dell'imposta sono ammesse minime infrazioni al principio di neutralità purché esse producano effetti insignificanti sulla concorrenza, cioè non falsino in modo determinante la libertà concorrenziale del mercato unitario⁸⁶.

L'analisi sin qui condotta sulla nozione del principio di neutralità nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto ha dimostrato che la sua definizione è il risultato di una evoluzione storica e che non è un elemento unitario e statico, bensì è costituita da un insieme di elementi, di natura legislativa e giurisprudenziale, ritenuti necessari per perseguire la efficienza economica.

Poiché la neutralità fiscale è lo strumento giuridico considerato indispensabile per il raggiungimento dell'obiettivo economico rappresentato dalla efficienza garantita dalla libera concorrenza del mercato, è evidente che nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto l'elemento giuridico svolge un ruolo servente rispetto al fine economico.

Tale dato è estremamente rilevante perché comporta che l'effettiva capacità del principio di neutralità di garantire allo stesso tempo elevati incassi per i bilanci dell'Unione e degli Stati membri utili per il mantenimento del sistema sociale e una piena efficienza economica non è un dato acquisito, ma va costantemente verificato confrontandolo con gli aspetti pratici e le carenze del sistema dell'imposta sul valore aggiunto attualmente vigente⁸⁷.

3. Le limitazioni al principio di neutralità.

Analizzando la legislazione europea e le procedure applicative dell'imposta nei sistemi fiscali dei singoli Stati membri si possono tuttavia riscontrare degli aspetti in contrasto con il principio di neutralità, che ne costituiscono importanti limitazioni.

⁸⁵ Art. 4, comma 5, secondo capoverso, della VI Direttiva del Consiglio 77/388/CEE del 17 maggio 1977 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari.

⁸⁶ Causa C-288/07 *Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs v Isle of Wight Council and Others* (2008) ECR I-7203, paragrafo 44.

Essi si riscontrano in primo luogo in alcune disposizioni della direttiva IVA, quali le norme di esenzione che non permettono la detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti oppure il trattamento fiscale di alcune cessioni di beni e servizi quali operazioni considerate incompatibili con lo scopo dell'imposta e che impediscono pertanto il diritto alla detrazione, causando distorsioni della concorrenza⁸⁸.

Ulteriori limitazioni al principio di neutralità si rinvengono anche nelle legislazioni dei Paesi membri. Tale circostanza è agevolata dal meccanismo di trasposizione dell'imposta dal livello europeo al livello nazionale mediante il ricorso allo strumento giuridico della direttiva che, come noto, vincola gli Stati al rispetto dello scopo in essa contenuto, lasciando loro piena libertà nella scelta degli strumenti legislativi idonei al suo perseguimento. Tale strumento, se da un lato appare più duttile e funzionale al raggiungimento di una armonizzazione fiscale che valorizzi e consideri le differenze e peculiarità dei sistemi legislativi e fiscali dei singoli Paesi aderenti l'Unione, dall'altro lato è fisiologicamente foriero di incertezza a causa delle differenti interpretazioni che i singoli Paesi possono fornire delle disposizioni contenute nelle direttive e tali divergenze provocano distorsioni della concorrenza.

Va anche rilevato che l'imposta sul valore aggiunto è caratterizzata da una estrema complessità⁸⁹, dovuta a varie ragioni, tra cui la sua natura (non statica e unitaria, come precedentemente illustrato, ma composta da vari elementi in correlazione l'un l'altro), la sua funzione (il perseguimento dell'efficienza economica mediante la creazione di un mercato unico) e l'ampiezza dell'ambito territoriale di applicazione.

Molto spesso tale complessità causa limitazioni al principio di neutralità.

Occorre dunque effettuare una analisi approfondita delle limitazioni che incontra in generale il principio di neutralità nell'imposta sul valore aggiunto al fine non solo di comprenderne la reale natura, ma soprattutto di capire se esse costituiscono la prova dell'attuale inefficacia di tale principio a perseguire lo scopo per il quale è stata istituita l'imposta oppure se sono la conseguenza di scelte legislative o politiche in contrasto con lo scopo dell'imposta e individuarne pertanto gli opportuni correttivi alla luce dei principi comunitari.

⁸⁸ Sull'analisi della problematica si rinvia a B.J.M.TERRA –J. KAJUS., *A guide to the Sixth VAT Directive*, cit., p. 1070. Sul punto si è espressa anche la Corte di Giustizia dell'Unione Europea nella causa C-4/94 *BLP Group plc v Commissioners of Customs & Excise* (1995) ECR I-983, paragrafo 25.

⁸⁹ La complessità dell'imposta sul valore aggiunto era un elemento sottolineato sin dall'inizio da Maurice

Per esigenze di coerenza e di logicità della trattazione le limitazioni alla neutralità verranno analizzate in relazione ai tre elementi costitutivi del principio, cioè si individueranno le limitazioni all'assenza di carico fiscale sulle attività economiche, le limitazioni al corretto funzionamento del mercato interno, vale a dire anche gli ostacoli agli scambi transfrontalieri tra Paesi membri dell'Unione, ed infine le limitazioni al principio di equità orizzontale.

3.1. Le limitazioni alla regola dell'assenza di carico fiscale sulle attività economiche.

Come precedentemente illustrato, l'imposta sul valore aggiunto non deve gravare sugli operatori economici coinvolti nel ciclo produttivo o di erogazione del servizio, ma solo sul consumatore finale. Gli oneri derivanti da tale imposta non sono solo quelli diretti, cioè costituiti dal tributo, ma anche quelli indiretti, cioè connessi all'applicazione del tributo.

Di conseguenza si analizzeranno prima le limitazioni al carico fiscale diretto, e successivamente le limitazioni costituite dall'esistenza di costi sopportati dagli operatori economici a causa dell'applicazione del tributo che ne compromettono la neutralità.

a) Gli oneri diretti

La neutralità dell'imposta viene assicurata attraverso il meccanismo della deduzione o del rimborso, pertanto l'analisi verterà essenzialmente sulle limitazioni del diritto alla detrazione e alle procedure di erogazione dei rimborsi.

L'articolo 1, comma 2, della Direttiva Iva stabilisce che *“il principio del sistema comune d'IVA consiste nell'applicare ai beni e ai servizi una imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero delle operazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase di imposizione”*. L'IVA è pertanto qualificata come una imposta generale sul consumo e il diritto alla detrazione sorge, a norma dell'art. 167, quando l'imposta detraibile diventa esigibile.

L'art. 168 della Direttiva IVA stabilisce che *“nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore i seguenti importi ”*

Come chiarito dalla Corte di giustizia, la disposizione citata richiede ai fini della sussistenza del diritto alla detrazione, un collegamento immediato e diretto tra una determinata particolare operazione di acquisto e una determinata operazione di vendita⁹⁰. Di conseguenza, le transazioni che non posseggono tale collegamento non danno diritto alla detrazione⁹¹.

Esiste però un significativo numero di operazioni che, pur non essendo effettuate all'interno di un ciclo produttivo, sono collegate ad esso e non sono effettuate per scopi personali. Escludere per queste ultime il diritto alla detrazione comporta di fatto una violazione del principio di neutralità. Per ovviare a tale inconveniente la Corte effettua generalmente una eccezione, considerando i costi sostenuti dai soggetti passivi dell'imposta per attività fuori dallo scopo dell'IVA come costi generali dell'attività economica, garantendo loro un determinato credito d'imposta⁹².

Al contrario si può verificare anche la situazione opposta, cioè che determinate operazioni effettuate nell'ambito di una attività economica siano destinate ad un uso privato o, più generalmente, per fini estranei all'impresa (art. 26 Direttiva IVA). In tali casi gli operatori economici dovrebbero essere assimilati ai consumatori finali ed essere incisi dal tributo, non godendo del diritto alla detrazione dell'imposta al fine di assicurare il rispetto del principio di neutralità, purché però le misure adottate a tal fine non producano conseguenze distorsive della concorrenza, come stabilito dall'art. 26, comma 2, della Direttiva IVA.

Lo strumento utilizzato dal legislatore per ripristinare il corretto funzionamento dell'imposta consiste nella riqualificazione dell'operazione, attività quest'ultima rimessa al soggetto passivo. In altri termini l'operazione viene inizialmente considerata relativa all'attività economica e successivamente qualificata estranea ad essa o destinata ad un uso personale, con conseguente restituzione dell'imposta indebitamente detratta.

⁹⁰ Tra le altre causa C-435/05 *Investrand BV v Staatssecretaris van Financiën* (2007) ECR I-1315, paragrafo 23; causa C-32/03 *I/S Fini H v Skatteministeriet* (2005) ECR I-1599, paragrafo 26; causa C-408/98 *Abbey National plc v Commissioners of Customs & Excise* (2001) ECR I-1361, paragrafo 26; causa C-98/98 *Commissioners of Customs and Excise v Midland Bank plc* (2000) ECR I-4177, paragrafo 24.

⁹¹ Causa C-184/04 *Uudenkaupungin kaupunki* (2006) ECR I-3039, paragrafo 24; causa C-72/05 *Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny v Finanzamt Landshut* (2006) ECR I-8297, paragrafo 20; causa C-515/07 *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie v Staatssecretaris van Financiën* (2009) ECR I-839, paragrafo 28.

⁹² Tra le altre C-16/00 *Cibo Participation SA v Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais* (2001) ECR I-6663, paragrafo 33; causa C-435/05 *Investrand*, cit., paragrafo 24; causa C-465/03 *Kretztechnik AG v Finanzamt Linz* (2005) ECR I-4357, paragrafo 36; causa C-98/98 *Midland Bank plc*, cit., paragrafi 23 e 31;

Tale meccanismo, oltre a costituire una violazione del principio di uguale trattamento tra soggetto passivo che riveste la veste formale di operatore economico e soggetto passivo persona fisica privata, determina anche illegittimi benefici in termini di disponibilità finanziaria da parte degli operatori economici che, anziché vedersi negata da subito il diritto alla detrazione, possono posticipare ad un momento successivo il pagamento dell'imposta dovuta.

Queste conseguenze negative sono state riconosciute dalla Corte, che però le ha giustificate valorizzando lo specifico status giuridico che riveste l'operatore commerciale, dal quale sorge tra le altre cose l'obbligo di pagare l'IVA e di riscuoterla⁹³.

In realtà tale meccanismo si rivela inadeguato a garantire la neutralità del tributo e le conseguenze negative che produce vanno ricondotte ad un errore originario che consiste nell'ammettere l'esistenza di attività svolte da operatori commerciali ad uso personale o per finalità estranee all'impresa.

Come esplicitamente stabilito dalle linee guida elaborate dall'OCSE *“la necessaria conseguenza dell'affermazione secondo cui l'IVA è una imposta sul consumo effettuato dal consumatore finale quale privato è che il relativo onere non deve rimanere a carico degli operatori economici. Ciò deriva come conseguenza logica dalla considerazione che l'IVA è una imposta che grava sul consumatore privato e che gli operatori economici, non rivestendo tale qualifica, sono incapaci di compiere un consumo finale o in qualità di privati consumatori”*⁹⁴.

Problemi simili si pongono anche con riferimento alle limitazioni del diritto di detrazione per le operazioni di acquisto connesse ad operazioni esenti⁹⁵.

A livello teorico tale limitazione deriva dall'essenza stessa del diritto alla detrazione⁹⁶: essa crea un collegamento tra operazioni di acquisto e operazioni di vendita in situazioni in cui

⁹³ Causa C-460/07 *Sandra Puffer*, cit., paragrafo 56.

⁹⁴ VAT/GST guidelines, guideline 6.

⁹⁵ La limitazione al diritto di detrazione per le operazioni di acquisto effettuate per realizzare attività commerciali esenti è supportata dall'art. 168 della Direttiva IVA e anche dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia. Si vedano, tra le altre, Causa C-137/02 *Finanzamt Offenbach am Main-Land v Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hüninghausen und Wolfgang Klein GbR* (2004) ECR I-5547, paragrafo 37; causa C-435/05 *Inverstrand BV v Staatssecretario van Financiën* (2007) ECR I-1315, paragrafo 22; causa C-437/06 *Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG v Finanzamt Göttingen* (2008) ECR I-1597, paragrafo 25; causa C-102/08 *Finanzamt Düsseldorf-Süd v SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH&Co. Objekt Offenbach KG* (2009) ECR I-4629, paragrafo 71; causa C-29/08 *Skatteverket v AB SKF* (2009) ECR I-10413, paragrafo 56.

l'imposta sul valore aggiunto pagata da una attività commerciale può essere rivendicata soltanto dai clienti che hanno effettuato cessioni imponibili, non anche esenti, e in tal modo si garantirebbe il rispetto del principio di neutralità.

Tuttavia tale collegamento è semplicistico ed imperfetto in quanto equipara il divieto di detrarre l'imposta a carico del consumatore privato alla negazione del diritto di detrazione per l'operatore economico che svolge operazioni economiche esenti⁹⁷.

Il principio fondamentale su cui si fonda la neutralità è che l'imposta sul valore aggiunto non deve gravare sulle attività commerciali; di conseguenza gli operatori economici che compiono attività esenti sono pur sempre soggetti che svolgono una attività economica e limitare o negare loro il diritto alla detrazione dell'imposta pagata sugli acquisti rappresenta una violazione del principio di neutralità.

Va del resto evidenziato che la limitazione del diritto alla detrazione per gli acquisti collegati a cessioni esenti incontra varie eccezioni. Ad esempio, la Direttiva IVA garantisce un diritto di credito per le cessioni che consistono in transazioni bancarie e finanziarie ogniqualvolta il cliente sia stabilito in un Paese extracomunitario (art. 135, comma 1, lettera f) oppure quando tali operazioni siano relative direttamente a beni esportati dall'Unione (art. 169, comma 1, lettera c). La stessa Corte di giustizia ha introdotto una deroga a tale limitazione quando ha garantito il diritto di detrarre l'imposta sul valore aggiunto pagata da un operatore economico sui servizi sostenuti per effettuare una cessione di azioni esente da IVA⁹⁸.

In realtà le esenzioni sono la conseguenza di scelte politiche effettuate per ragioni essenzialmente economiche e limitarne il diritto di detrazione per garantire la neutralità del tributo, cercando di effettuare un bilanciamento tra interesse economico e interesse fiscale dell'Unione, appare non conforme ai principi fondamentali del tributo.

Ad esempio, le eccezioni stabilite per le transazioni finanziarie e bancarie extracomunitarie sono giustificate sulla base della considerazione che negare in questi casi il diritto alla detrazione dell'imposta avrebbe compromesso la posizione competitiva dell'Unione Europea nel settore bancario e finanziario, rendendo le sue transazioni più costose rispetto a quelle extracomunitarie. Ciò tuttavia implica l'ammissione che l'applicazione di restrizioni

⁹⁷ J. ENGLISCH, *VAT and General Principles of EU law*, in Dennis Weber eds, *Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration*, Amsterdam, IBFD, 2010, pp. 244 e 245.

ad attività economiche esenti determina effetti distorsivi della concorrenza e che, quindi, non garantisce la neutralità dell'imposta⁹⁹.

L'analisi condotta dimostra che il vero problema è costituito dalla categoria delle esenzioni che riflettono scelte politiche in contrasto però con il perseguimento della neutralità dell'imposta e quindi, in ultima analisi, con l'efficienza economica del mercato unico.

In esse si evidenzia infatti il contrasto tra l'esigenza di garantire, da una parte, il rispetto del meccanismo fondamentale dell'imposta sul valore aggiunto, limitando il diritto di detrazione sugli acquisti correlati a cessioni svolte da operatori economici non soggette tuttavia al tributo, e dall'altro l'esigenza di evitare gli effetti distorsivi che tale limitazione comporta alla concorrenza, costituendo di fatto tali limitazioni un costo indiretto a carico degli operatori economici che violano in ultima analisi il principio di neutralità del tributo.

Proseguendo nella analisi, il Capo 3 del Titolo X della Direttiva IVA disciplina le limitazioni del diritto a detrarre l'imposta, stabilendo al secondo capoverso del primo comma dell'art. 176 che "in ogni caso saranno escluse dal diritto a detrazione le spese non aventi un carattere strettamente professionale, quali le spese suntuarie, di divertimento o di rappresentanza". In tal modo viene sottolineato lo stretto collegamento tra diritto alla detrazione e attività economica professionale, escludendo pertanto tutte le attività svolte ad uso personale e comunque al di fuori di una attività economica.

L'IVA è tuttavia una imposta plurifase che viene riscossa ad ogni singolo stadio del ciclo economico e può dunque accadere che una operazione inserita nel processo produttivo venga soggetta all'imposta ma in seguito sia riqualificata come personale, escludendo di conseguenza il diritto alla detrazione.

Sussistono tuttavia problemi applicativi circa l'esatta individuazione delle operazioni economiche e la loro distinzione con attività ad esclusivo uso personale¹⁰⁰.

Va inoltre rilevato che la qualificazione di tali operazioni non è automatica e oggettiva, ma spesso dipende dalla interpretazione e dalla valutazione delle circostanze concrete del

⁹⁹ Si veda al riguardo la nota tecnica XXI/1156/96 effettuata dalla Commissione, "A common System of VAT – A programme for the Single Market – Description of the General Principles".

¹⁰⁰ Causa C-258/95 *Julius Fillibeck Söhne GmbH&Co. KG v Finanzamt Newstadt* (1997) ECR I-5577 e causa C-124/12 *AES-3C Maritza East I EOOD v Direktor na Direktsia "Obzhalvane i upravlenie na*

caso¹⁰¹. Tale fattore, unito al fatto che la disciplina dell'imposta impone un limite temporale all'esercizio del diritto alla detrazione seppur con eventuali aggiustamenti, può provocare una violazione del principio di neutralità, ad esempio quando una operazione inizialmente qualificata come personale venga poi immessa nel ciclo produttivo e non sussistano più i requisiti temporali richiesti dalla normativa per esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta indebitamente assolta¹⁰².

Ulteriori limitazioni sono quelle indicate dall'art. 176, comma 2, della Direttiva IVA, in base al quale "fino alla entrata in vigore delle disposizioni di cui al primo comma, gli Stati membri possono mantenere tutte le esclusioni previste dalla loro legislazione nazionale al 1 gennaio 1979 o, per gli Stati membri che hanno aderito alla Comunità dopo tale data, alla data della loro adesione".

Infine vi sono le limitazioni indicate al disposto dell'art. 177, comma 1, della Direttiva IVA, in base al quale "previa consultazione del comitato IVA, ogni Stato membro può, per motivi congiunturali, escludere totalmente o in parte dal regime delle detrazioni la totalità o parte dei beni di investimento o altri beni".

b) Gli oneri indiretti

L'imposta sul valore aggiunto è una imposta sul consumo privato; pertanto i costi collegati e causati dalla applicazione del tributo che costituiscono elementi negativi nel bilancio dei soggetti che svolgono una attività economica (c.d. oneri indiretti) vanno considerati in contrasto con il principio di neutralità dell'imposta.

Tra essi possono essere annoverati, ad esempio, i costi derivanti dall'applicazione del tributo.

Uno degli obiettivi dell'imposta sul valore aggiunto è quello di essere neutrale per le attività commerciali. Tuttavia la sua applicazione pratica richiede che tali attività adottino determinate procedure amministrative al fine di adempiere gli obblighi imposti dalla legge e

¹⁰¹ Causa C-258/95 *Julius Fillibeck Söhne GmbH&Co. KG v Finanzamt Newstadt*, cit., e causa C-124/12 *AES-3C Maritza East 1 EOOD v Direktor na Direktsia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, Plovdiv*, cit.

¹⁰² Case C-460/07 *Sandra Puffer v Unabhängiger Finanzsenat, Aussenstelle Linz* (2009) ECR I-3251, paragrafo 44. Questa problematica è stata sollevata dall'Avvocato generale Sharpston nella causa c- (nota 506). Al riguardo si veda anche la causa C-434/03 *P. Charles and T.S. Charles-Tijmens v Staatssecretaris*

ciò costituisce un costo che grava sugli operatori commerciali e il cui importo è estremamente rilevante a causa della complessità del tributo¹⁰³.

Ulteriori oneri indiretti gravanti sugli operatori economici sono quelli derivanti dalla adozione di procedure amministrative volte ad ottenere il rimborso dell'IVA pagata sugli acquisti. E' evidente che tali costi costituiscono una violazione del principio di neutralità del tributo, posto che è proprio il meccanismo della detrazione ad assicurarne la neutralità e tutto ciò che rappresenta una spesa per ottenere ciò che è fisiologicamente dovuto non può che costituire un onere aggiuntivo indebito. Come ha sottolineato il Libro Verde adottato dalla Commissione *“il diritto alla detrazione dell'IVA è fondamentale per assicurare che l'imposta sia neutrale per le attività commerciali. La misura in cui l'imposta è deducibile costituisce un elemento chiave, così come i termini temporali e le modalità con le quali deve essere dedotta”*¹⁰⁴.

Nonostante la loro estrema importanza nell'assicurare la corretta applicazione dell'imposta, le procedure di rimborso sollevano enormi criticità nell'implementazione del tributo¹⁰⁵.

In relazione alle procedure nazionali di rimborso, il principale problema è costituito dal ritardo nell'ottenimento dell'IVA pagata in eccesso e il correlato pagamento di interessi moratori.

La Direttiva IVA non ha previsto tale criticità, limitando a stabilire all'art. 183 che *“ qualora, per un periodo d'imposta, l'importo delle detrazioni superi quello dell'IVA dovuta, gli Stati membri possono far riportare l'eccedenza al periodo successivo, o procedere al rimborso secondo modalità da essi stabilite. Tuttavia gli Stati membri possono rifiutare il rimborso o il riporto se l'eccedenza è insignificante”*.

La Corte di giustizia ha cercato di porvi rimedio stabilendo che il principio di neutralità può essere ristabilito se venga introdotta la possibilità di compensare successivamente i costi causati dalla temporanea mancata restituzione dell'IVA¹⁰⁶.

¹⁰³ La problematica dei costi amministrativi e procedurali derivanti dall'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto è stata ampiamente studiata dalla dottrina. Per una completa analisi si rinvia a C. EVANS, *Taxation Compliance and Administrative Costs: An Overview*, in M. LANG and others eds, *Tax Compliance Costs for Companies in an Enlarged European Community*, Wien, 2008, pp. 447-468.

¹⁰⁴ Commission, Green Paper on the future of VAT towards a simpler, more robust and efficient VAT system, COM 2010, final, punto 5.1.3.

¹⁰⁵ Una approfondita analisi sul tema è effettuata da L. EBRILL et a., *The Modern VAT*, Washington DC, International Monetary Fund, 2001, p. 155 e ss.

¹⁰⁶ Causa C-107/10 *Enel Maritsa Iztok 3 AD v Direktor “Obzhalvane i upravlenie na izpalnemioto” NAP*

Si potrebbe tuttavia interpretare quanto stabilito dalla Corte come un limite massimo alla durata delle limitazioni alla restituzione dell'imposta in eccesso pagata dai soggetti passivi, nel senso che i Paesi membri possono autorizzare questi ultimi a riportare in avanti la stessa imposta chiesta a rimborso per un periodo massimo di tre esercizi e solamente a condizione che l'esercizio fiscale corrisponda ad un mese¹¹⁰.

Sebbene quest'ultima interpretazione assicuri un maggior rispetto del principio di neutralità, essa tuttavia va valutata caso per caso in concreto e non fornisce comunque una soluzione certa alla problematica in esame.

Con riferimento alle procedure transfrontaliere di rimborso si pongono problemi analoghi a quelli illustrati per le procedure nazionali.

Accade spesso, infatti, che i soggetti passivi sostengano l'imposta in uno Paese membro nel quale non sono stabiliti e hanno il diritto di ottenere il rimborso dell'imposta pagata secondo quanto stabilito dagli articoli 170 e 171 della Direttiva IVA.

Per far ciò devono attivare una procedura di rimborso transfrontaliera che implica l'instaurazione di una procedura amministrativa specifica che, pur essendo ora completamente elettronica, è estremamente tecnica e richiede un determinato periodo di tempo in quanto l'istanza di rimborso deve essere prima approvata dallo Stato membro competente per la richiesta e successivamente approvata anche dallo Stato membro che deve erogare il rimborso ed infine il pagamento deve essere eseguito.

E' dunque evidente che anche in questa ipotesi i costi e i tempi tecnici connessi a tale procedura costituiscono degli oneri indiretti a carico degli operatori economici in contrasto con il principio di neutralità del tributo.

Ulteriori costi collegati e causati dalla applicazione del tributo che costituiscono oneri indiretti a carico degli operatori economici possono essere individuati nelle ipotesi di responsabilità cumulativa e solidale per il pagamento dell'imposta.

L'identificazione del soggetto responsabile della riscossione e della restituzione dell'imposta alle autorità fiscali soggiace alle regole stabilite dal Titolo XI, Capitolo I, Sezione I della Direttiva IVA. Il principio generale stabilisce che il cedente riscuotere l'imposta dal cessionario ed è responsabile della sua restituzione alle autorità fiscali. Tuttavia la Direttiva IVA, all'art. 205, prevede anche ipotesi di responsabilità cumulativa e

¹¹⁰ In questi termini causa C-274/10 *European Commission v Republic of Hungary* (2011) ECR I-7289,

solidale, cioè prevede che i Paesi membri possano considerare responsabili per l'assolvimento dell'imposta anche soggetti diversi dal cedente. Al riguardo la Corte di giustizia ha stabilito che, quando sia accertato che un soggetto passivo abbia partecipato ad una transazione coinvolta in una frode finalizzata alla evasione dell'IVA, i Tribunali nazionali possono negare a tale soggetto il diritto alla detrazione dell'imposta assolta se ritengono che questi conosceva o avrebbe dovuto ragionevolmente sospettare che tale transazione fosse coinvolta in una frode¹¹¹.

Ci si domanda se queste ipotesi costituiscano una violazione del principio di neutralità dell'imposta, imponendo un onere a carico degli operatori economici.

Ad una prima analisi la risposta a tale domanda sembra essere positiva poiché considerare responsabile del mancato assolvimento dell'imposta un soggetto passivo diverso da quello sul quale grava in prima istanza tale obbligo, impedendogli la detrazione dell'imposta assolta, costituisce un onere posto a carico dell'operatore economico.

Se però si approfondisce l'analisi, si può rilevare che la estensione di responsabilità in esame, e la correlata limitazione al diritto di detrazione, più che un carattere sanzionatorio ha in realtà un carattere ripristinatorio. Infatti in queste ipotesi sussiste una rilevante probabilità che il soggetto passivo abbia assunto il rischio di essere coinvolto in una frode in cambio dell'ottenimento di un qualche tipo di vantaggio economico. Ed è proprio questo profitto indebitamente ottenuto che gli Stati membri eliminano attraverso una operazione di bilanciamento, cioè negando al soggetto il diritto alla detrazione dell'imposta assolta. In questo modo non si potrebbe configurare una violazione del principio di neutralità del tributo, bensì la garanzia del suo ripristino in ipotesi di patologie nel meccanismo di applicazione del tributo.

3.2. Le limitazioni alla regola del corretto funzionamento del mercato interno.

In base al principio di neutralità il sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto dovrebbe essere imparziale sin dall'origine e conservare tale status ad ogni stadio del ciclo

¹¹¹ Tra le varie sentenze sull'argomento si possono citare le cause riunite C-439/04 e C-440/04 *Kittel*, cit. e causa C-384/04 *Commissioners of Customs & Excise and Attorney General v Federation of Technological*

produttivo fino al consumatore finale, in modo tale da assicurare la libera concorrenza che conduce all'efficienza economica¹¹².

Tuttavia, analizzando la concreta applicazione dell'imposta, è difficile negare che essa non condizioni le operazioni transfrontaliere impedendo di fatto la creazione di un reale mercato unico¹¹³.

Infatti il sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto ha portato a numerose differenziazioni nella sua applicazione all'interno dei sistemi legislativi dei singoli Paesi membri. L'impatto di tali differenziazioni è aumentato con la crescita del commercio transfrontaliero e con la globalizzazione¹¹⁴ in quanto gli operatori economici devono frequentemente tenere conto delle legislazioni di Paesi diversi da quello in cui sono stabiliti e le cui peculiarità, dovute sostanzialmente alla mancata armonizzazione delle legislazioni fiscali, sollevano rilevanti ostacoli al commercio all'interno del mercato unico.

Queste differenziazioni, come accennato, sono causate dalla ancora incompleta armonizzazione fiscale delle legislazioni dei Paesi membri dell'Unione, avallata del resto dalla stessa Direttiva IVA che nel Titolo XIII prevede varie deroghe nell'applicazione delle norme istitutive dell'imposta e tali deroghe costituiscono la fonte delle differenziazioni applicative del tributo nei vari sistemi fiscali nazionali.

Le aree maggiormente problematiche sono quelle che impediscono la creazione di un mercato unico europeo, tra le quali possono essere annoverati gli accordi tra giurisdizioni e la convergenza delle aliquote IVA, e quelle che danneggiano il funzionamento del mercato unico, tra cui vi sono le limitazioni alla deducibilità dell'imposta e il trattamento fiscale degli enti pubblici economici.

a) Limiti alla creazione di un mercato unico

Il primo nodo problematico del sistema comunitario dell'imposta sul valore aggiunto ai fini della instaurazione di un mercato unico è stato individuato negli accordi tra giurisdizioni,

¹¹² Articolo 4 della Prima Direttiva IVA.

¹¹³ Per una approfondita analisi della problematica si rinvia a R. DE LA FERIA, *The EU VAT system and the Internal Market*, cit., p. 100 e ss.

¹¹⁴ Institute of Fiscal Studies, *A retrospective Evaluation of Elements of the EU VAT System – Final Report*, p.56

<http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/report_evaluation_

vale a dire le norme e le procedure applicabili alle transazioni tra due o più Paesi diversi, in particolare quelli tra Paesi membri.

Questi accordi possono essere suddivisi in due categorie: le regole relative alla individuazione del luogo della prestazione, cioè lo Stato nel quale la transazione economica deve essere tassata, e quelle concernenti gli accordi tra amministrazioni fiscali.

L'importanza della individuazione del Paese in cui va applicata e riscossa l'imposta per impedire effetti distorsivi nel commercio transfrontaliero è già stata analizzata in precedenza come requisito essenziale per il raggiungimento della neutralità nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto.

Le norme della Direttiva IVA che regolano l'argomento (gli articoli da 43 a 59) sono state oggetto di varie modifiche nel corso degli anni al fine di adattare la legislazione europea alle novità più recenti, prima tra tutte la diffusione delle nuove tecnologie.

Tali modifiche tuttavia non hanno creato un sistema di regole unitario e coerente, ma basato su una regola (il principio del Paese di destinazione) e numerose eccezioni di carattere casistico che hanno contribuito ad aumentare la complessità dell'imposta, causando conseguenze negative.

La conseguenza negativa più evidente è stata l'aumento dei costi per uniformarsi alle regole stabilite dal sistema, la cui estremo tecnicismo e difficoltà di comprensione richiede la consulenza di consulenti fiscali.

Ulteriore conseguenza negativa provocata dalla complessità del sistema è la mancanza di certezza provocata dalle differenti interpretazioni che le varie Amministrazioni fiscali degli Stati membri forniscono a tali norme, le quali possono determinare ipotesi di doppia tassazione o di non tassazione.

Anche il mancato allineamento delle aliquote IVA può essere individuato quale fattore che impedisce la creazione di un mercato unico.

Sebbene nel corso degli anni siano stati commissionati vari studi sull'argomento e siano state avanzate varie proposte di legge, allo stato attuale la mancata convergenza e armonizzazione delle aliquote IVA tra i Paesi aderenti all'Unione ha prodotto conseguenze negative sia per i privati consumatori, sia per gli operatori economici.

E' evidente, infatti, che i soggetti che operano in Paesi membri dove vigono aliquote IVA più basse hanno un vantaggio competitivo rispetto agli altri operatori commerciali che

risiedono invece in Paesi con aliquote più elevate, con notevoli effetti distorsivi della concorrenza.

Questa circostanza, unita all'aumento dei costi relativi alla *compliance* dovuti alle difficoltà connesse alla interpretazione della aliquota IVA applicabile ad una determinata transazione commerciale a seconda del Paese membro in cui viene effettuata e agli ostacoli prodotti al commercio all'interno dell'Unione, compromette la neutralità dell'imposta sul valore aggiunto, impedendo di fatto l'instaurazione di un mercato unico¹¹⁵.

b) Limiti al corretto funzionamento del mercato unico

Con riferimento, invece, ai fattori che ostacolano il corretto funzionamento del mercato unico, tra essi vanno senza dubbio annoverate le limitazioni e le esclusioni del diritto alla detrazione previste dalla legislazione europea.

L'art. 1, comma 2, secondo capoverso, della Direttiva 2006/112/CE stabilisce che “a ciascuna operazione l'IVA, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo”.

Dalla disposizione di legge citata emergono tre principi che costituiscono il fondamento del diritto di detrazione delineato nel sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto: il principio di detrazione integrale, in base al quale deve essere accordata la detrazione dell'intera imposta pagata per l'acquisto di beni e servizi connessi allo svolgimento di una attività economica; il principio di detrazione globale, ossia il diritto di detrazione deve essere riconosciuto per tutte le attività commerciali e non solo ad alcune di esse, ed infine il principio della detrazione immediata, cioè il diritto di detrazione deve essere esercitato non appena l'imposta è esigibile.

Come è stato illustrato in precedenza, e come verrà ampiamente analizzato e approfondito nei successivi capitoli, la legislazione europea ha introdotto e previsto numerose limitazioni e deroghe al diritto di detrarre l'imposta che, seppur motivate da differenti ragioni di carattere politico ed economico, in molti casi compromettono la neutralità del tributo

¹¹⁵ Per una approfondita analisi della questione si rinvia a R. DE LA FERIA, *The EU VAT System and the*

creando rilevanti difficoltà applicative che hanno un impatto negativo sul corretto funzionamento del mercato unico.

Infine un ulteriore ostacolo, seppur indiretto, al regolare funzionamento del mercato unico può essere individuato nel trattamento fiscale degli enti pubblici economici, in particolare le esenzioni loro accordate dalla legislazione comunitaria.

Rinviando a quanto illustrato in precedenza su tale questione, in questa sede si evidenzia come i problemi relativi all'esatta interpretazione e delimitazione della nozione di ente pubblico economico, così come l'esatta comprensione del meccanismo di esenzione o di frazionamento dell'imposta loro applicabile, oltre a implicare incoerenze concettuali, determini altresì effetti distorsivi della concorrenza, legittimando la pianificazione di politiche fiscali aggressive da parte di alcuni operatori commerciali e provocando erosioni della base imponibile che vanno a discapito della neutralità dell'imposta¹¹⁶.

3.3. Le limitazioni al principio di equità orizzontale.

L'analisi effettuata sulla definizione del principio di neutralità ha dimostrato che concorre a delinearne parte integrante del suo contenuto il principio di equità orizzontale, in base al quale situazioni similari devono essere trattate in modo similare¹¹⁷.

Tuttavia nella legislazione europea e nella concreta applicazione dell'imposta si riscontrano violazioni di tale principio che possono essere ricondotte a quattro tipologie.

a) Ineguale allocazione del carico fiscale

La neutralità dell'imposta implica non solo l'assenza di carico fiscale sulle attività economiche, ma anche l'eguale allocazione e distribuzione di tale onere.

Nella pratica tuttavia accade che tale ripartizione sia asimmetrica tra gli operatori economici coinvolti nel ciclo produttivo, e ciò costituisce una violazione del principio di equità orizzontale.

¹¹⁶ In questi termini R. DE LA FERIA, *The EU VAT System and the Internal Market*, cit., p. 163 e ss.

¹¹⁷ Institute of Fiscal Studies, *A retrospective Evaluation of Elements of the EU VAT System – Final Report* (Commission Report 2011) in http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/report_evaluation_v

I più importanti fattori che provocano tale asimmetria possono essere individuati nei numerosi obblighi di adeguamento alla disciplina del tributo a carico dei soggetti passivi e nella procedura dei rimborsi transfrontalieri.

Con riferimento al primo elemento, la distribuzione del carico fiscale tra i vari operatori economici è condizionata da vari fattori quali, ad esempio, la natura dell'attività economica svolta e il luogo di svolgimento.

E' stata posta la questione circa le dimensioni dell'operatore economico, cioè quale sia la soglia al di sopra della quale un operatore economico possa essere considerato un soggetto passivo d'imposta¹¹⁸. Si è infatti osservato che il carico fiscale maggiore è sostenuto proprio dai soggetti che si trovano appena sopra tale soglia e che diminuisce più che proporzionalmente al suo aumentare. In altri termini è stato dimostrato che le piccole e medie imprese sopportano costi per l'adeguamento alla disciplina IVA notevolmente maggiori rispetto a quelli sostenuti dalle società di grandi dimensioni e dalle multinazionali¹¹⁹.

In relazione al secondo elemento, le procedure di rimborso transfrontaliero garantiscono il perseguimento della neutralità dell'imposta poiché assicurano che il tributo venga riscosso nel Paese di destinazione dei beni e servizi. Pertanto le cessioni intracomunitarie non sono soggette all'imposta, mentre gli acquisti intracomunitari vengono tassati nello stesso modo degli acquisti nazionali.

Tale uguaglianza tra transazioni nazionali e intracomunitarie entra però in crisi quando le transazioni oltre confine vengono effettuate in Paesi in cui gli operatori economici che le effettuano non sono registrati, in quanto la mancata registrazione impedisce loro di chiedere il rimborso dell'imposta pagata in base alle leggi nazionali dello Stato di appartenenza.

Sebbene la questione sia stata regolata da una Direttiva comunitaria (c.d. Direttiva rimborsi)¹²⁰, non è stata raggiunta una situazione di uguaglianza tra procedure di rimborso nazionali e procedure di rimborso intracomunitarie sia in termini di requisiti richiesti per il

¹¹⁸ Commission, Proposal for a Council Directive amending Directive 77/388/ECC on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes in respect of the common value added tax scheme applicable to small and medium-sized businesses", p. 444; Commission of the European Communities, Proposal for a Council Directive amending Directive 77/388/EEC as regards the place of supply of services.

¹¹⁹ C. EVANS, *Taxation Compliance and Administrative Costs: An Overview*, cit., pp. 447-468. In ogni caso per una più dettagliata analisi del tema si rinvia a C. A. HERBAIN, *VAT Neutrality*, cit., p. 176 e ss.

¹²⁰ Direttiva del Consiglio 2008/9/EC che fornisce regole dettagliate per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto, stabilito dalla Direttiva 2006/112/EC per i soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro al

suo ottenimento, sia in termini temporali nella sua erogazione, con un conseguente aumento dei costi di *compliance* a carico degli operatori economici¹²¹.

b) Trattamenti fiscali speciali

Il principio di equità orizzontale impone che beni e servizi simili siano soggetti al medesimo trattamento fiscale ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

La legislazione europea, tuttavia, ha introdotto numerose deroghe a tale principio per varie ragioni, politiche economiche e anche fiscali, al fine cioè di adottare strumenti per combattere le frodi e più in generale l'evasione dell'imposta.

Nonostante le buoni intenzioni questi regimi speciali costituiscono una grave violazione del principio di equità e conseguentemente della neutralità del tributo.

Ad esempio, il rischio di distorsioni della concorrenza all'interno del mercato comune ha indotto l'Unione europea ad introdurre specifici regimi giuridici per le transazioni transfrontaliere usando soglie di reddito per allocare l'obbligo tributario, come ad esempio il regime dell'aliquota fissa (c.d. flat rate scheme, art. 281 della Direttiva IVA), il regime speciale per le agenzie di viaggio (art. 306 della Direttiva IVA), quello per gli agricoltori, quello per i beni di seconda mano e quello per i dispositivi elettronici (artt. 98 e 99 della Direttiva IVA).

Va inoltre osservato che gli Stati membri sono autorizzati a mantenere o introdurre regimi giuridici speciali per determinate categorie di beni e servizi¹²².

Si fa riferimento non solo alle deroghe applicabili durante il regime transitorio (sino cioè alla completa armonizzazione del sistema dell'imposta sul valore aggiunto) e relative alle deroghe ed eccezioni già esistenti nei singoli Paesi prima che gli stessi entrassero a far parte dell'Unione, ma anche ai regimi giuridici speciali che ogni Stato membro può introdurre per semplificare il meccanismo del tributo o per prevenirne l'evasione, previa autorizzazione della Commissione.

¹²¹ Sul punto si rinvia alla analisi contenuta in European Commission Taxation and Customs Union, Right to deduct input VAT and VAT refunds, 12 giugno 2014, in http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_refunds/ e Committee on Fiscal Affairs, VAT/GST Relief for Foreign Businesses: The State of Play. A Business and Government Survey, febbraio 2010, in http://oecd.org/document/47/0,3343,en_2649_33739_44560815_1_1_1_1,00.htm.

Come già osservato, queste deroghe provocano rilevanti effetti negativi, compromettendo il principio di neutralità dell'imposta e impedendo di fatto il corretto funzionamento del mercato unico.

c) Organizzazione delle attività economiche

Il principio di equità orizzontale impone che beni e servizi simili siano trattati fiscalmente in modo simile, indipendentemente da qualunque fattore. Si è però rilevato che molteplici ragioni hanno condotto il legislatore europeo a introdurre o ammettere l'esistenza di eccezioni, deroghe o regimi speciali che, uniti alla sempre più marcata competizione del mercato, hanno spinto gli operatori economici a sfruttare le asimmetrie del sistema plasmando la loro struttura giuridica, la loro organizzazione e le caratteristiche della loro attività per ridurre il carico fiscale e diventare pertanto maggiormente competitivi.

E' infatti evidente che la scelta del Paese in cui stabilire l'attività è estremamente importante per garantirne il successo non solo per i fattori economici, politici e sociali, ma anche per ragioni fiscali in quanto, sebbene in ambito IVA valga il principio della tassazione nel paese di destinazione, l'esperienza pratica ha dimostrato che usufruendo di particolari regimi fiscali garantiti in determinati Stati oppure stabilendo la propria attività in Stati extra UE dove non esiste l'IVA (ad esempio, gli USA), si possono ottenere rilevanti vantaggi fiscali¹²³.

Notevoli benefici fiscali si possono ottenere anche usufruendo delle differenti aliquote IVA presenti nei vari Paesi membri per i medesimi beni e servizi o per beni e servizi simili o sostitutivi¹²⁴.

¹²³ Al riguardo, tra i numerosi contributi, "VAT: special arrangements applicable to services supplied electronically" in http://europa.eu/legislation_summaries/information_society/other_policies/131044_en.htm: European Commission, VAT Package: Commission welcomes adoption by ECOFIN Council of new rules on the place of supply of services and a new procedure for VAT refunds, in http://europa.eu/rapid/press-release_IP-08-208_en.htm?locale=FR; OECD Discussion Draft for Public Consultation, International VAT/GST guidelines, guidelines on place of taxation for business-to-consumer supplies of services and intangibles, 18 dicembre 2014; B. KOLOZS, *Neutrality in VAT*, in M.LANG, P. MELZ et al., *Value Added tax and Direct Taxation, similarities and differences*, Amsterdam, IBFD, 2009, pp. 201-212; D.M.PARRILLI, *Tax Treatment of Companies Providing Grid Services: Direct v Indirect Taxation*, in M.LANG, P. MELZ et al., *Value Added tax and Direct Taxation, similarities and differences*, Amsterdam, IBFD, 2009, pp. 743-769.

¹²⁴ Copenhagen Economics, *Reduced VAT for environmentally friendly products* (Commission Report 2008) in http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/economic_s

Anche la forma e struttura giuridica di cui si dota il soggetto passivo può diventare un fattore determinante per l'ottenimento di vantaggi fiscali in contrasto con il principio di equità orizzontale.

La legislazione europea garantisce infatti benefici in termini di risparmio d'imposta agli operatori economici che si strutturano in gruppi d'impresa¹²⁵. Vi sono stati tuttavia numerosi casi in cui gli operatori economici hanno adottato tale forma giuridica (in particolare gruppi d'impresa coinvolgenti soggetti appartenenti a varie giurisdizioni) non per ragioni extrafiscali, ma esclusivamente per ottenere vantaggi fiscali in termini di risparmio dell'imposta sul valore aggiunto, causando situazioni di sleale concorrenza e distorsioni competitive del mercato rispetto agli altri operatori economici che, pur svolgendo la medesima attività o attività simili, avevano adottato una forma giuridica tradizionale¹²⁶.

d) Esenzioni e regimi opzionali

Gli operatori economici sono naturalmente portati a cercare di usufruire dei regimi di esenzione e dei regimi opzionali garantiti dalla legislazione europea. Tuttavia essi costituiscono violazioni della neutralità del tributo non solo perché comportano l'applicazione di costi indiretti a carico degli operatori economici, ma anche perché determinano evidenti situazioni di disparità di trattamento fiscale tra soggetti che svolgono attività economiche simili¹²⁷.

L'analisi condotta sulle numerose limitazioni al principio di neutralità presenti nell'applicazione dell'imposta dimostra che, sebbene a livello teorico l'IVA sembri costituire il tributo maggiormente idoneo a perseguire gli obiettivi del mercato unico, nella pratica ciò non avviene in quanto la sua applicazione non sembra perseguire l'efficienza economica.

In altri termini l'attuale sistema dell'IVA non sembra garantire in concreto la neutralità.

Studies, The use of differential VAT rates to promote changes in consumption and innovation (Commission Report 2008), in http://ec.europa.eu/environment/enveco/taxation/pdf/vat_final.pdf.

¹²⁵ La nozione di gruppo d'impresa ai fini IVA è stato introdotto per la prima volta con l'art. 4, comma 4, della VI Direttiva IVA.

¹²⁶ VAT/GST Guidelines, guideline 2, paragrafo 3 e causa C-210/04 Ministero dell'Economia e delle Finanze e Agenzia delle Entrate v FCE Bank plc (2006) ECR I-2803.

4. Il sistema dell'imposta sul valore aggiunto tra mito e realtà: considerazioni critiche e nuove prospettive di analisi.

In meno di mezzo secolo l'imposta sul valore aggiunto è diventata una delle più importanti imposte nello scenario mondiale. Dopo inizi poco favorevoli agli inizi del XX secolo, attualmente l'imposta sul valore aggiunto è stata adottata da più di 150 Paesi e rappresenta circa il 20% delle entrate fiscali mondiali.

In termini di soggetti incisi dal tributo, si calcola che 4 miliardi di persone, circa il 70% della popolazione mondiale, viva in Paesi che hanno adottato tale imposta.

Sebbene le origini di tale imposta affondino nel passato¹²⁸, l'imposta sul valore aggiunto è percepita come una innovazione fiscale moderna.

In ogni caso, indipendentemente dall'epoca della sua nascita e dalla sua attribuzione, tale imposta si è diffusa in modo estremamente rapido tanto che allo stato attuale è ai primi posti tra le entrate fiscali in 32 dei 33 Paesi membri dell'OECD che l'hanno adottata costituendo il 19,2% dell'intero gettito fiscale¹²⁹. Tuttavia il successo dell'imposta in esame si registra in modo esponenziale soprattutto nei Paesi in via di sviluppo: circa 109 dei 150 Paesi che adottano l'imposta sul valore aggiunto sono classificati come Paesi a basso o medio basso reddito¹³⁰.

Nonostante il successo dell'imposta, si sa molto poco circa le ragioni della sua diffusione.

La maggior parte dei contributi che analizzano la nascita e l'evoluzione dell'imposta sul valore aggiunto sono stati scritti da autori appartenenti o affiliati alle organizzazioni internazionali, quali l'OCSE, il Fondo Monetario Internazionale e la Banca Mondiale, e analizzano più che altro quale dovrebbe essere la migliore struttura dell'imposta e il suo miglior modello possibile.

¹²⁸ Le origini della imposta sul consumo nella forma di un prelievo coattivo percentuale sulle transazioni commerciali risalgono alla Antica Grecia, all'Antico Egitto nel periodo ellenistico nonché all'Impero Romano. G. SCHMOLDERS, *Turnover Taxes*, in *International Bureau of Fiscal Documentation*, Amsterdam, 1966, p. 7; R.F.VAN BREDERODE, *Systems of General Sales Taxation: Theory, Policy and Practice*, Kluwer Law International Alphen aan den Rijn, 2009, p.5.

¹²⁹ OECD, *Consumption Tax Trends 2012: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues* (OECD Publishing, Paris, 2012), p.65.

¹³⁰ Tali stime sono riportate in F. ANNACONDIA – W. VAN DER CORPUT, *Overview of General Turnover Taxes and Tax Rates*, cit., pp. 2-10; World Bank, *Country and Lending Groups* (2012),

Poca attenzione è invece posta sulla analisi dei motivi che ne hanno determinato la sua nascita e la diffusione. Gli studi finora effettuati si sono limitati a giustificare il successo collegandolo ai meriti di un modello astratto di “buona IVA”, anche se l’esperienza empirica dimostra, come precedentemente analizzato, che nella pratica raramente tale modello è stato attuato dai Paesi, ognuno dei quali ha invece delineato un proprio modello di imposta, adattandolo alle proprie esigenze.

Una parte della dottrina internazionale individua infatti una vera e propria contrapposizione tra il modello ottimale di IVA delineato dagli Autori che con i loro studi hanno contribuito a studiare e creare la struttura dell’imposta prevista dalla normativa europea (c.d. *good VAT*), ai molteplici e vari modelli pratici di IVA applicati in concreto nei vari Paesi che hanno adottato tale imposta (c.d. *real VATs*)¹³¹, sottolineando pertanto un vero e proprio gap tra teoria (la promessa di un modello legislativo ottimale di imposta sul valore aggiunto) e realtà (numerose e differenti modelli di IVA applicati in concreto da ciascuno dei 150 Paesi che hanno adottato tale imposta, che si discostano da quello considerato ottimale).

La c.d. *good VAT* si riflette nella formulazione dell’art. 1, paragrafo 2, della Direttiva 2006/112/CE, il quale prevede che “il principio del sistema comune d’IVA consiste nell’applicare ai beni e ai servizi un’imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero delle operazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase d’imposizione”.

Questa norma, insieme a quelle contenute nella Direttiva, individuano tre elementi chiave nella struttura del modello ottimale dell’imposta sul valore aggiunto sostenuta dalla dottrina dominante:

- a) l’imposta grava sul consumo;
- b) viene prelevata ad ogni stadio della catena di produzione e di distribuzione mediante il metodo del credito-fattura;
- c) è dovuta nel Paese di destinazione.

Questi elementi garantiscono, secondo la maggior parte della dottrina, il successo dell’imposta, i cui principali meriti sono identificati nella generazione di reddito, nell’efficienza, nella neutralità, nell’equità e nella semplicità del suo meccanismo impositivo e prelievo.

La dottrina maggioritaria, adottando un approccio allo studio dell'IVA di tipo convenzionale, assegna senza dubbio grande preferenza all'elemento costituito dalla base imponibile, cioè il consumo, rispetto al reddito. I motivi di tale preferenza possono essere ricondotti alla minore volabilità e maggiore stabilità del consumo¹³², meno suscettibile anche alle fluttuazioni dei cicli economici¹³³, alla natura più equa e affidabile del prelievo fiscale, in quanto corrisponderebbe maggiormente alla reale capacità economica del soggetto che sostiene il consumo¹³⁴, alla sua semplicità di applicazione dal punto di vista amministrativo¹³⁵ e alla sua maggiore corrispondenza ai criteri stabiliti dalla finanza pubblica, in quanto assicura un notevole gettito fiscale attraverso il meccanismo che ne sta alla base¹³⁶.

Tuttavia si è illustrato in precedenza come il più forte argomento portato a sostegno del successo della struttura dell'imposta sul valore aggiunto, così come delineata nella Direttiva, sia la sua neutralità. Ciò garantisce che l'IVA non incida sulle decisioni del mercato, favorendo in tal modo gli investimenti, l'efficienza e la crescita economica. In altri termini la neutralità fiscale favorisce il mercato interferendo il meno possibile con le decisioni relative alla produzione e allo scambio di beni e servizi¹³⁷, anche in ambito internazionale¹³⁸.

L'approccio tradizionale allo studio e alla configurazione della struttura dell'imposta sul valore aggiunto è stato tuttavia criticato da una recente corrente dottrinarica, la quale evidenzia come in realtà, sebbene sia possibile ipotizzare a livello teorico una unica imposta ottimale, a livello empirico la realtà fiscale è caratterizzata dalla presenza di più imposte sul valore aggiunto, diverse tra loro e differenti dal modello standard convenzionalmente adottato.

¹³² R. AVI-YONAH, *Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State*, in *Harvard Law Review*, 2010, pp. 1573,1575,1576.

¹³³ B.J.M.TERRA –J. KAJUS., *A guide to the Sixth VAT Directive*, cit., par. 7.6.1-7.6.2.

¹³⁴ L. EBRILL et al., *The Modern VAT*, cit., pp. 106-107.

¹³⁵ H. H. ZEE, *World Trends in Tax Policy: An Economic Perspective*, in *Intertax*, 2004, pp. 352, e 359; R. F. VAN BREDERODE, *Systems of General Sales Taxation: Theory, Policy and Practice*, cit., p. 333.

¹³⁶ OECD, *Consumption Tax Trends 2010, VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues* (OECD Publishing, Paris, 2011), pp. 11-13.

¹³⁷ Ex plurimis, L. EBRILL et al., *The Modern VAT*, cit., pp. 15,16,17, 198; B.J.M.TERRA –J. KAJUS., *A guide to the Sixth VAT Directive*, cit., par. 7.3, 7.5.2.1.

¹³⁸ Secondo quanto affermato dalla OECD "il principio di neutralità dell'IVA nei confronti degli scambi internazionali l'ha resa lo strumento alternativo preferito ai dazi doganali nel contesto della libero commercio", OECD, *Consumption Tax Trends 2012, VAT/GST and Excise Rates, Trends and*

Nel tentativo di ricomprendere in una unica definizione la varietà di modelli di imposta presenti nei diversi Paesi la ITD VAT Papers offre una definizione alternativa di imposta sul valore aggiunto, che ricalca in realtà la nozione adottata da Ebrill et al.¹³⁹ e poi accolta dalla OECD¹⁴⁰: “Le varie imposte sul valore aggiunto osservate nella realtà mostrano notevoli differenze tra cui, tra l’altro, la base imponibile della tassazione e l’ampiezza delle attività economiche soggette a tale imposizione. Ciò comporta che potrebbe sorgere il dubbio se un imposta applicata possa effettivamente essere considerata una imposta sul valore aggiunto oppure no. Questo lavoro ritiene che possa essere considerata come imposta sul valore aggiunto una imposta ad ampia base imponibile che grava sulle cessioni fino ad includervi almeno la fase di produzione, con la sistematica compensazione delle imposte pagate sugli acquisti – eccetto forse per i beni strumentali – rispetto a quelle dovute sulle vendite”¹⁴¹. In questa definizione sono tuttavia incluse tipologie di IVA che non possiedono i tre elementi chiave della struttura delineata nel modello convenzionale.

Di conseguenza l’incapacità di includere in una unica definizione sia il modello convenzionale di IVA sia i vari modelli pratici applicati nei Paesi evidenzia una profonda contraddizione all’interno della corrente dottrina maggioritaria: se il modello convenzionale di IVA (c.d. *good VAT*) si è largamente diffuso perché è quello migliore, non si riesce a spiegare come sia possibile che i Paesi non lo abbiano adottato, ma abbiano invece applicato modelli differenti.

L’argomento in esame, del resto, non riveste un interesse puramente teorico ed accademico, considerato che l’adozione da parte di un Paese di una imposta che abbia le caratteristiche dell’imposta sul valore aggiunto costituisce presupposto indispensabile per accedere a vari strumenti quale, ad esempio, l’assistenza del Fondo Monetario Internazionale¹⁴².

Secondo la dottrina maggioritaria l’imperfetto funzionamento del modello convenzionale dell’IVA a livello pratico non è causato da ragioni intrinseche al modello stesso, ma è la conseguenza delle scelte legislative adottate dai singoli Paesi, che nel configurare la

¹³⁹ L. EBRILL et al., *The Modern VAT*, cit., p. 2.

¹⁴⁰ OECD, *Consumptions Tax Trends 2008 – VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues* (OECD, Paris, 2008), 23; anche OECD, *Consumptions Tax Trends 2012 – VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues* (OECD Publishing, Paris, 2012), p. 23.

¹⁴¹ International Tax Dialogue (ITD), *The Value Added Tax: Experience and Issues* (Background Paper Prepared for the International Tax Dialogue Conference on the VAT, Rome, March 15-16, 2005, ITD), p. 7.

disciplina nazionale dell'imposta sul valore aggiunto si sono discostate dagli elementi caratteristici strutturali propri del modello convenzionale europeo.

Gli studi condotti sull'argomento hanno infatti dimostrato come le deviazioni dal modello convenzionale effettuate dalle legislazioni nazionali dei singoli Stati membri non riguardano tanto la scelta di adottare come presupposto dell'imposta il consumo o adottare come base imponibile tutte le fasi della catena di produzione e scambio di beni e servizi, quanto piuttosto la introduzione di numerose esclusioni e la previsione di varie aliquote differenti anziché una sola¹⁴³.

Tuttavia è stato osservato che le motivazioni su cui si basa l'assunto della perfezione del modello convenzionale dell'IVA non sono così solide.

Più esattamente, la professata semplicità dell'imposta sul consumo rispetto alle imposte sui redditi si scontra con la complessità della sua applicazione pratica e con i problemi causati dalla nozione di consumo e delle operazioni che possono esservi ricomprese, quali ad esempio le operazioni finanziarie¹⁴⁴. Inoltre molti dei meriti assegnati alle imposte sul consumo sono benefici indiretti derivanti dalla sostituzione dell'IVA a tasse di carattere inferiore, quali tariffe e imposte a cascata¹⁴⁵. Inoltre, nonostante si affermi sovente che l'IVA costituisca uno strumento che produce un ingente ed immediato gettito fiscale, vi sono tuttavia pochi dati fattuali a sostegno di tale affermazione. Ad esempio in uno studio su 183 Paesi Ebrill et al. hanno riscontrato prove miste circa la capacità dell'imposta sul valore aggiunto di aumentare il gettito fiscale¹⁴⁶. Infatti tutti coloro che hanno effettuato studi sull'argomento concordano nel ritenere che la capacità dell'IVA di generare gettito fiscale dipende essenzialmente dalle caratteristiche specifiche di ciascun Paese¹⁴⁷. Tali studi hanno addirittura dimostrato che l'aumento del gettito fiscale dipende proprio dalle deviazioni legislative che i Paesi hanno effettuato rispetto al modello convenzionale dell'imposta sul valore aggiunto¹⁴⁸ tanto che un Autore ha affermato che “il successo di una imposta deve

¹⁴³ Per una analisi dettagliata degli studi compiuti sull'argomento e sui relativi riferimenti bibliografici, K. JAMES, *The Rise of the Value-Added Tax*, cit., pp. 98-99.

¹⁴⁴ R. KREVER – R. DE LA FERIA, *Ending VAT Exemptions: Towards a Post-Modern VAT*, in R. DE LA FERIA, *VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives*, EUCOTAX, Series on European Taxation, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2013, pp. 3 e 35.

¹⁴⁵ OECD, *Consumption Tax Trends 2012: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues* (OECD Publishing, Paris, 2012), p. 70.

¹⁴⁶ L. EBRILL et al., *The Modern VAT*, cit., pp. 37-39.

¹⁴⁷ Per approfondimenti circa tali studi e per riferimenti bibliografici si rinvia a K. JAMES, *The Rise of the Value-Added Tax*, cit., pp. 86-88.

essere misurato da molto più del gettito fiscale che essa riesce ad assicurare, in quanto esso deve essere valutato anche in termini di efficienza ed equità, considerando anche i costi derivanti dalla sua applicazione che gravano sui governi e sui contribuenti”¹⁴⁹.

Ad esempio, con riferimento alla equità, il modello di imposta delineato a livello europeo comporta una equità a livello orizzontale in quanto tassa il consumo con la stessa aliquota di quasi tutti i beni ed essendo neutrale, non incide sugli operatori economici. Lo stesso però non si può dire per quanto riguarda l’equità a livello verticale e ciò deriva proprio dal fatto che la base imponibile dell’IVA è molto ampia. Sebbene gli incisi finali che sopportano il carico fiscale più gravoso sono coloro che spendono di più, tuttavia risultano incisi anche coloro che hanno meno capacità di spesa, considerato che questi ultimi sono in numero maggiore e che l’imposta colpisce la maggior parte dei consumi, senza distinzioni, con una unica aliquota (sempre secondo il modello convenzionale). Inoltre, sebbene ci siano molti studi riguardanti l’impatto delle imposte sulla distribuzione dei redditi, pochi concernono l’IVA, anche a causa dell’assenza di dati attendibili. Al contrario, con riferimento ai Paesi in via di sviluppo, gli studi effettuati hanno dimostrato che l’IVA ha un effetto regressivo sulla distribuzione del reddito, al contrario delle imposte personali sul reddito che invece determinano un effetto progressivo¹⁵⁰.

Ma il più importante elemento evidenziato dalla dottrina maggioritaria a favore dell’imposta sul valore aggiunto è senza dubbio la sua neutralità. Essa cioè sarebbe lo strumento fiscale che riscuoterebbe il maggior successo in quanto interferisce il meno possibile con le decisioni riguardanti la produzione e il consumo di beni e servizi in un libero mercato perfettamente funzionante.

In realtà anche tale assunto non è pacifico¹⁵¹.

Stiglitz, ad esempio, critica aspramente la tesi secondo cui la neutralità faciliterebbe necessariamente la crescita perché tale teoria si basa sul presupposto dell’esistenza, dubbia, di un mercato perfetto ed ignora, invece, il ruolo correttivo che svolge la tassazione nei confronti dei fallimenti del mercato. Ciò risulterebbe particolarmente evidente nei Paesi in via di sviluppo, dove la struttura di queste economie l’applicazione di tasse e imposte nei

¹⁴⁹ L. EBRILL et al., *The Modern VAT*, cit., p. 35.

¹⁵⁰ L. EBRILL et al., *The Modern VAT*, cit., pp. 108-110.

¹⁵¹ Sono di opinione contraria L. MURPHY – T. NAGEL, *The Myth of Ownership: Taxes and Justice*, Oxford University Press, New York, 2002 e J. STIGLITZ, *Development-Oriented Tax Policy*, in R.H. GORDON (ed.), *Taxation in Developing Countries: Six Case Studies and Policy Implications*, Columbia

primi stadi dello sviluppo del processo produttivo consentirebbe di monitorare la crescita e faciliterebbe la riscossione del gettito fiscale, facilitando in tal modo la crescita. Introdurre una imposta come quella sul valore aggiunto in queste economie, al contrario, causerebbe un effetto distorsivo e impedirebbe la crescita e lo sviluppo di questi Paesi poiché l'IVA neutralizzerebbe il ruolo dello Stato nella correzione delle imperfezioni del libero mercato, mediante l'adozione di specifiche politiche fiscali.

La dottrina maggioritaria tende pertanto a configurare i fattori economici, quali la competizione globale e la libera circolazione di capitali, quali inevitabili e fondamentali fattori di successo dell'imposta sul valore aggiunto così come prevista nel modello europeo. Poca attenzione è invece prestata agli attori concreti di tale imposta, ossia i Paesi membri, e ai meccanismi mediante i quali essa viene applicata, così come non vengono analizzati i fattori sociali, storici, culturali e politici di ogni singolo Paese che, invece, hanno determinato la nascita e l'applicazione di varie imposte sul valore aggiunto nazionali, spesso divergenti dal modello convenzionale stabilito in sede europea¹⁵².

Pertanto la dottrina maggioritaria spiega il successo dell'imposta sul valore aggiunto, così come delineata in sede europea, basandosi sui suoi meriti, senza in realtà analizzare concretamente il motivo per cui essa è sorta e si è diffusa. Motivare il successo di una imposta basandosi solo sui suoi meriti è un percorso logico insufficiente in quanto contraddice la realtà empirica. In primo luogo la realtà dimostra che nel mondo non si è diffuso il modello unitario convenzionale, bensì vari modelli di imposta, adattati alle esigenze dei singoli Paesi. In secondo luogo perché studi più approfonditi hanno dimostrato che i meriti di tale imposta vanno ridimensionati.

Per tali motivi alcuni Autori sostengono che per comprendere in modo approfondito l'imposta sul valore aggiunto si debba spostare il campo di indagine da un piano generale, che analizza i motivi della nascita della imposta unica e generale a livello europeo, ad un piano più concreto, analizzando i motivi per i quali sono sorte varie tipologie di imposta nei singoli Paesi. Per far ciò si ritiene necessario adottare un approccio di tipo interdisciplinare, che consideri anche fattori quali l'analisi finanziaria, le scelte di tipo politico e il contesto storico ed istituzionale di ciascun Paese. Più precisamente, l'adozione nei processi politici di scelte e comportamenti di alcune tipologie di individui e di gruppi conduce a risultati

¹⁵² OECD, Consumption Tax Trends 2012: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues

politicamente ottimali che, tuttavia, possono non essere considerati ottimali dal punto di vista della finanza pubblica. Inoltre l'analisi delle storie delle istituzioni di ciascun Paese e del contesto storico, sociale e istituzionale in cui operano i soggetti coinvolti nel meccanismo di applicazione dell'imposta porta spesso a conclusioni che divergono dal modello convenzionale dell'imposta adottata in sede europea¹⁵³.

Sulla base di tali studi e teorie più recenti, si ritiene necessario studiare l'imposta sul valore aggiunto utilizzando un approccio interdisciplinare che valorizzi maggiormente il ruolo di coloro che applicano l'imposta, il suo impatto sulle istituzioni nazionali e i condizionamenti della storia di ciascun Paese al fine di comprendere le deviazioni delle imposte nazionali dal modello convenzionale elaborato in sede europea e di verificarne la loro legittimità.

CAPITOLO II: LA DETRAZIONE NEL SISTEMA DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

1. Introduzione 2. La detrazione nell'ambito di un'imposta europea sul consumo 3. La detrazione quale strumento d'imposizione plurifase, priva di effetti cumulativi 4. La natura giuridica dell'imposta sul valore

¹⁵³ In questi termini K. JAMES, *The Rise of the Value-Added Tax*, cit., pp. 98-99. L'Autore inoltre applica il metodo delle analisi del contesto storico ed istituzionale per spiegare le riforme fiscali e i dibattiti in materia di imposta sul valore aggiunto avvenuti nel periodo dal 1960 al 2010 in due Paesi, l'Australia e gli USA.

aggiunto: l'incidenza del diritto alla detrazione sulle diverse ricostruzioni teoriche 5. La centralità dell'istituto della detrazione nella qualificazione dell'IVA come imposta sul consumo.

1. Introduzione

Il diritto di detrazione riveste un'importanza fondamentale nel meccanismo impositivo dell'imposta sul valore aggiunto e, nello schema normativo comunitario e nazionale, consente di realizzare l'obiettivo dell'imposizione al consumo, assicurando il rispetto del principio di neutralità che caratterizza il tributo¹⁵⁴.

Ed infatti, nello spirito del legislatore comunitario, la *ratio* dell'Iva è proprio l'imposizione al consumo, assicurata dal modello teorico di funzionamento dell'imposta sul valore aggiunto, ma tale finalità non sempre si verifica, e ciò sia per effetto di elementi di distorsione presenti nel tessuto normativo, in virtù dei quali il diritto di detrazione non è accordato, sia perché il diritto, pur essendo teoricamente invocabile, non viene riconosciuto, a causa della violazione di principi normativi che sono, rispetto ad esso, preminenti.

Poiché l'IVA è un'imposta indiretta, il presupposto impositivo del tributo dovrebbe risiedere in una sottostante manifestazione "indiretta" di capacità contributiva, rappresentata dal consumo, con l'incisione dell'imposta sul solo consumatore finale.

Tale obiettivo è assicurato dagli istituti della rivalsa (attraverso la quale il tributo viene trasferito all'anello successivo del ciclo di produzione o di distribuzione) e della detrazione (attraverso la quale il tributo che è stato trasferito per effetto della rivalsa, costituisce oggetto di un diritto di credito, nei confronti dell'Erario). In assenza della detrazione, possono verificarsi diversi effetti che divergono rispetto al naturale ciclo impositivo, in generale riconducibili all'esistenza di un carico fiscale per l'operatore economico, in termini di imposta indetraibile, del quale sarà opportuno tentare di individuare la giustificazione teorica.

Le limitazioni alla detrazione impongono dunque una riflessione critica sulla natura dell'imposta indetraibile e sulla sua coerenza con il rispetto del principio di capacità contributiva che contraddistingue non solo l'ordinamento nazionale ma, in genere, quello di

¹⁵⁴ Sul punto in particolare si rinvia a L. SALVINI, *La detrazione IVA nella sesta direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali*, in AA.VV., *Studi in onore di Victor Ukmar*, II, Padova, 1997, p. 1044 ss. e in *Riv.dir.trib.*, 1998, I.

tutti i paesi appartenenti al sistema comunitario.

Proprio in tali ipotesi emerge la criticità dell'istituto della detrazione, in quanto l'assenza di un elemento fondamentale del meccanismo di funzionamento del tributo impedisce di assicurare la neutralità dell'imposizione, in particolare in termini di mancata incidenza sull'operatore economico.

Il diritto di detrazione contrappone l'operatore economico all'Erario e costituisce una posizione soggettiva meritevole di tutela in relazione ad un diritto che può essere accordato, limitato o negato, differenziandosi, in tal modo, dalla rivalsa, dove l'interesse del soggetto attivo ad applicarla coincide con l'interesse dell'Erario, in virtù del ruolo di sostituzione del primo rispetto al secondo e, in quanto obbligatoria, di norma priva di limitazioni (salvo ancora il caso delle esenzioni)¹⁵⁵.

Il meccanismo delle rinvalse consente, da parte sua, di assicurare la neutralità e l'imposizione al consumo attraverso il "trasferimento" dell'imposta da un soggetto economico all'altro nelle diverse fasi del ciclo produttivo-distributivo, fino ad essere posta definitivamente a carico del consumatore finale quale ultimo anello della catena.

La rivalsa rappresenta una fattispecie diversamente qualificabile poiché essa costituisce un obbligo, e non un diritto per l'operatore economico, ed inoltre in quanto vi è una contrapposizione di interessi tra il soggetto che la deve subire (il cessionario, l'utilizzatore o il consumatore finale) e il soggetto che la deve applicare, il quale, in effetti, ne riscuote l'importo per poi versarlo allo Stato.

Nel sistema dell'IVA, alla simmetria logica tra rivalsa e detrazione, che dovrebbe sussistere con riferimento alla singola operazione, non corrisponde una simmetria normativa poiché vi sono ipotesi in cui, pur in presenza di rivalsa (subita), la detrazione dell'imposta corrispondente non è accordata: ciò accade nel caso delle esenzioni¹⁵⁶ ove, a fronte della

¹⁵⁵ Sulla rivalsa del tributo si veda F. AMATUCCI, *I privilegi che assistono il credito di rivalsa IVA. Profili costituzionali*, in *Rass. trib.*, 1985, p. 401 ss.; L.SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, cit., p. 1287 ss.; L. SALVINI, voce "Rivalsa nel diritto tributario", in *Digesto*, IV, XIII, Torino, 1996.

¹⁵⁶ Evidentemente la simmetria è quella relativa alla singola operazione: nel caso delle esenzioni, chi acquista subisce la rivalsa, ma non può detrarre, anche se non applica la rivalsa sul consumatore finale. L'equazione simmetrica deve sussistere tra rivalsa subita e detrazione da effettuare, e non in negativo. A ben vedere, infatti, anche nel caso delle esenzioni esiste una simmetria ma questa si verifica "al contrario" ed infatti, alla mancata rivalsa rappresentata dalla mancata applicazione dell'Iva sull'operazione attiva, coincide la mancata detrazione dell'imposta sugli acquisti. Esiste dunque anche in tale situazione una simmetria, ma la stessa è oggettiva (il tributo non è applicato sul consumatore finale e l'imposta a monte non è detratta) ma

mancata rivalsa sul consumatore finale, relativa ad uno stadio del ciclo economico distributivo, non viene accordata la detrazione (relativa allo stadio successivo): nel penultimo passaggio, dunque, la simmetria rivalsa/detrazione viene meno e ciò comporta, quale effetto, l'anticipazione dell'imposizione nel suddetto passaggio, immediatamente anteriore rispetto al consumo, con la conseguente emersione di un carico impositivo sull'attività economica.

La simmetria in questione deve sussistere per assicurare la neutralità dell'imposizione sull'attività dal primo passaggio del ciclo di produzione e distribuzione, sino al passaggio successivo, passaggi questi in cui intervengono esclusivamente operatori economici. All'ultimo passaggio, invece, la simmetria tra rivalsa e detrazione deve venir meno, in quanto, intervenendo il consumatore finale, privo della soggettività passiva e del diritto di detrazione, il carico impositivo trova la sua destinazione in capo a quest'ultimo. La carenza del diritto di detrazione, dunque, determina l'incisione effettiva dell'imposta.

E' dunque proprio la simmetria tra rivalsa e detrazione che determina la neutralità dell'IVA per l'operatore economico e la mancata simmetria nell'ultimo passaggio che determina l'imposizione sul consumo poiché se la simmetria esistesse per tutti i passaggi, l'IVA non graverebbe su nessun soggetto, in quanto non sarebbe neutrale solo per gli operatori economici, ma anche per il consumatore finale e non sarebbe dunque neppure un tributo indiretto.

Conseguentemente, nel sistema IVA è l'assenza del diritto di detrazione che consente all'imposta di gravare sul destinatario del tributo: il consumatore finale, in quanto privo del suddetto diritto, fisiologicamente è destinato a subire l'imposta. Corollario di quest'assioma, tuttavia, è che anche nelle ipotesi in cui l'assenza o la limitazione del diritto riguardi gli operatori economici, essi saranno gravati dal tributo.

Ciò accade, come anticipato, nel caso delle operazioni esenti (intese nell'accezione nazionale), ove la simmetria tra rivalsa e detrazione è a "valle" e non a monte e cioè l'addebito dell'imposta non si verifica nel passaggio verso il consumatore finale, cosicché l'imposta non grava su quest'ultimo; tuttavia, quale contropartita, l'operatore economico non ha il diritto alla detrazione.

L'articolazione del sistema delle esenzioni con una siffatta modalità pone evidenti problemi in rapporto alle logiche ed alle finalità dell'imposta, poiché se l'IVA deve gravare sul

consumo, la detassazione per quei beni e servizi che non manifestano, nell'intenzione del legislatore, una capacità contributiva da sottoporre all'imposizione (in quanto riferiti, in linea generale, a prestazioni socialmente meritevoli di protezione, come le prestazioni mediche) si verifica non attraverso una rinuncia dell'Erario alla percezione del tributo, ma attraverso un particolare meccanismo di sostituzione nella persona del soggetto inciso, che diventa l'operatore economico, il quale deve sopportare il peso dell'imposta: l'aggravio impositivo in capo a tale soggetto non appare giustificato né in termini teorici (manifestazione del presupposto di fatto del tributo) né in termini di capacità contributiva da colpire (percezione di un reddito o effettuazione di un consumo).

Le ragioni per cui non è stato accordato un meccanismo di detrazione anche per le operazioni esenti sono dunque da approfondire poiché, come evidenziato, in tali fattispecie l'imposta grava, attraverso la mancata detrazione, sull'operatore economico senza una valida giustificazione in termini di consumo.

Muovendo le premesse del presente lavoro dalle problematiche anticipate, anche con l'ausilio delle diverse ricostruzioni teoriche prospettate in dottrina sulla natura e sulle caratteristiche dell'imposta, si procederà all'approfondimento dei principi governanti l'istituto della detrazione e le sue limitazioni.

L'importanza del meccanismo della detrazione nello schema teorico di funzionamento del tributo era stato già evidenziato con particolare enfasi dal Comitato economico e sociale, nell'opinione del 31 gennaio 1974, ove si rilevava che l'IVA è un'imposta sul consumo il cui scopo è quello di evitare la doppia tassazione, e proprio a tal fine, è imperativo che l'Iva maturata su tutti gli elementi di costo debba essere dedotta. Qualsiasi restrizione al diritto di detrazione costituisce una violazione del principio di neutralità fiscale e dà luogo a distorsioni della concorrenza.

Per altro verso, come ampiamente illustrato in precedenza, il principio di neutralità fiscale è stato definito a più riprese dalla Corte di Giustizia Europea quale principio fondamentale e quale specificazione del più generale principio di parità di trattamento, che assume una valenza costituzionale ma che, tuttavia, necessita di specifica legislazione per essere gestito ed attuato.

Nel presente lavoro, dunque, si è procederà dapprima a delineare l'istituto della detrazione nel sistema nazionale e comunitario dell'imposta sul valore aggiunto, per poi esaminare i principi dell'IVA applicati in tema di detrazione, successivamente i limiti al suddetto diritto

ed infine le criticità del sistema, che comportano distorsioni, consistenti nella violazione dei principi di neutralità e di parità di trattamento, e dunque dei due principi di diritto tributario comunitario originario europei. L'imposta indetraibile comporta anche una distorsione della concorrenza e, se determina la detassazione del consumo da un lato, dall'altro fa emergere una imposizione priva di una giustificazione in termini di capacità contributiva e, a ben vedere, e più in particolare, anche di un presupposto impositivo.

2. La detrazione nell'ambito di un'imposta europea sul consumo

L'origine dell'IVA, ancor prima dell'emanazione delle direttive, deve essere individuata nel Trattato di Roma del 25 marzo 1957: l'introduzione del tributo in tutti i Paesi membri è stata eseguita per rispettare le finalità del Trattato dell'Unione (successivamente oggetto di numerose modifiche legislative), che collocava la materia fiscale nel quadro della politica dell'allora Comunità Europea, tra la regolamentazione della concorrenza di mercato e la disciplina relativa al ravvicinamento degli istituti legislativi, amministrativi e regolamentari dei Paesi membri. In particolare, nel Trattato si prevedeva anche la graduale armonizzazione del sistema fiscale, che doveva essere effettuata attraverso le direttive del Consiglio dell'Unione.

In tema di armonizzazione di imposte indirette, in particolare, all'art. 95 (originario) del Trattato, si prevedeva che *“nessuno Stato membro applica direttamente o indirettamente ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne, di qualsivoglia natura, superiori a quelle applicate direttamente o indirettamente ai prodotti nazionali similari. Inoltre, nessuno Stato membro applica ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne intese a proteggere direttamente altre produzioni”*.

Le successive norme dettate dagli articoli 96, 97 e 98 erano finalizzate a regolamentare i rapporti reciproci relativi alle imposizioni indirette, mentre secondo la disposizione dettata dall'articolo 99 il Consiglio, su proposta della Commissione, era deputato all'adozione delle disposizioni riguardanti l'armonizzazione delle imposte indirette, nella misura in cui tale armonizzazione fosse necessaria per assicurare l'instaurazione e il funzionamento del mercato interno.

La funzionalizzazione, dettata dalla norma di chiusura dell'art. 99 del Trattato, in tema di armonizzazione delle imposte indirette, di cui l'IVA rappresenta la principale espressione, evidenzia il ruolo di tale imposta nel contesto normativo comunitario consistente nel

consentire il corretto funzionamento del mercato nell'ambito dell'Unione Europea. Si tratta, dunque, prima di tutto di una esigenza di carattere economico, che pone la materia fiscale in stretta correlazione con la materia della concorrenza e del libero mercato.

I principi del trattato comunitario in materia fiscale, rappresentanti fonti di diritto tributario comunitario originario, sono di natura sostanzialmente economica, in quanto l'Unione europea nasceva come Mercato comune europeo, e cioè come area geopolitica all'interno della quale i beni e i servizi, le persone e i capitali potessero circolare liberamente, esenti da fenomeni di distorsione e di concorrenza. In tale quadro, il percorso dell'armonizzazione fiscale, del quale l'IVA costituisce uno dei capisaldi, richiedeva l'esistenza di un'imposta sui consumi, applicata dai diversi Paesi membri, che fosse non distorsiva, in quanto in caso contrario l'incidenza dell'imposta sul prezzo dei beni avrebbe alterato il mercato, avvantaggiando ovvero svantaggiando le attività economiche a causa della diversa incidenza dell'imposta sul prezzo dei beni o servizi compravenduti.

Il tema della fiscalità è stato disciplinato tenendo presente le finalità originarie dell'accordo tra i paesi membri e cioè la necessità che l'imposizione alterasse il meno possibile la libera concorrenza di mercato¹⁵⁷.

L'adozione dell'Iva nell'ambito dell'Unione europea, "imposta" a tutti gli Stati membri quale più importante espressione del percorso di armonizzazione delle imposte indirette, è avvenuta dunque per evitare le distorsioni sul mercato provocate dalle altre imposte preesistenti, come accadeva per esempio con l'IGE (imposta generale sulle entrate vigente in Italia) che colpiva il tributo più volte ad ogni successiva fase del processo di produzione o di commercializzazione, con la conseguenza che per beni uguali poteva essere diverso il carico tributario che veniva a gravare sul consumatore finale, in quanto l'incisione del tributo era tanto maggiore quanto maggiori erano i passaggi che aveva subito il bene, nel ciclo economico, dalla fase della produzione a quella del consumo finale.

Anteriormente all'entrata in vigore nella Comunità europea, l'imposta sul valore aggiunto era adottata solo dalla Francia (c.d. TVA francese)¹⁵⁸, mentre gli altri cinque Stati membri fondatori della comunità adottavano imposte sulle cifre d'affari a cascata, come l'Italia, che alteravano la concorrenza sia all'interno degli Stati membri, favorendo la concentrazione

¹⁵⁷ D.DOSSER, *Economic Anaysis of tax Harmonization*, vol. I, in S. SHOUP, *Fiscal Harmonization in Common Market*, New York, 1967.

¹⁵⁸ Sul funzionamento della TVA francese, con particolare riferimento al meccanismo del pro-rata, A.

delle imprese, sia nei rapporti commerciali internazionali, impedendo di calcolare con esattezza il carico globale dell'imposta e conseguentemente, l'importo dei diritti compensatori all'importazione e dei ristorni all'esportazione¹⁵⁹. Studi approfonditi dimostrarono la preferibilità dell'imposta francese, soprattutto per quel che riguarda gli scambi internazionali.

L'adozione da parte dell'Italia e degli altri Paesi membri è avvenuta dunque in attuazione di un disegno di armonizzazione a livello europeo delle imposte sugli scambi e sui consumi.

Al fine di eliminare gli inconvenienti cagionati dal sistema d'imposizione a cascata, si decise di introdurre in tutti gli Stati membri un'imposta sulla cifra d'affari netta a tutti gli stadi di produzione e di commercializzazione¹⁶⁰ che fu realizzata con la Prima e la Seconda direttiva IVA dell'11 aprile 1967¹⁶¹ e poi completata con la Sesta direttiva IVA¹⁶² che abrogò la seconda e che è stata recentemente riformulata con la direttiva n. 112/2006. L'IVA costituisce dunque a tutti gli effetti un tributo europeo, sia per la sua genesi, sia per il suo ruolo, e sia per l'origine normativa¹⁶³.

Di fatto, quindi, la disciplina dell'IVA è strutturata in base ad un sistema omogeneo adottato

¹⁵⁹ Sull'analisi delle problematiche fiscali affrontate in occasione dell'unificazione comunitaria C. COSCIANI, *Problemi fiscali del mercato comune*, Milano, 1958.

¹⁶⁰ Tali furono le conclusioni cui giunse il Comitato fiscale e finanziario incaricato nel 1960 di valutare se le differenze fiscali esistenti nei diversi Paesi membri potevano comportare ostacoli all'instaurazione di un mercato comune e le modalità di eliminazione di tali possibili inconvenienti. Sul punto, il documento definito Rapporto Neumark, BV/XII,8070/1962-5, 40 ss. e 51 ss. In particolare è da osservare che il Rapporto Neumark suggeriva, nell'adozione di un'imposta sulla cifra d'affari netta, il metodo di deduzione "imponibile da imponibile" (conosciuto anche come "base da base") in luogo del metodo poi adottato, di detrazione di imposta da imposta. Sulla genesi dell'Iva e sul suo percorso storico, P. MOLLARD, *Histoire de la TVA: les étapes de la genèse*, in *Revue Dr. Adm. E Dr. Fisc.*, 1997/1, annexe.

¹⁶¹ Direttiva n. 67/227/Cee e Direttiva 67/228/Cee, in GUCE serie L71 del 14 aprile 1967.

¹⁶² Direttiva n. 77/388/Cee del 17 maggio 1977, in GUCE serie L145 del 13 giugno 1977.

¹⁶³ L'IVA è stata introdotta nella CEE con lo strumento delle direttive, a partire dalla I e II direttiva del Consiglio CEE, entrambe dell'11 aprile 1967, n. 67/227 e n. 67/228, poi successivamente la direttiva fondamentale del 17 maggio 1977 n. 77/388 (VI direttiva); la VIII direttiva del 6 dicembre 1979, n. 79/1072, la Direttiva 28 marzo 1984, n. 83/181, la n. 91/680 del 16 dicembre 1991, la n. 95/7 del 10 aprile 1995, sino alla più recente direttiva generale 112/2006, che ha sostituito la VI direttiva, ed alla direttiva 2008/8/CE in tema di territorialità delle prestazioni di servizi. Come osserva E. FAZZINI, *Il diritto di detrazione nell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000, le direttive, recepite di volta in volta a più riprese dal legislatore nazionale, oltre a costituire uno strumento interpretativo della normativa interna, scaduto il termine per il loro recepimento, se sufficientemente dettagliate e precise, possono anche trovare diretta applicazione nell'ordinamento interno (sia pure solo in senso verticale cioè nei rapporti tra Stato e singoli soggetti e non già anche in senso orizzontale, cioè nei rapporti tra soggetti) determinando altresì, sempre che risultino più favorevoli per il soggetto passivo, la disapplicazione della normativa interna che risulti difforme. Si veda, al riguardo, P. BRACCIONI, *L'efficacia delle direttive comunitarie in materia tributaria*, in *Rass. Trib.*, 1987, I, p. 211 ss., C. SACCHETTO, *L'immediata applicabilità delle direttive fiscali CEE*, in

da tutti i Paesi membri dell'Unione Europea¹⁶⁴, contenuto nelle citate direttive comunitarie che regolamentavano fra l'altro, le condizioni, la soggettività passiva, i regimi di esenzione, le modalità di liquidazione e di pagamento del tributo.

L'imposta sul valore aggiunto si caratterizza pertanto quale imposta europea per eccellenza, e deve dunque essere interpretata in prospettiva comunitaria, con la conseguenza che le disposizioni nazionali dei paesi membri incompatibili obbligheranno il giudice nazionale ad una interpretazione conforme al diritto comunitario, in quanto tutte le disposizioni nazionali sono suscettibili di essere sottoposte al controllo giurisdizionale della Corte di Giustizia; la giurisprudenza comunitaria ha dunque un carattere unificatore molto importante nella creazione di un diritto armonizzato nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto.

Come anticipato, in Italia l'IVA ha sostituito l'IGE, che colpiva l'intero valore del bene ad ogni scambio (c.d. imposta "plurifase a cascata"); l'introduzione nel sistema giuridico italiano è avvenuta ad opera della legge delega 9 ottobre 1971 n. 825, la quale ha stabilito i principi e i criteri direttivi per l'emanazione da parte del Governo delle norme istitutive dell'IVA, ed era vincolata sia sul piano del diritto internazionale dalle direttive comunitarie, sia sul piano del diritto interno, dai precetti della Costituzione italiana.

Il legislatore nazionale doveva dunque tentare di conciliare i vincoli giuridici diretti derivanti dall'applicazione delle direttive, con talune esigenze nazionali di carattere sistematico, con particolare riferimento alla necessità di dettare una disciplina dell'imposta che, inserendosi nel contesto del sistema tributario italiano, fosse rispettosa dei principi costituzionali, con particolare riferimento alla necessità che il carico tributario gravante su ciascun cittadino fosse graduato in ragione della sua capacità contributiva, ed inoltre che si inserisse in un sistema improntato al criterio della progressività. Ciò venne realizzato, in un primo tempo, attraverso la discriminazione delle aliquote a seconda della natura dei bisogni che i beni e servizi erano destinati a soddisfare. Non vi furono dunque particolari problemi sotto il profilo della progressività dell'imposizione, che si intese realizzata attraverso l'applicazione di aliquote discriminatorie e del regime delle esenzioni, nel quadro di un sistema tributario ispirato ai criteri di progressività e di capacità contributiva¹⁶⁵, mentre, in tale contesto normativo nazionale e comunitario, si pongono alcuni problemi ricostruttivi

¹⁶⁴ Per una compiuta analisi degli sviluppi e delle problematiche del diritto tributario nell'ambito dell'Unione Europea, A. DI PIETRO (a cura di), *Lo stato della fiscalità nell'Unione Europea*, Roma, 2003.

¹⁶⁵ Per un'approfondita analisi del tema si rinvia a A. CIANI, *L'introduzione dell'imposta sul valore*

nelle ipotesi in cui, non operando l'istituto della detrazione, l'applicazione effettiva del tributo diverge dallo schema teorico così come poc'anzi delineato.

3. La detrazione quale strumento d'imposizione plurifase, priva di effetti cumulativi

L'adozione del sistema "plurifase non cumulativo", caratteristico dell'imposta sul valore aggiunto, ha consentito di evitare i problemi derivanti dall'applicazione delle preesistenti imposte "plurifase a cascata".

In particolare, tra gli inconvenienti dei sistemi cumulativi a cascata, emergeva la doppia tassazione di alcuni fattori produttivi, poiché tali imposte colpivano, oltre ai beni di consumo, anche tutti i beni strumentali con una tassazione definitiva, in quanto il carico impositivo non poteva essere detratto in occasione della tassazione del bene finale. Il sistema delle imposte cumulative a cascata era dunque discriminante rispetto all'impiego di beni strumentali, e non idoneo a realizzare gli obiettivi di neutralità che si voleva riconoscere, in sede comunitaria, alla imposta sulla cifra di affari¹⁶⁶.

Inoltre, le preesistenti imposte potevano consentire, attraverso l'adozione di aliquote forfettarie di ritorno applicate alle merci in esportazione o elevate aliquote di conguaglio applicate ai beni importati, misure protezionistiche contrarie ai principi del trattato in tema di libera concorrenza all'interno dell'Unione¹⁶⁷. Esistevano inoltre difficoltà tecniche sul piano internazionale in ordine all'applicazione del principio di destinazione: la detassazione delle esportazioni (con il rimborso all'esportatore del tributo assolto) e la imposizione delle importazioni (con la finalità di introdurre nel mercato interno i beni importati con lo stesso carico tributario gravante sui prodotti nazionali similari), richiedeva la necessaria conoscenza dell'ammontare del tributo conglobato nel prezzo dei prodotti, e nella vigenza dell'IGE e delle imposte monofase questo calcolo non era agevole, potendo essere eseguito solo con metodo statistico ed attraverso l'adozione di aliquote forfettarie di compensazione, metodologia questa che tuttavia comportava discriminazioni incidenti sugli scambi internazionali.

¹⁶⁶ In tal senso, A. CIANI, *L'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto nell'ordinamento tributario italiano*, cit., p.16.

¹⁶⁷ Si rinvia su tali argomenti a E. FAZZINI, *Il diritto di detrazione nel tributo sul valore aggiunto*, Padova, 2000, p. 3. Sul meccanismo di funzionamento dell'IGE e sugli effetti distorsivi del tributo, S. STEVE, *Lezioni di scienza delle finanze*, Padova, 1976, pp. 364-365; A. DI MAJO- A.PEDONE, *Elementi di scienza delle finanze*, Firenze, 1985, p. 78.

Sul piano interno, inoltre, con le vecchie imposte, il carico tributario indiretto che veniva a gravare sul consumatore finale era tanto maggiore quanti più passaggi aveva subito il bene nel corso del ciclo economico, e ciò, evidentemente, provocava specifiche distorsioni di mercato, sia in ragione della maggiore imposizione conseguente all'aumento del numero dei passaggi, e dunque in termini di diverso peso impositivo, e sia in ragione della conseguente alterazione del mercato, cagionata dalle concentrazioni verticali, poste in essere dalle imprese (c.d. imprese a ciclo integrato) giustificate da ragioni di ottimizzazione del carico fiscale e non da motivi di economia aziendale, in particolare conseguenti alla necessità di ridurre il numero dei passaggi del bene e con questi l'onere impositivo indiretto gravante sul bene prodotto o commercializzato. Ciò accadeva con la preesistente imposta sui consumi vigente in Italia anteriormente al 1 gennaio 1973 (IGE), quale imposta cosiddetta “monofase a cascata”, che colpiva il bene o servizio ad ogni successivo passaggio commerciale. Inoltre, l'IGE aveva quale base imponibile il valore pieno del bene ad ogni passaggio, con evidente effetto di cumulo, in quanto non esisteva il meccanismo della detrazione e conseguentemente, all'aumentare dei passaggi che subiva il bene, aumentava il carico impositivo.

L'eliminazione dei problemi sopradescritti, fu resa possibile con l'IVA poiché questa, pur essendo un tributo plurifase, non realizza gli effetti del cumulo, in quanto l'onere tributario viene ad essere applicato di volta in volta sul solo valore che, in ogni stadio del ciclo economico, si aggiunge a quello già precedentemente assoggettato al tributo, ciò ha conferito al tributo la denominazione di “imposta sul valore aggiunto”¹⁶⁸, anche se all'imposizione sul valore aggiunto non si perviene, di regola, in modo diretto assumendo a base imponibile, mediante la preventiva deduzione dei costi, il solo valore aggiunto, bensì, attraverso il meccanismo della detrazione imposta da imposta che rappresenta dunque la caratteristica peculiare dell'IVA¹⁶⁹.

Tale imposta va qualificata pertanto come “plurifase non cumulativa” proprio in virtù della

¹⁶⁸ Come rilevato da A. DI MAJO-A. PEDONE, *Elementi di scienza delle finanze*, cit. p. 79, l'IVA si commisura “al solo valore aggiunto che si realizza in ciascuna fase del processo produttivo di una merce o di un servizio”.

¹⁶⁹ Come osservato da F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale*, cit., p. 229, il diritto di detrazione, assente nelle altre imposte, caratterizza l'IVA e la contraddistingue da tutti gli altri tributi. Anche l'Autore osserva come sia proprio il meccanismo della detrazione a consentire l'imposizione sul solo valore aggiunto, nonostante l'imposta trovi applicazione per ogni passaggio sul valore pieno.

circostanza per la quale l'imposta è applicata ad ogni ciclo produttivo e distributivo (e dunque, applicandosi più volte, è plurifase), ma con l'acquisizione, da parte dell'Erario, della sola differenza tra l'imposta sulle operazioni attive e quella sulle operazioni passive (e dunque è non cumulativa): proprio per tale motivo, l'imposta colpisce solo il valore aggiunto al bene o al servizio, in ciascuna fase del ciclo, e viene garantita la neutralità rispetto al numero dei passaggi intermedi subiti dal bene o dal servizio tra la fase della produzione e quella della immissione al consumo.

In sostanza, il tributo, dopo aver colpito il valore iniziale di un bene, si limita a colpire ad ogni fase della produzione e della distribuzione, e più esattamente ad ogni scambio del bene da una impresa all'altra, la differenza tra il valore del prodotto e il valore di questo che già era stato colpito all'atto del precedente scambio, cioè la parte di valore aggiunto tra uno scambio e l'altro. Alla fine del ciclo, l'intero valore del prodotto risulterà tassato una sola volta, con un carico di imposta pari alla somma delle varie frazioni pagate, di volta in volta, per i vari scambi che il bene ha subito, prima di giungere al consumatore finale. Tale tipo di imposta è perfettamente neutrale per i soggetti passivi, e grava solo sul consumatore finale, assumendo così quella caratteristica di imposta sul consumo, finalizzata a gravare in modo indiretto sul contribuente e segnatamente al momento della spesa.

La scelta dell'IVA, in luogo dell'imposta monofase, è stata dunque dettata, sulla base di quanto in precedenza evidenziato, dall'esigenza di tassare solo il consumo finale del bene, non alterando il gioco della libera concorrenza, ed inoltre dalla ulteriore necessità di esonerare dal peso della stessa i beni strumentali, che dovevano essere separati dai beni di consumo.

Si è ritenuto che il meccanismo di applicazione dell'imposta, come poc'anzi descritto, presenti una relativa facilità di applicazione rispetto alla necessità di esonerare dalla tassazione i beni strumentali, assoggettando all'imposta solo i beni di consumo. Peraltro, tutto questo sistema presupponeva la dimostrazione da parte del contribuente dell'imposta assolta e dunque oggetto di un diritto di detrazione, sulla base della tenuta di una regolare contabilità, suscettibile di essere controllata dal fisco ed utile anche ai fini generali dell'accertamento, anche per imposte diverse, costituendo sotto tale aspetto un ulteriore elemento di armonizzazione comunitaria nell'ottica del Trattato.

4. La natura giuridica dell'imposta sul valore aggiunto: l'incidenza del diritto alla

detrazione sulle diverse ricostruzioni teoriche

Per quanto concerne la natura del tributo, l'IVA si configura come tributo indiretto poiché non colpisce direttamente la capacità contributiva del soggetto nelle due forme del patrimonio o del reddito, bensì una manifestazione che indirettamente rivela l'esistenza di ricchezza, ossia il consumo¹⁷⁰.

Il complesso schema applicativo dell'imposta ha tuttavia fatto sì che, con riferimento al profilo della riferibilità della capacità contributiva colpita dal tributo, ne siano state delineate diverse ricostruzioni teoriche, di volta in volta qualificato come imposta sulle attività, come imposta sui consumi ovvero come imposta sugli scambi¹⁷¹.

Talvolta l'IVA è stata configurata come un tributo sull'attività (impresa, arte o professione) svolta nel periodo di imposta dei soggetti, il cui presupposto sarebbe costituito dalla differenza tra l'ammontare del tributo applicato sulle operazioni attive e quello dell'imposta ai medesimi addebitata in relazione alle operazioni passive. Tuttavia tale teoria mal si concilia con il possibile maturare di un'eccedenza creditoria a favore del soggetto passivo nei confronti dell'Erario, ovvero con la configurazione di un debito d'imposta, nonostante il verificarsi di operazioni i cui corrispettivi siano inferiori ai costi, in ragione della maggiore aliquota applicabile sulle operazioni attive rispetto a quella sopportata all'atto dell'acquisto dei beni e dei servizi¹⁷².

Inoltre la ricostruzione teorica del tributo quale imposta sull'attività esercitata finisce con il riferire la capacità contributiva oggetto di imposizione proprio ai soggetti nei cui confronti il tributo si dovrebbe manifestare neutrale sulla base degli istituti della rivalsa e della detrazione. Invece essa esclude completamente la riferibilità della manifestazione di

¹⁷⁰ Sul principio di capacità contributiva si veda G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969; F. MAFFEZZONI, *La capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970, p. 178 e ss.; F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973; F. MOSCHETTI, voce "Capacità contributiva", in *Enciclopedia giuridica Treccani*, Roma, 1988; G. MARONGIU, *Il principio di capacità contributiva nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Dir. prat.*, 1985, I, p. 6 ss.; E. DE MITA, *Capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 1987, I, p. 45 ss.; P. RUSSO, *Lezioni di diritto tributario*, I, Milano, 1992, p. 54 ss.; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2007; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2016; R. LUPI, *Diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2007.

¹⁷¹ Sulle ricostruzioni teoriche dell'IVA e le diverse giustificazioni costituzionali del tributo in termini di capacità contributiva si veda in particolare A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, I, Torino, 1991, p. 730 ss.; R. LUPI, *Diritto tributario. Parte speciale*, cit., p. 280 ss.; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2016.

capacità contributiva colpita dal tributo proprio al soggetto, consumatore finale, che ne sopporta il carico, rimanendone definitivamente inciso.

Poiché attraverso la rivalsa e la detrazione l'IVA è destinata a gravare sul consumatore finale, appare dunque evidente che la capacità contributiva che il tributo intende colpire deve fare riferimento non ai soggetti passivi del rapporto giuridico relativo al tributo, rispetto ai quali l'imposta è istituzionalmente e tendenzialmente neutrale, bensì al consumatore finale, cosicché l'IVA va considerata un tributo indiretto sui consumi¹⁷³.

Sotto tale profilo, l'individuazione quali soggetti passivi del rapporto giuridico relativo al tributo sul valore aggiunto di soggetti diversi da quelli cui è riferibile la capacità contributiva colpita dal tributo si basa, per motivi di cautela, su una tecnica impositiva rivolta ad una graduale riscossione dell'imposta in via anticipata, seppur provvisoria, rispetto al consumo finale nell'applicazione della quale il rispetto del principio della neutralità del tributo è demandato all'istituto della detrazione¹⁷⁴.

E' stato tuttavia rilevato che in alcune ipotesi, secondo la complessa disciplina dell'IVA, il tributo resta giuridicamente, e talora anche economicamente, a carico del soggetto passivo, diversamente da quanto stabilito in linea generale. Fra queste ipotesi possono essere annoverate principalmente l'esclusione della rivalsa nei confronti del consumatore finale del tributo assolto a seguito dell'accertamento dell'avvenuta effettuazione di operazioni di evasione d'imposta, le limitazioni stabilite al diritto di detrazione in relazione a talune categorie di beni e, in particolar modo, l'effettuazione di operazioni esenti che non danno luogo all'addebito dell'imposta nei confronti del consumatore finale e, al contempo, escludono la detraibilità del tributo afferente le operazioni passive.

In considerazione del verificarsi di tali ipotesi, al fine di conciliare la qualifica del consumatore finale quale soggetto che sopporta il peso del tributo con la circostanza che anche i soggetti passivi talora restano definitivamente incisi dal tributo, la manifestazione di capacità contributiva viene talvolta ricondotta all'atto oggettivo dello scambio e riferita ad

¹⁷³ Individua altresì nel consumo finale la giustificazione del tributo in termini di capacità contributiva F. GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974, p. 17 ss. Sull'IVA come imposta sul consumo L. SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, cit., p. 1287 ss; A. COMELLI, *IVA comunitaria e IVA nazionale*, Padova, 2000, p. 71 ss.; G. FALSITTA, *Manuale di Diritto tributario, Parte Speciale*, XI ed., Padova, 2016, F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale*, cit., p. 229, che definisce l'IVA una imposta generale sul consumo, R. CORDEIRO GUERRA, *L'IVA quale imposta sui consumi*, in *Rass. trib.*, 2000, I, p. 322 ss.

¹⁷⁴ Sul ruolo strumentale dei soggetti passivi nel meccanismo di applicazione del tributo si veda A.

entrambi i soggetti, consumatore finale e soggetto passivo. L'IVA viene configurata, in tal caso, come una imposta indiretta sugli affari e l'assunzione a soggetto passivo del solo cedente o prestatore (e non del consumatore finale) viene attribuita a una scelta di opportunità compiuta dal legislatore a causa della difficoltà di obbligare ai relativi adempimenti gli acquirenti finali. L'introduzione dell'istituto della detrazione, che rende neutrali le cessioni intermedie effettuate nell'ambito del ciclo produttivo distributivo, invece, viene giustificato al fine di evitare l'aumento del carico fiscale in relazione al numero dei passaggi che il bene subisce prima del consumo finale¹⁷⁵.

Altri autori riferendosi alla definizione normativa di operazioni imponibili, considerano giuridicamente irrilevanti le ulteriori distinzioni basate sulla destinazione o meno del bene o del servizio al consumo finale¹⁷⁶.

In realtà, come è stato osservato, le ipotesi richiamate i cui il tributo resterebbe giuridicamente, e a volte anche economicamente, a carico del soggetto passivo e non del consumatore finale, non appaiono tali da incidere sulla natura del tributo. Le medesime, infatti, riguardano, per lo più, situazioni patologiche o liminari e sono, a seconda dei casi, da ricondurre a finalità sanzionatorie (in presenza di operazioni poste in essere in evasione d'imposta) o cautelative, al fine di evitare abusi nell'esercizio del diritto di detrazione (ad esempio nel caso di beni il cui acquisto viene considerato plausibilmente effettuato per uso personale). Con riferimento, invece, all'effettuazione di operazioni esenti, viene evidenziato come la previsione di fattispecie di esenzione dal tributo configura di regola una ipotesi agevolativa delle relative attività per finalità di carattere economico o sociale¹⁷⁷.

L'analisi sopra effettuata permette di evidenziare come l'istituto della detrazione consenta di meglio qualificare la reale natura dell'imposta. Esso, infatti, assolve non solo ad esigenze tecniche di cautela fiscale, tendenti a tenere sotto controllo l'intero ciclo economico, dalla produzione al consumo, ed utili anche ai fini dell'accertamento impositivo, quanto, in misura certamente preponderante, alla finalità precipua del tributo di neutralizzare il carico

¹⁷⁵ In tal senso P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, cit. Sul punto si veda anche R. LUPI, *Diritto tributario. Parte speciale*, cit., il quale ritiene che anche l'eccezione al principio di neutralità per il caso di violazioni procedurali che impediscano il legittimo esercizio della detrazione troverebbe così maggiore giustificazione, essendo lo scambio il fatto economico cui sarebbe ricollegato il tributo.

¹⁷⁶ L. PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977, 437 ss., S. SAMMARTINO, *Profilo soggettivo del presupposto dell'Iva*, Milano, 1979, p. 19, F. BOSELLO, *Appunti sulla struttura giuridica dell'Iva*, in *Riv.dir. fin.* 1978, I, p. 420.

¹⁷⁷ In ordine alla neutralità del tributo in presenza di operazioni esenti si rinvia a A. COMELLI, *Il principio*

impositivo sia rispetto al numero di passaggi compiuti dal bene o servizio prima di giungere al consumo finale, sia per l'operatore economico nella generalità dei casi.

Ed infatti, anche in termini di capacità contributiva, la ricostruzione dell'IVA quale imposta sugli scambi appare inconciliabile con la circostanza secondo cui il presupposto oggettivo del tributo è indiscutibilmente la realizzazione di un consumo, e giammai l'effettuazione di meri scambi commerciali o attività, nel qual caso sarebbe da ricercare la compatibilità dell'imposta con il principio di capacità contributiva e sarebbe violato lo spirito comunitario che ha inteso introdurre un'imposta indiretta. Ciò risulta, del resto, anche dalla circostanza che l'IVA è stata introdotta nel sistema comunitario con le finalità evidenziate di essere neutrale per l'operatore economico e, come evidenziato, le stesse direttive la qualificavano come imposta sul consumo, in sostituzione delle imposte preesistenti nei diversi Paesi membri.

Dunque la riferibilità della manifestazione della capacità contributiva assoggettata all'imposta rimane in capo al consumatore finale al soggetto passivo senza modificare quindi, di fatto, la natura giuridica del tributo, che rimane una imposta sul consumo¹⁷⁸.

5. La centralità dell'istituto della detrazione nella qualificazione dell'IVA come imposta sul consumo.

Come più volte ricordato, il diritto di detrazione dell'IVA rappresenta uno degli elementi essenziali dell'imposta, ispirato al criterio della neutralità nei confronti dei soggetti che esercitano attività economiche.

Dalle norme che caratterizzano la detrazione, in particolare gli artt. 167 ss. della Direttiva n. 2006/112/CE, si possono ricavare tre principi cardine. Il primo principio è costituito dall'individuazione del momento della detrazione, da intendersi come connessione giuridico-temporale della nascita del diritto di detrazione con il momento in cui viene effettuato l'acquisto del bene o del servizio, e con la corrispondente sorgere dell'esigibilità del tributo. Il secondo principio è rappresentato dalla causa della detrazione, da collegarsi all'imputazione dell'acquisto all'esecuzione di operazioni attive, mentre il terzo principio viene individuato negli effetti della detrazione, ossia la rilevanza estintiva del debito

¹⁷⁸ In tal senso E. FAZZINI, *Il diritto di detrazione nel tributo sul valore aggiunto*, Padova, 2000, p. 13, nota

derivante dall'imposta dovuta, sino alla condizione della situazione del credito e, quindi, di rimborso dell'eccedenza risultante nel periodo convenzionalmente considerato, con un effetto di continuità del rapporto tributario che distingue questa imposta dalle altre tipologie di tributo¹⁷⁹.

Alla base di questa costruzione è posto il principio stabilito dall'art. 1, paragrafo 2, della Direttiva n.2006/112/CE, in base al quale l'imposta deve gravare sul consumo finale del bene o del servizio, condizione che richiede l'insussistenza del prelievo nelle fasi ad esso antecedente. Ciò è del resto confermato dalla Corte di Giustizia, secondo cui: *"..il diritto a detrazione previsto dagli artt. 167 e seguenti della Direttiva 2006/112 costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni¹⁸⁰"*, salvo nei casi di frode conclamata¹⁸¹, in modo da garantire *"la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA"*¹⁸².

Il riferimento al consumo, cioè all'accadimento atteso e prevedibile della tassazione definitiva dell'oggetto dell'imposta, rappresenta ad un tempo il fine della detrazione in sé e dell'intero sistema impositivo, tanto da assurgere ad elemento costitutivo non solo delle caratteristiche intrinseche della detrazione, ma anche degli altri istituti essenziali che governano il tributo quali, ad esempio, il criterio dell'esenzione, il principio della territorialità, la qualifica soggettiva e i regimi speciali.

La centralità del principio della detrazione si può rilevare, infatti, nell'esame dei profili interni dell'imposta, permettendo di comprenderne in modo più dettagliato la natura e la giustificazione degli istituti essenziali che regolano il tributo.

Il principio di inerenza, ad esempio, letto come strumento per ottenere la detrazione, costituisce il mezzo per rendere possibile il consumo e, dunque, il prelievo finale. Vi è infatti inerenza, e con essa diritto di detrazione se e nella misura in cui l'oggetto acquistato è utilizzato per l'effettuazione di operazioni imponibili poste a valle dell'operatore

¹⁷⁹ In questi termini G. FALSITTA, *Manuale di Diritto tributario, Parte Speciale*, cit., p. 936, il quale afferma che con riferimento all'imposta sul valore aggiunto non si possa parlare propriamente di "presupposto di imposta".

¹⁸⁰ CGE, cause riunite C-80/11 e C-142/11, *Mahagében kft e Péter David*, punto 38.

¹⁸¹ CGE 21.2.2006, causa C-255/02, *Halifax*, punto 84, secondo cui *"è solo in assenza di circostanze fraudolente o abusive, e con riserva di eventuali rettifiche in conformità alle condizioni previste all'art. 20 della sesta Direttiva, che il diritto a detrazione, una volta sorto, rimane acquisito"*.

economico. Al contrario non sussiste inerenza laddove l'operazione non costituisce mezzo per rendere possibile il consumo, con conseguente indetraibilità dell'imposta. Del resto anche l'autoconsumo e la rettifica a posteriori della detrazione, rappresentano manifestazioni del consumo (cioè della tassazione del bene o del servizio) seppur in una situazione non più ordinaria ma straordinaria, laddove cioè il consumo si manifesti in una fase antecedente ad esso a causa della natura del bene o del servizio (come nel caso delle spese voluttuarie o personali dell'operatore economico) oppure a causa della qualifica del soggetto (come nell'ipotesi degli acquisti effettuati dagli enti pubblici e dagli enti non commerciali).

Il riferimento al consumo quale fine ultimo del principio della detrazione e dell'intero sistema dell'imposta sul valore aggiunto colora anche il principio del pro-rata di detrazione, quale espressione del più ampio concetto di indetraibilità dell'imposta laddove il bene o il servizio siano utilizzati non per lo spostamento a valle dell'operazione imponibile, ma per operazioni prive di imposta, con una sorta di anticipazione del momento di prelievo finale ad uno stadio antecedente a quello normalmente collegato al vero e proprio consumo.

Con i medesimi riferimenti interpretativi possono essere intesi gli ulteriori requisiti del diritto di detrazione, quali l'immediatezza¹⁸³, la prospettività e la potenzialità¹⁸⁴, sulla base dei quali si giunge al suo riconoscimento anche laddove il passaggio al consumo non si verifichi, per cause non imputabili alla volontà dell'operatore economico¹⁸⁵. Infatti è *“irrelevante, ai fini del diritto del soggetto passivo di detrarre l'IVA pagata a monte, stabilire se l'IVA dovuta sulle operazioni di vendita precedenti o successive riguardanti i beni interessati sia stata versata o meno all'Erario. Infatti l'IVA si applica a qualsiasi*

¹⁸³ Nel senso che il diritto di detrazione va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte. In questi termini CGE, causa C-255/02, Halifax, cit., punto 84.

¹⁸⁴ CGE 21.03.2000, cause riunite da C-110/98 a C-147/98, Gabalfrisa e a., punto 45, secondo cui *“...il principio della neutralità dell'IVA per quanto riguarda l'imposizione fiscale dell'operatore economico esige che le prime spese di investimento effettuate ai fini dell'esercizio di un'impresa siano considerate come attività economiche e sarebbe in contrasto con tale principio ritenere che dette attività inizino solo nel momento in cui l'impresa viene effettivamente esercitata, cioè quando comincia ad aversi un reddito imponibile”*.

¹⁸⁵ CGE 29.03.1996, causa C-110/94, Inzo, punto 20, secondo cui *“... la detrazione rimane acquisita anche se, successivamente, si è deciso, in considerazione dei risultati di questo studio, di non passare alla fase operativa e di mettere la società in liquidazione, di modo che l'attività economica prevista non ha dato luogo ad operazioni soggette ad imposta”*. In termini analoghi Id., 15.01.1998, causa C-37/95, Ghent Coal, punto 20, secondo cui *“... il diritto a detrazione resta acquisito qualora il soggetto passivo non abbia potuto utilizzare i beni o i servizi che hanno dato luogo a detrazione nell'ambito di operazioni imponibili a causa di*

operazione di produzione o di distribuzione, detratta l'imposta gravante direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo¹⁸⁶.

I requisiti della immediatezza, della prospettività e della potenzialità del principio della detrazione, letti come strumenti per rendere possibile il consumo, costituiscono una solida argomentazione per sottolineare la diversità strutturale dell'inerenza come configurata nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto rispetto al medesimo concetto espresso ai fini delle imposte sul reddito. Nell'IVA, difatti, tale principio si applica in modo diacronico, quale espressione della detrazione immediata e prospettiva, mentre nelle imposte sui redditi si applica in modo sincronico quale necessario rapporto consequenziale tra costi e ricavi. Questa differenza trova giustificazione nella diverso presupposto impositivo costituito dal consumo nell'imposta sul valore aggiunto e, invece, nella produzione del reddito nelle imposte dirette.

La differenza strutturale della detrazione, rispetto al diritto di deduzione dei costi reddituali, si manifesta non solo nella fase fisiologica di applicazione del tributo, ma altresì nella fase patologica, cioè in presenza di frodi o di fenomeni di abuso del diritto da parte dell'operatore economico.

Ai fini IVA, sebbene *"...incombe a colui che chiede la detrazione dell'IVA l'onere di provare che sono soddisfatte le condizioni per tale detrazione¹⁸⁷"*, analogamente a quanto avviene nelle imposte dirette, tuttavia *"...è compito delle autorità e dei giudici nazionali negare il beneficio del diritto a detrazione ove sia dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che lo stesso diritto è invocato fraudolentemente o abusivamente¹⁸⁸"*, con un bilanciamento dell'onere della prova teorizzato dalla Corte di Giustizia nel caso *Teleos*¹⁸⁹, dove è stato elaborato il principio secondo cui *"...spetta alle autorità fiscali effettuare*

¹⁸⁶ CGE, cause riunite C-80/11 e C-142/11, *Mahagében kft e Péter David*, cit., punto 39.

¹⁸⁷ CGE 14.02.1985, causa C-268/83, *Rompelman*, punto 24.

¹⁸⁸ CGE, cause riunite C-80/11 e C-142/11, *Mahagében kft e Péter David*, cit., punto 42.

¹⁸⁹ CGE 27.09.2007, causa C-409/05, *Teleos e a.*, punto 51, ove si afferma che *"...obbligare il soggetto passivo a fornire una prova concludente che i beni hanno fisicamente lasciato lo Stato membro di cessione non garantisce la corretta e semplice applicazione delle esenzioni. Al contrario, un obbligo siffatto lo pone in una situazione di incertezza circa la possibilità di applicare l'esenzione sulla sua cessione intracomunitaria o circa la necessità di includere l'IVA nel prezzo di vendita"*. Inoltre, nelle Conclusioni rese in data 11.01.2007 dall'Avvocato generale J.Kokott, in particolare alla nota 27, si precisa che *"...l'idea che il soggetto passivo scrupoloso ed onesto non debba, in occasione della riscossione dell'IVA, rispondere del comportamento fraudolento di altri, trova espressione in una serie di decisioni relative a casi di "frodi carosello", quali ad esempio le sentenze *Federation of Technological Industries e a.* (citata alla nota 20, punto 33), *Optigen e a.* (citata alla nota 12, punti 52 e seguenti), nonché *Kittel e Ricolta* (citata alla nota 12,*

*controlli necessari presso i soggetti passivi al fine di rilevare irregolarità e evasioni in materia di IVA nonché infliggere sanzioni al soggetto passivo che ha commesso dette irregolarità o evasioni*¹⁹⁰.

L'analisi della giurisprudenza comunitaria mostra un evidente contrasto con i principi stabiliti dalla giurisprudenza della Corte di cassazione nell'ambito di operazioni fraudolente. Mentre quest'ultima, infatti, ha elaborato i concetti di 'alterità' della detrazione e di distinguo tra detrazione ai fini IVA e deduzione dei costi nelle imposte dirette¹⁹¹, giungendo ad elaborare l'ammissibilità di tali operazioni ai fini reddituali nella rilettura dell'art. 14, comma 4-bis, legge n. 53/1993 ma non ai fini IVA¹⁹², il rigoroso rispetto del diritto alla detrazione, così come stabilito nel sistema dell'Unione e interpretato dalla Corte di giustizia porterebbe ad ammettere la detrazione anche in queste ipotesi a meno che le autorità fiscali dimostrino le irregolarità sostanziali e le evasioni.

Ad una attenta analisi quest'ultima interpretazione è quella più fedele ai principi su cui si basa il sistema dell'imposta sul valore aggiunto, primo fra tutti il principio di neutralità finalizzato a garantire la tassazione del consumo e la non imposizione delle operazioni economiche intermedie, oltre al principio di buona fede.

Il fenomeno fraudolento e l'abuso, infatti, interrompono il meccanismo dell'imposta, similmente a quanto avviene in presenza di operazioni esenti, determinando un danno erariale che impedisce il riconoscimento del diritto di detrazione proprio perché incide sul fatto che ontologicamente giustifica la detrazione, cioè il consumo e, con esso, la tassazione definitiva del bene o del servizio.

Inoltre il richiamo al danno erariale permette di evidenziare un aspetto peculiare del principio di neutralità, che si manifesta in modo evidente nei fenomeni patologici di applicazione del tributo, ossia la sua trilateralità¹⁹³.

Il principio di neutralità, infatti, va considerato trilaterale poiché va riconosciuto e tutelato non solo nei confronti degli operatori, cioè il cedente-prestatore da un lato, e il cessionario-committente d'altro lato, ma anche nei confronti dell'Erario, al quale può essere imposto il

¹⁹⁰ CGE, cause riunite C-80/11 e C-142/11, *Mahagében kft e Péter David*, cit., punto 62.

¹⁹¹ Cass. 3.09.2008 n. 22195, *Fabrinvest*; Id. 23.01.2008 n. 1421; Id. 17.02.2010, n.3706.

¹⁹² Cass. 20.06.2012 n. 10168, n. 10168 e Cass. 20.01.2010 n. 867.

¹⁹³ In questi termini P. CENTORE, *IVA Europea. Percorsi commentati della giurisprudenza euro-unionale*,

diritto di detrazione, ovvero di rimborso, sempre che vi sia stato l'effettivo versamento dell'imposta¹⁹⁴.

A tale principio sembra del resto ispirata l'introduzione del meccanismo del c.d. split payment, contenuto in una delle proposte avanzate dalla Commissione europea nel "Libro Verde sul futuro dell'IVA"¹⁹⁵, cioè del pagamento diretto all'Erario dell'imposta addebitata dal fornitore, con il conseguente esonero da ogni responsabilità dell'acquirente che è quindi legittimato a detrarre l'imposta assolta secondo il principio di 'cassa' e non di 'competenza' dell'IVA addebitata.

L'attuale sistema normativo interno, tuttavia, non collega in via generale il pagamento dell'imposta a valle rispetto al riconoscimento della detrazione a monte, a meno che il soggetto sia consapevolmente coinvolto in un fenomeno di frode¹⁹⁶, in contrasto con l'art. 203 della Direttiva n. 2006/112/CE. Tale disposizione, stabilendo che l'imposta sia dovuta da chiunque la indichi in fattura, non costituisce una sorta di 'sanzione impropria' a carico di chi emette una fattura con addebito di imposta che non risulti dovuta¹⁹⁷, come sembra suggerire l'art. 21, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972. L'art. 203 citato va invece correlato con l'art. 178 della medesima Direttiva nella parte in cui subordina l'esercizio del diritto di detrazione al possesso della fattura.

¹⁹⁴ In questi termini Cass. 14.03.2012, n. 4020, secondo cui "...l'autonomia dei tre rapporti originati da un'operazione assoggettata ad IVA presuppone che rimanga salvo il principio della neutralità dell'IVA, l'applicazione della normativa comunitaria postula in ogni caso – ai fini della regolarizzazione, e del conseguente rimborso di un'imposta indebitamente fatturata – che sia, in concreto, esclusa l'eventualità di una perdita di entrate fiscali da parte dell'Erario". Così anche Cass. 9 febbraio 2010, n. 2826.

¹⁹⁵ Libro Verde sul futuro dell'IVA-Verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente", doc. COM (2010) 695 del 1.12.2010. In seguito ad esso, con la Comunicazione del 6.12.2011 (doc. COM 2011/851) diretta al Parlamento europeo, la Commissione europea ha stabilito le modifiche dell'IVA europea in una serie di interventi da porre in essere nel periodo 2012-2015.

¹⁹⁶ CGE 12.01.2006, cause riunite C-354/03, causa C-355/03 e C-484/03, *Optigen e a.*, punto 52, ove si precisa che "il diritto di un soggetto passivo che effettua simili operazioni di detrarre l'IVA pagata a monte non può neanche essere compromesso dalla circostanza che, nella catena di cessioni in cui si inscrivono le dette operazioni, senza che tale soggetto passivo lo sappia o possa saperlo, un'altra operazione, precedente o successiva a quella da esso realizzata, sia viziata da frode all'IVA".

¹⁹⁷ Cass. 7 ottobre 2002, n. 14337. Il riferimento al profilo sanzionatorio è ripreso anche in Cass. 16 aprile 2010, n. 9138 ove si osserva, a proposito di acquisti soggettivamente inesistenti, che "...anche sotto il profilo dell'imposizione diretta, l'acquisto di merce con fatture soggettivamente inesistenti, ancorché non riconducibile all'ipotesi sanzionatoria dell'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972 – rivolto soltanto a ricondurre a coerenza il sistema impositivo IVA- non comporta la detrazione dei costi stessi ove non emerga chiaramente

La fattura, pertanto, crea un rapporto simmetrico tra la debenza dell'imposta addebitata nel documento fiscale al correlato diritto di credito così creatosi per simmetria¹⁹⁸.

L'art. 17, paragrafo 2, lett.a) della Sesta Direttiva (corrispondente all'attuale art. 168, lett. e) Direttiva n. 2006/112/CE), utilizzando i termini 'dovuta o assolta', deve essere inteso nel senso che se l'IVA dovuta su operazioni di vendita precedenti o successive aventi ad oggetto i beni interessati sia stata o meno versata all'Erario, non incide infatti sul diritto a detrazione del soggetto passivo¹⁹⁹. Tale principio di diritto trova, tuttavia, un limite nella tutela del credito erariale. La stessa Corte di giustizia, infatti, precisa che *"l'Amministrazione finanziaria, qualora constati che il diritto a detrazione sia esercitato fraudolentemente, è autorizzata a chiedere, retroattivamente, il rimborso delle somme detratte"*²⁰⁰.

Dunque secondo l'insegnamento della Corte, il diritto alla detrazione viene anteposto agli interessi erariali i quali vanno certamente tutelati, ma a posteriori, nel caso in cui sia effettivamente provata un fenomeno di frode fiscale, con la conseguente incompatibilità rispetto alle norme comunitarie delle disposizioni finalizzate a garantire preventivamente il gettito erariale.

Alla luce di quanto illustrato la detrazione appare come elemento necessario della neutralità inteso quale principio volto a sollevare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o pagata nell'ambito delle sue attività economiche, purché tali attività siano in linea

¹⁹⁸ In questi termini CGE 6.11.2003, cause riunite da C-78/02 a C-80/02, *Karageorgou e a.*, in *Riv.dir.fin.*, 2004, II, p. 37, punti 49 e 50, ove si stabilisce che *"...la VI Direttiva non prevede espressamente il caso in cui l'IVA viene erroneamente indicata in una fattura, mentre in realtà essa non è dovuta. Ne consegue che, fino a quando tale lacuna non sarà colmata dal legislatore comunitario, spetta agli Stati membri il compito di avviarvi. A questo proposito la Corte ha dichiarato che, per garantire la neutralità dell'IVA, spetta agli Stati membri contemplare nei rispettivi ordinamenti giuridici interni la possibilità di rettificare ogni imposta indebitamente fatturata, purché chi ha emesso la fattura dimostri la propria buona fede. Tuttavia, quando colui che ha emesso la fattura ha in tempo utile eliminato completamente il rischio di perdite di entrate fiscali, l'imposta indebitamente fatturata può essere regolarizzata, senza che la regolarizzazione possa essere subordinata alla buona fede di colui che ha emesso la detta fattura"*.

¹⁹⁹ Così CGE 12.01.2006, C-354/03, C-355/03 e C-484/03, *Optigen e a.*, in *Riv.dir.trib.*, 2006, III, p. 209, punto 54. Altresì CGE 28.07.2011, causa C-274/10, *Commissione vs Repubblica di Ungheria*, dove, dichiarando incompatibile una limitazione sull'ammontare dell'imposta rimborsabile in riferimento all'IVA corrisposta ai fornitori, si osserva al punto 34 che *"... il diritto alla detrazione costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. In particolare, tale diritto deve essere esercitato immediatamente, per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte"*.

di principio esse stesse soggette all'IVA²⁰¹ e con il solo limite del coinvolgimento dell'operatore in una frode fiscale²⁰².

CAPITOLO III: IL DIRITTO DI DETRAZIONE E IL SUO ESERCIZIO NEL SISTEMA LEGISLATIVO NAZIONALE E COMUNITARIO

²⁰¹ CGE 22.02.2001, causa C-408/98, *Abbey National*, punto 24; Id., 8.02.2007, causa C-435/05, *Investrand*, punto 22; Id., 29.10.2009, causa C-174/08, *NCC Construction Danmark*, punto 27.

Parte I: Il diritto di detrazione

1. La natura, la funzione e le caratteristiche del diritto di detrazione nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto 2. La detrazione quale posizione creditoria del soggetto passivo 3. Requisiti necessari ai fini della sussistenza del diritto di detrazione: inerenza ed afferenza 4. Aspetti soggettivi del diritto di detrazione, decorrenza temporale ed effettività 5. Aspetti oggettivi del diritto di detrazione, decorrenza temporale ed effettività 6. Aspetti territoriali del diritto di detrazione 7. L'irrelevanza della localizzazione territoriale delle operazioni attive ai fini della sussistenza del diritto alla detrazione. Extraterritorialità dell'imposizione, e territorialità della detrazione 8. Il rapporto tra extraterritorialità e diritto alla detrazione nella logica della neutralità dell'imposta 9. Dalla direttiva al decreto nazionale: le ragioni della mancata assimilazione, ai fini della detrazione, delle operazioni c.d. "non imponibili" alle operazioni c.d. "fuori campo" per difetto del requisito territoriale.

Parte II: L'esercizio del diritto di detrazione

10. La natura facoltativa dell'esercizio del diritto di detrazione 11. Esercizio del diritto di detrazione, dichiarazione tributaria ed emendabilità 12. La relazione tra l'elemento documentale (fattura) ed il diritto di detrazione 13. La detrazione nell'operazione erroneamente assoggettata ad imposta 14. Il rimborso quale modalità alternativa di esercizio del diritto al credito dell'imposta detraibile 15. Aspetti soggettivi dell'esercizio del diritto di detrazione: lo schema trilaterale dei rapporti tra cedente, cessionario ed Erario 16. L'applicazione dei principi comunitari di effettività e neutralità nell'esercizio del diritto di detrazione.

PARTE I: IL DIRITTO DI DETRAZIONE

1. La natura, la funzione e le caratteristiche del diritto di detrazione nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto

Il diritto di detrazione rappresenta una caratteristica fondamentale dell'imposta sul valore aggiunto e distingue tale imposta dagli altri tributi che, in linea generale, non presentano un analogo istituto. La sua esistenza, nello schema applicativo del tributo, è connaturata alla necessità di colpire un soggetto diverso (consumatore finale) rispetto al soggetto passivo d'imposta (imprenditore, ovvero artista o professionista).

Se attraverso l'istituto della rivalsa (altrimenti conosciuta come "addebito"), il soggetto passivo del tributo scarica il peso economico della stessa, con l'istituto della detrazione acquisisce un "credito" per l'imposta addebitatagli con la rivalsa. Tale credito consente ai soggetti IVA di non essere "incisi" dal tributo, naturalmente destinato al consumatore finale. Elemento essenziale dell'IVA europea è, dunque, la deduzione dell'imposta sugli acquisti da parte dei soggetti "non consumatori"²⁰³. Il diritto di detrazione, infatti, è l'elemento che qualifica l'IVA quale imposta plurifase non cumulativa²⁰⁴, conferendole il carattere della neutralità nelle fasi di produzione e di scambio anteriori al consumo. Il suo corretto esercizio da parte di tutti i soggetti che intervengono nelle fasi della produzione e della commercializzazione è fondamentale in quanto consente di raggiungere l'obiettivo cui l'imposta è preordinata e segnatamente la tassazione effettiva in capo al consumatore finale. Nell'ambito della Sesta direttiva comunitaria, la norma cardine relativa al diritto di detrazione è contenuta nell'art. 17, n. 2, della VI direttiva, il quale prevede che "*nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati ai fini di sue operazioni soggette all'imposta, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore [...] l'imposta dovuta o assolta all'interno del Paese per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da altro soggetto passivo*". La Corte di giustizia ha più volte sottolineato che la detrazione deve potersi realizzare nei termini e con le modalità sancite dalla VI Direttiva, all'art. 17, paragrafi 1 e 2. L'applicabilità diretta delle suddette disposizioni nell'ordinamento nazionale, consegue alla circostanza che il diritto alla detrazione rappresenta una posizione giuridica soggettiva tutelata dall'ordinamento comunitario.

Nell'ambito della normativa comunitaria, la direttiva attualmente in vigore (112/2006),

²⁰³ B.TERRA-P.WATTEL, *European Tax Law*, The Netherlands, 2012, p. 173.

²⁰⁴ Sull'argomento, ancora, R. MICELI, *Il recupero dell'Iva detraibile tra principi comunitari e norme interne*, in *Rass. trib.*, 2006, VI, p. 1874; A. PACE, *Il diritto di detrazione*, in AA.VV., *L'imposta sul valore*

all'art. 167, rubricato “Origine e Scopo del diritto di deduzione”²⁰⁵ evidenzia che il diritto di deduzione sorge quando l'imposta deducibile diventa esigibile, e dunque, in linea generale, al momento dell'emissione della fattura.

Le caratteristiche specifiche del diritto di detrazione sono l'immediatezza, la generalità e l'integralità.

L'immediatezza della detrazione attiene alle modalità di esercizio del diritto che sono ancorate al momento in cui l'operazione è stata realizzata, anche se il diritto stesso potrà essere esercitato fino al secondo anno successivo a quello in cui è sorto.

La simmetria esistente sia in termini temporali, sia in termini funzionali, tra nascita del diritto di detrazione ed esigibilità²⁰⁶, comporta che il primo diritto sorge, in conseguenza delle modifiche intervenute dal DPR 322/98, di regola, al momento di effettuazione dell'operazione, cioè, in sostanza, al momento dell'acquisto del bene o del servizio.

Tale caratteristica, vigente nell'ordinamento interno in applicazione dei relativi precetti comunitari²⁰⁷ evidenzia il principio della detrazione immediata, in forza del quale il soggetto passivo può esercitare il diritto di detrazione già all'atto dell'acquisto del bene o servizio, senza attendere il suo concreto utilizzo nell'ambito dell'attività esercitata, e, oltre ad avere una rilevanza pratica riconducibile alla semplificazione dell'applicazione del tributo, sotto un profilo oggettivo evidenzia anche il rispetto del principio di neutralità dell'imposta, atteso che se così non fosse il soggetto dovrebbe attendere il momento successivo per poter esercitare il proprio diritto con la conseguenza che la neutralità, in tale ultimo caso, sarebbe differita e mediata.

Il diritto alla detrazione è inoltre integrale nel senso che deve riguardare tutte le imposte assolute dal contribuente (o dovute o a lui addebitate a titolo di rivalsa) nell'esercizio della

²⁰⁵ Per un'analisi sull'origine e sullo scopo del diritto di detrazione si rinvia a B.TERRA-P.WATTEL, *European Tax Law*, cit., p. 173 ss.

²⁰⁶ La simmetria tra nascita del diritto alla detrazione da parte del soggetto passivo ed esigibilità dell'imposta da parte dell'Erario appartiene al patrimonio giuridico dei Paesi membri in recepimento del principio comunitario; ad esempio, con riferimento all'ordinamento belga, in virtù degli artt. 17 e 22 del Code de la TVA, vedi *Commentaire Generale et contacts avec l'administration*, Kluwer, p. 759.

²⁰⁷ Art. 17, par. I, Sesta direttiva. Sul punto, CGE, 14.02.1985, causa C-268/83, *Rompelman*; Id., 29.02.1996, causa C-110/94, *Inzo*, in *Riv.dir. trib.*, 1996, II, p. 893 ss., con nota di G. MELIS, *Atti preparatori, esercizio di attività economiche e detrazione Iva.*; Id., 15.01.1998, causa C-37/95, *Ghent Coal Terminal*, in *Rass. trib.*, 1999, II, p. 305, con nota di M. GIORGI, *L'effettuazione di operazioni nel campo di applicazione dell'Iva nell'attribuzione della soggettività passiva e del diritto alla detrazione d'imposta: profili comunitari ed interni*, cit., p. 315. Per una compiuta analisi del diritto di detrazione in relazione al profilo della soggettività passiva si rinvia a M. GIORGI, *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore*

propria attività economica, con la conseguenza, già evidenziata, che limitazioni al diritto alla detrazione devono rispettare rigorose regole comunitarie e sono tassative ovvero legate ad eventi straordinari. Conseguentemente, immediatezza ed integralità, nei sensi appena richiamati, “assistono” il diritto alla detrazione per raggiungere la finalità di tassazione del consumo finale, attraverso l’elemento caratterizzante l’imposta e coerente con il principio di parità di trattamento: la neutralità.

Il diritto di detrazione costituisce dunque la posizione giuridica generale, il cui esercizio può essere eseguito in disparate modalità, ad esempio con la compensazione orizzontale, con il riporto del credito a nuovo dell’eccedenza detraibile, con il rimborso, qualora ne ricorrano i presupposti previsti dalle norme relative²⁰⁸.

In ambito nazionale, il diritto di detrazione, disciplinato all’art. 19 del DPR 633/72, è stato ulteriormente delineato in seguito all’entrata in vigore del D. lgs. 313/97, con il quale è stata rimarcata la distinzione tra l’esistenza del diritto e l’esercizio dello stesso, ed è stato precisato, conformemente alle previsioni comunitarie, che il diritto alla detrazione sorge al momento della nascita dell’esigibilità dell’imposta da parte dello Stato, sulla base dei criteri rinvenibili nell’art. 6 del DPR 633/72 (momento di effettuazione delle operazioni). E’ stato inoltre specificato che l’esercizio del diritto alla detrazione è in realtà una facoltà, accordata al contribuente, che richiede alcuni adempimenti formali (quali, ad esempio, il possesso della fattura, la contabilizzazione nella dichiarazione, periodica o annuale, eccetera) ed è soggetto a specifici termini di decadenza.

La soggettività passiva d’imposta, postulata dalla norma citata, non è di per sé condizione sufficiente per conferire il diritto di detrazione dell’imposta assolta a monte, atteso che a tal fine è necessario che sussistano le ulteriori condizioni richieste dalla Direttiva per l’esercizio del diritto, in particolare la condizione dell’inerenza²⁰⁹ dell’acquisto o dell’importazione di beni e servizi all’attività esercitata; dell’afferenza, in termini dell’impiego dei beni e servizi per l’effettuazione di operazioni soggette ad imposta²¹⁰, o a queste equiparate, e dell’esistenza di un sottostante elemento documentale (fattura)²¹¹ riportante l’addebito dell’imposta assolta.

²⁰⁸ Come evidenzia G. TABET, *Contributo allo studio del rimborso di imposta*, Roma, 1985, p. 87, esiste una stretta correlazione fra diritto alla detrazione e diritto al rimborso, accentuata dall’influenza che la vicenda costitutiva del primo esercita sul secondo.

²⁰⁹ CGE, 8.03.1988, causa 165/86, *Intiem*; Id., 14.02.1985, causa C-268/83, *Rompelman*.

²¹⁰ CGE, 6.04.1995, causa C-4/94, BLP G.

Il ruolo della detrazione nel sistema IVA non è in linea generale sostituibile con altri istituti giuridici: il meccanismo applicativo del tributo richiede l'immediata neutralizzazione dell'imposta assolta a monte e tale obiettivo può essere raggiunto solo con la detrazione (deduzione, nella terminologia della direttiva) dell'imposta assolta, secondo i caratteri dell'immediatezza e dell'integralità richiamati in precedenza. Non è dunque sostituibile con l'istituto del rimborso perché ciò sarebbe contrario al meccanismo di funzionamento dell'imposta, poiché si perderebbe certamente il carattere dell'immediatezza in quanto il soggetto passivo troverebbe soddisfazione solo in un momento successivo, senza considerare, inoltre, che ciò, oltre a non essere previsto dalla normativa, non è ipotizzabile nemmeno in linea puramente teorica.

Il diritto alla detrazione è altresì strumentale al calcolo dell'imposta dovuta²¹² in quanto l'IVA detraibile, corrispondente all'imposta assolta sugli acquisti, costituisce un credito d'imposta del contribuente da scomputare dall'IVA dovuta, in quanto addebitata in via di rivalsa, e solo laddove il primo importo sia maggiore del secondo il saldo risultante costituirà un credito riportabile nel periodo di imposta successivo ovvero potrà, al ricorrere di determinate condizioni, essere oggetto di restituzione.

La direttiva accorda agli Stati membri l'esercizio di tale facoltà, stabilendo che essi possono far riportare l'eccedenza al periodo successivo, o procedere al rimborso secondo modalità da essi stabilite (art. 183 della Direttiva).

L'eccedenza detraibile rappresenta dunque una grandezza ontologicamente diversa dall'IVA detraibile e nasce in un momento successivo rispetto a quello di effettuazione delle operazioni, e segnatamente in fase di liquidazione dell'imposta da versare (o da riportare quale credito a nuovo) nei confronti dell'Erario, pur costituendo, sotto tale aspetto, una legittimazione derivata nel senso che la giustificazione causale dell'eccedenza detraibile, non può trovare la propria fonte che nel valore totale dei crediti maturati in relazione alle operazioni di acquisto effettuate. In tal modo, nel sistema dell'imposta viene soddisfatta l'esigenza di rendere neutrale l'operazione nel momento in cui si realizza e alle condizioni sussistenti in tale momento²¹³.

Infine, dal punto di vista dei rapporti internazionali, la direttiva di refusione ha ribadito che

²¹² M. BASILAVECCHIA, *Situazioni creditorie del contribuente ed attuazione del tributo. Dalla detrazione al rimborso nell'imposta sul valore aggiunto*, Pescara, 2000, p. 32.

²¹³ Così R. MICELI, *Il recupero dell'IVA detraibile tra principi comunitari e norme interne*, cit., p.1876.

un soggetto passivo ha il diritto di dedurre dall'imposta addebitata in relazione alle sue forniture, l'imposta a lui addebitata in relazione ai beni e servizi acquistati, ovvero relativi ad acquisti intracomunitari, ovvero importati da paesi Extra-Ue.

2. La detrazione quale posizione creditoria del soggetto passivo

Nell'ambito direttive comunitarie (ad esempio, l'art. 17, par. 2, della VI direttiva), il diritto di deduzione (così definito nella terminologia comunitaria) dell'imposta sugli acquisti viene esercitato come previsto dal successivo art. 18, par. 2, secondo cui "il soggetto passivo opera la deduzione sottraendo dall'importo totale dell'imposta sul valore aggiunto dovuta per un dato periodo fiscale l'ammontare dell'imposta per la quale, nello stesso periodo, è sorto e può essere esercitato il diritto a deduzione". Stando alle dette disposizioni normative comunitarie (parzialmente riformulate con la direttiva 112/2006), dunque, ai fini della determinazione del debito di imposta del soggetto passivo, l'imposta detraibile si sottrae da quella riscossa (anticipatamente) sulle operazioni attive effettuate e dunque rappresenta in sostanza un diritto di credito del soggetto passivo ai fini della determinazione del *quantum* da versare, rappresentando una componente finanziaria che di norma non dovrebbe incidere sul soggetto passivo. L'IVA a debito e l'IVA a credito costituiscono infatti voci finanziarie per il soggetto passivo, il quale è tale solo in senso formale giacché in senso sostanziale tale qualifica compete al consumatore finale.

La trasposizione normativa della direttiva nel decreto nazionale, in termini di soggettività passiva, rivela il rispetto della struttura normativa prevista dalla direttiva, laddove il decreto nazionale prescrive che l'imposta è dovuta dai soggetti passivi (art. 17 del D.P.R. n. 633/72), applicando l'aliquota di cui all'art. 18 alla base imponibile corrispondente all'ammontare complessivo dei corrispettivi relativi alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi. I soggetti passivi sono tenuti al versamento dell'imposta cumulativamente dovuta in relazione alle operazioni effettuate, al netto della detrazione prevista dall'art. 19 del decreto.

Ne consegue che il debito di imposta da versare corrisponde alla differenza tra l'ammontare del tributo calcolato sulle operazioni attive (cosiddetta "imposta lorda") e l'imposta detraibile e non corrisponde realmente al parametro del "valore aggiunto". Il metodo adottato era uno fra i molteplici possibili poiché al meccanismo deduzione imposta da imposta poteva essere affiancato o sostituito dal metodo base (imponibile) da base previsto

del resto dal decreto per alcuni specifici settori di attività.

In tale meccanismo di funzionamento, dunque, il rispetto del principio di neutralità è dunque garantito proprio dall'istituto della detrazione, che rende l'imposta c.d. "lorda", cioè relativa alle operazioni attive eseguite, "netta" cioè depurata dell'imposta versata dal soggetto passivo (in linea teorica, poiché in linea pratica ciò avverrà al momento della liquidazione) in occasione dell'acquisto di beni e servizi nell'esercizio dell'attività economica.

Da tale meccanismo emerge dunque il rapporto di mezzo a fine tra detrazione e neutralità dell'imposta, e la natura creditoria dell'istituto²¹⁴, che dovrà essere tenuta presente in quanto rilevante sotto più profili dal punto di vista giuridico a favore del soggetto passivo e che riveste la finalità di addivenire ad un minor tributo da versare (cosiddetta "imposta netta"), in luogo di quello a debito, attraverso un meccanismo di compensazione tra debito e credito. Dalla somma algebrica delle predette voci può anche conseguire che l'imposta a credito sia superiore a quella a debito e dunque non via sia, dal punto di vista liquidatorio, alcuna imposta da versare allo Stato, in quanto tale credito potrà essere richiesto a rimborso, al ricorrere di determinati presupposti, ovvero riportato a nuovo, e dunque utilizzato nel successivo periodo di imposta. La natura creditoria dell'imposta detraibile, si riscontra anche dal lato processuale, laddove l'Amministrazione finanziaria contesti l'esistenza delle operazioni di acquisto sulla cui base viene invocato il diritto di detrazione: in tali ipotesi, una volta data tale prova dall'Amministrazione, si verificherà l'inversione dell'onere probatorio a carico del soggetto passivo, che sarà tenuto, al fine di invocare il diritto di credito, a dimostrare l'esistenza delle operazioni, mentre, di norma, l'onere probatorio di una maggiore pretesa impositiva incombe in capo all'Amministrazione finanziaria²¹⁵.

3. Requisiti necessari ai fini della sussistenza del diritto di detrazione: inerenza ed

²¹⁴ In questi termini F. GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, cit.; P. FILIPPI, *L'imposta sul valore aggiunto*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da F. Amatucci, IV, Padova, 1994, p. 239, secondo cui il credito del soggetto passivo rappresentato dal tributo addebitatogli all'atto dell'acquisto di beni e servizi "può qualificarsi come credito d'imposta in quanto è utilizzato per il pagamento di un tributo ed è destinato a compensarsi con un debito d'imposta"; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, cit., p. 393 ss.; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale*, cit., p. 228 e pp. 241-242.

²¹⁵ Come osserva E. FAZZINI, *Il diritto di detrazione nel tributo sul valore aggiunto*, cit., p. 16, nota 34, "Non si pone pertanto con riguardo all'Iva, sia pure in termini di imposta e non di imponibile, un problema analogo a quello riscontrabile nel settore dell'imposizione diretta in presenza di ricavi e di rispettivi costi non contabilizzati, che in quella sede, dovendosi assumere a base imponibile il solo reddito, è da risolversi

afferenza

Secondo le disposizioni contenute nella direttiva IVA, il diritto alla deduzione ovvero al rimborso è limitato ai beni e servizi utilizzati per gli scopi di un'attività imponibile (art. 168 della direttiva), comprese le operazioni eseguite in altri Stati, qualora quelle operazioni avessero dato il diritto a deduzione se fossero state effettuate nello stato di residenza (art. 169 della direttiva). Conseguentemente, il diritto alla detrazione è precluso per beni e servizi impiegati per le operazioni previste dall'art. 132 (operazioni esenti) ovvero utilizzati per scopi esterni all'attività economica. Un soggetto economico che utilizza beni e servizi sia per attività imponibili che per attività esenti può conseguentemente dedurre l'imposta sugli acquisti solo in

proporzione alla prima categoria di operazioni (art. 173 della Direttiva).

La direttiva fornisce il metodo di calcolo del pro-rata (art. 174) per determinare l'imposta deducibile.

La regola principale è che il coefficiente di detrazione si determina in base ad una frazione che ha al numeratore l'ammontare totale del volume d'affari (al netto dell'IVA), relativo alle operazioni per cui l'IVA è detraibile, e al denominatore l'importo totale del volume d'affari, al netto dell'IVA, per l'anno solare.

Inoltre, la direttiva detta numerose regole relative al diritto di detrazione, quali, ad esempio, la conservazione della fattura emessa in conformità alle norme previste ovvero del documento di importazione (art. 178 della direttiva).

L'inerenza e l'afferenza rappresentano, secondo le previsioni comunitarie, i requisiti necessari ai fini della sussistenza del diritto alla detrazione.

Il primo concetto indica la generica idoneità del bene o servizio acquistato ad essere utilizzato nell'ambito dell'attività produttiva e quindi della sua utilizzabilità teorica e potenziale nell'esercizio dell'impresa stessa, ovvero dell'arte o della professione. L'inerenza, tradizionalmente presente nell'assetto normativo nazionale, rappresentava da sola un requisito generico e potenziale, poiché, ai fini della detraibilità dell'imposta, non era richiesta la successiva verifica relativa all'impiego ovvero all'utilizzo effettivo del bene per l'effettuazione di attività imponibili ovvero soggette all'imposta, circostanze queste richieste invece dal più recente requisito di "afferenza".

L'inerenza, dunque, tendeva a verificare esclusivamente, nel rispetto dei principi

informatori dell'imposta, che il bene o il servizio fosse diretto all'impiego nell'ambito dell'attività economica e non, invece, al consumo ovvero all'autoconsumo, poiché in questi casi la detrazione non doveva competere, vertendosi, in tale ipotesi, in una situazione analoga a quella del consumatore finale, il quale è tenuto a sopportare il peso del tributo, mentre nelle ipotesi delle esenzioni la preclusione alla detrazione era tecnica e non logica.

Pertanto, prima delle innovazioni normative entrate in vigore nell'ordinamento interno, fatta eccezione per le ipotesi di rettifica della detrazione prevista dall'art.19-ter del decreto nazionale, l'utilizzo effettivo del bene acquistato nell'attività economica era sostanzialmente irrilevante in quanto non era prevista la rettifica successiva della detrazione inizialmente operata, tanto è vero che la detrazione non veniva preclusa nell'ipotesi in cui il bene acquistato venisse invece impiegato in concreto per l'effettuazione di operazioni escluse dal campo di applicazione del tributo²¹⁶.

In ordine al requisito della inerenza la giurisprudenza nazionale ha rilevato che l'art. 19 del DPR 633/72 deve essere interpretato nel senso che la detrazione è eseguibile non solo con riferimento agli atti che direttamente esprimano il raggiungimento del fine produttivo o commerciale dell'impresa, ma anche in relazione agli atti ulteriori, che siano configurabili come strumento normale per il conseguimento di quel fine, al quale siano legati da un rapporto di carattere funzionale non meramente occasionale²¹⁷.

A decorrere dal 1 gennaio 1998, le innovazioni normative apportate al decreto IVA nazionale, riferite particolarmente all'istituto della detrazione, hanno specificato la necessità, ai fini della sussistenza del diritto, del rispetto del requisito di "afferenza" e cioè dell'impiego effettivo del bene in operazioni imponibili o comunque soggette all'imposta.

In seguito a tali innovazioni è stata introdotta l'ulteriore novità di una provvisorietà della detrazione sconosciuta in precedenza, in quanto nell'assetto pregresso era sufficiente il solo requisito di inerenza²¹⁸, sebbene, in realtà, l'afferenza esisteva implicitamente nel sistema,

²¹⁶ In tal senso E. FAZZINI, *Il diritto di detrazione nel tributo sul valore aggiunto*, cit., p. 74.

²¹⁷ In tal senso Cass. 18 giugno 2003, sez. V, n. 9762

²¹⁸ Sul tema si veda in particolare M. GREGGI, *Il principio di inerenza nel sistema di imposta sul valore aggiunto. Profili nazionali e comunitari*, Pisa, 2012. L'Autore ha rilevato che "inerenza trova riferimento non più nel soggetto passivo (giuridicamente inteso), ma nella specifica operazione (imponibile) compiuta, ovvero, più in generale, nella (altrettanto specifica) attività condotta dal soggetto passivo (in senso giuridico) del tributo. Nel sistema dell'Iva si perde, quindi, il riferimento alla complessità delle situazioni giuridiche soggettive gravanti in capo al contribuente e costituenti il tratto distintivo dell'imposizione personale, mentre

poiché il tradizionale requisito di inerenza, inteso come idoneità del bene ad essere impiegato nell'attività d'impresa o nell'esercizio dell'arte o della professione, non consentiva la detrazione se relativo (e dunque afferente) ad operazioni esenti, il concetto di "afferenza" ha dunque assunto, successivamente alle modifiche normative menzionate, una connotazione strutturale ai fini della detrazione.

Il diritto a deduzione è subordinato dunque alla circostanza che esista un nesso diretto ed immediato tra una operazione a monte (oggetto del diritto) ed una o più operazioni a valle e tale rapporto determina l'estensione del diritto tuttavia in casi eccezionali il diritto è esteso qualora tale legame non possa essere correttamente individuato, come nell'ipotesi delle operazioni preparatorie.

Va infine rilevato che l'utilizzo della terminologia "afferenti" non comporta interpretazioni divergenti rispetto al termine "impiegati", utilizzato dalla VI direttiva e neppure rispetto al termine "utilizzati"²¹⁹.

4. Aspetti soggettivi del diritto di detrazione, decorrenza temporale ed effettività

Sotto il profilo soggettivo assume rilevanza ai fini della individuazione del momento temporale a partire dal quale la detrazione può essere eseguita, l'intervallo di tempo intercorrente tra la data di inizio a quella del termine dell'attività economica posta in essere, con la conseguenza che al di fuori di tale periodo temporale l'imposta assolta in relazione ad acquisti di beni e servizi non potrà essere detratta, in conseguenza della carenza del presupposto soggettivo.

Ai fini dell'individuazione del momento iniziale dell'intervallo relativo all'esercizio dell'attività economica²²⁰ un riferimento documentale può riscontrarsi nella dichiarazione prevista dall'art. 35 del DPR 633/72 (inizio, variazione e cessazione di attività), presente nell'ordinamento nazionale in conformità alla disposizione dettata dall'art. 22, n. 1, della

economica, M. GREGGI, *Detraibilità dell'imposta e fatturazione*, in AA.VV., *Lo Stato della fiscalità nell'Unione Europea*, Roma, 2003, p. 391. Sull'inerenza come "concetto di relazione" R. LUPI, voce "Imposta sul valore aggiunto", in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1989, XVI, p. 17. Sull'evoluzione del diritto europeo e sulla ricostruzione del concetto di inerenza in via interpretativa M. GIORGI, *Detrazione e soggettività nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2005, p. 282 ss, nonché M. GREGGI, *Il principio di inerenza*, cit. p. 23 ss.

²¹⁹ Agenzia entrate, circ. 24 dicembre 1997, n. 328/E, esplicitiva delle novità introdotte ad opera del D.l. 313/97.

²²⁰ Sulla individuazione di tali momenti D. STEVANATO, *Inizio e cessazione dell'impresa nel diritto*

direttiva 77/388, secondo cui “ogni soggetto passivo deve dichiarare l'inizio, il cambiamento e la cessazione delle propria attività in qualità di soggetto passivo”, da presentare all’Agenzia delle Entrate attraverso apposita dichiarazione a cura dei soggetti che iniziano un’impresa, arte o professione, ovvero modifichino dati relativi a tale attività ovvero infine cessino la stessa attività.

La dichiarazione di inizio attività comporta l’attribuzione del numero identificativo del soggetto ai fini del tributo (n. di P.IVA), tuttavia la soggettività passiva, e dunque il conseguente diritto alla detrazione, può emergere anche anteriormente a tale momento, retroagendo sino al momento dell’effettivo e reale inizio dell’attività economica, come evidenziato dalla giurisprudenza comunitaria²²¹ secondo cui devono ritenersi parte integrante dell'attività anche gli atti preparatori finalizzati a procurarsi i mezzi necessari per l'esercizio dell'impresa, arte o professione. Secondo la giurisprudenza della Corte, inoltre, in applicazione del principio di proporzionalità, la predetta identificazione, prevista all’art. 214 della Direttiva n. 2006/112/CE, al pari degli obblighi di cui all’art. 213 di quest’ultima, non è un atto costitutivo del diritto alla detrazione, che sorge quando l’imposta detraibile diventa esigibile, bensì rappresenta un requisito formale a fini di controllo²²².

Tale conclusione mette in luce il rapporto tra detrazione dell’imposta assolta sugli acquisti e neutralità per l’operatore economico in quanto tale ultimo parametro, in sé considerato, impone che le spese relative all’inizio dell’attività rientrino nella sfera dell’attività economica, compatibilmente, del resto, con i principi civilistici di determinazione del reddito e con il principio di correlazione dei costi ai ricavi.

La posizione della Corte appare dunque ben coerente, in quanto una opposta conclusione, che pregiudicasse il recupero dell’imposta assolta sulle spese di investimento, violerebbe il principio di neutralità dell’imposta per l’operatore economico, ponendo a suo carico il peso del tributo relativo ad acquisti riferibili alla fase di impianto e di investimento.

Ne consegue che, ai fini della individuazione della decorrenza della soggettività passiva e del corrispondente diritto alla detrazione, per inizio dell’attività si deve intendere non solo l’effettuazione di operazioni attive e il conseguente introito dei relativi corrispettivi, ma anche la fase anteriore, ove operazioni attive non sono realizzate, in quanto riferita

²²¹ CGE, 14.02.1985, causa C-268/83, Rompelmann; Id., 29.02.1996, causa C-110/94, *Inzo*. Inoltre in dottrina, tra gli altri, G.MELIS, *Atti preparatori, esercizio di attività economica e detrazione IVA*, cit.

all'impianto del complesso aziendale o dell'attività artistica o professionale, conseguentemente la soggettività emerge con il primo atto economico passivo che si identifichi con il sostenimento di costi preordinati e finalizzati all'esercizio dell'attività.

In dottrina si è dunque sostenuto che l'imposta assolta sugli acquisti eseguiti anteriormente alla data di inizio dell'attività dichiarata all'ufficio competente, ma per loro natura manifestamente destinati all'esercizio dell'attività, deve ritenersi detraibile in ragione dell'effettivo inizio dell'attività verificatosi in data anteriore a quella dichiarata.

Pertanto anche gli atti preparatori costituiscono parte integrante delle attività economiche, e conseguentemente gli acquisti relativi all'esercizio dell'attività ed il sostenimento dei relativi costi determina l'insorgenza della soggettività passiva e del correlato diritto di detrazione, che peraltro è incondizionato rispetto alla oggettivazione successiva dell'attività economica che potrebbe, per ipotesi, anche poi non essere più esercitata²²³, e dunque restare impregiudicato da una eventuale successiva assenza della realizzazione di operazioni attive.

Secondo la Corte, tale conclusione consegue all'applicazione del principio della certezza del diritto, che si oppone a che i diritti ed obblighi dei soggetti passivi dipendano da fatti, circostanze o eventi successivi al loro accertamento da parte dell'Amministrazione fiscale. Infatti, secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia, quando l'Amministrazione finanziaria, a seguito dell'avvenuta presentazione della dichiarazione con la quale un soggetto ha comunicato di avviare un'attività economica che dia luogo ad operazioni imponibili, ha riconosciuto la qualità di soggetto passivo IVA, la detta qualità non può essere revocata con effetto retroattivo, ancorché l'attività economica prevista venga a cessare senza aver dato luogo ad operazioni imponibili.

Una diversa interpretazione sarebbe incompatibile con il principio della neutralità dell'IVA per quanto riguarda l'imposizione fiscale dell'impresa, creando, in relazione alle stesse attività di investimento, disparità di trattamento non giustificate tra imprese che effettuano già operazioni imponibili e altre che cercano, mediante investimenti, di avviare un'attività da cui deriveranno operazioni imponibili, in quanto, in quest'ultima ipotesi, si creerebbero ulteriori ingiustificate disparità anche in relazione a queste ultime imprese. L'accettazione definitiva delle detrazioni dipenderebbe, difatti, dalla circostanza che tali investimenti diano poi effettivamente luogo o meno, nel prosieguo, ad operazioni soggette ad imposta. Attraverso una siffatta interpretazione, inoltre, resterebbe a carico del soggetto passivo

l'importo dell'imposta assoluta senza che sia intervenuto il consumo finale di beni o servizi, e dunque in assenza della naturale destinazione del carico impositivo.

La questione potrebbe dunque essere affrontata verificando, al momento anteriore, l'esistenza di una "afferenza" quantomeno prospettica in ordine alla utilizzabilità degli acquisti in attività soggette all'IVA. La soggettività passiva, rappresentando il presupposto dell'imposizione, rappresenta dunque, e contemporaneamente, anche il presupposto della detrazione del tributo assolto in relazione agli acquisti effettuati.

Sotto tale profilo la locuzione "esercizio di impresa", contenuta nell'art. 19 del decreto, individua fatti fiscalmente rilevanti, sussistenti sia a monte (quali l'acquisto o l'importazione di beni e servizi) che a valle (quali l'effettuazione di cessione di beni e prestazioni di servizi), ed attinenti al presupposto oggettivo, necessari ai fini della nascita e del conseguente esercizio del diritto alla detrazione relativamente ai primi, postulando tuttavia una corrispondenza con i secondi, definita "afferenza".

Il periodo temporale durante il quale accordare il diritto di detrazione potrebbe essere più ampio rispetto a quanto emergente dal dato relativo al presupposto soggettivo individuato dalla nozione stessa di impresa in quanto, potendosi individuare anche sulla base degli aspetti oggettivi del presupposto dell'IVA, in ordine al rapporto tra le operazioni passive (acquisti e importazioni) ed operazioni attive (cessioni di beni e prestazioni di servizi), emerge che l'art. 19 concorre a determinare sia il limite temporale, sia il limite oggettivo dell'esercizio dell'impresa.

Ed infatti il limite temporale si spinge oltre i tempi di effettuazione delle operazioni considerate nell'art. 4 del decreto, sino a comprendere l'intero arco che va dal primo atto di acquisto o importazione all'ultimo atto di cessione o prestazione. Inoltre la "oggettività" della detrazione può desumersi anche nelle previgenti disposizioni successive dell'art. 19, quinto e sesto comma (attualmente abrogate), secondo cui in caso di cessione di azienda, il diritto alla detrazione dell'IVA. relativa alle operazioni di acquisto e di importazione, riguardanti l'azienda ceduta e non ancora registrate, spettava al cessionario²²⁴.

In ambito nazionale, le modificazioni normative adottate ad opera del D.lgs. 313/97 sono di particolare rilevanza circa il rapporto tra la soggettività passiva ed il diritto di detrazione in quanto, rappresentando tale istituto un mezzo per ottenere l'imposta in restituzione, si è voluto porre una particolare attenzione all'attribuzione della soggettività passiva, la quale,

se accordata indiscriminatamente, avrebbe potuto comportare il rischio di indebite detrazioni di imposta o rimborsi Iva da parte di società create con tale unico scopo, finalizzate a fruire del consumo finale di beni e servizi da parte di soggetti che nella realtà sarebbero consumatori finali ma nella simulazione giuridica figurano come soggetti esercenti attività di impresa, e possono dunque godere, indebitamente, della detrazione sul tributo assolto in relazione agli acquisti utilizzati per scopi personali, che viene imputato alla società per fruire dell'ingiusta detrazione²²⁵. Proprio al fine di contrastare tali comportamenti elusivi, il D.lgs. 313/97 ha ottenuto la preclusione della detrazione (fine), attraverso la preclusione della soggettività passiva (mezzo), stabilendo testualmente “*che non costituisce attività commerciale il possesso e la gestione da parte di società od enti, di unità immobiliari ad uso abitativo, di unità da diporto o aeromobili da turismo, di mezzi di trasporto ad uso privato, di complessi sportivi o ricreativi, dati, direttamente o indirettamente, in godimento ai soci o partecipanti gratuitamente o dietro un corrispettivo inferiore a quello normale*”²²⁶.

Il mero esercizio, esclusivo, delle attività citate, non costituisce dunque esercizio di impresa e, precludendo dunque la soggettività passiva (e dunque impendendo il venire ad esistenza del presupposto soggettivo) preclude la nascita del diritto di detrazione in capo al soggetto che la pone in essere, in relazione ai beni acquistati ed utilizzati in tali attività, circostanza questa che si verifica anche per i soggetti che pongono in essere una effettiva attività commerciale poiché, le operazioni menzionate dalla norma vengono qualificate come “autoconsumo” (art. 2, comma 5, del DPR 633/72) con la conseguenza finale che tali

²²⁵ Ad esempio, nell'ordinamento nazionale l'art. 30 della L. 724/94 contiene disposizioni normative finalizzate a contrastare il fenomeno delle c.d. “società di comodo”. Sull'argomento, R. LUPI, *Le società di mero godimento tra irrilevanza IVA e autoconsumo*, in *Rass. trib.*, 1998, p. 11 ss., M. GIORGI, *L'effettuazione di operazioni nel campo di applicazione dell'Iva nell'attribuzione della soggettività passiva e del diritto alla detrazione d'imposta: profili comunitari ed interni*, cit., pp. 317-318.

²²⁶ Il disconoscimento della soggettività passiva non può travalicare le finalità antielusive: così, posto che la nozione di impresa è più ampia di quella prevista ai fini civilistici, con la Circolare n. 128 del 8 maggio 1997 è stato osservato che “*le operazioni aventi ad oggetto la locazione o la concessione in affitto di immobili devono essere considerate, se poste in essere con carattere di abitualità, sufficienti ai fini della attribuzione, a chi le effettua, della qualità di soggetto passivo di imposta*”. Attraverso tali conclusioni l'Amministrazione ha modificato le precedenti istruzioni che venivano revocate (Agenzia entrate, circolare 128/E del 15 maggio 1996) ovvero limitate (Agenzia entrate, circolare n.57/E del 17 dicembre 1991) alle fattispecie elusive. Uniformandosi all'orientamento della giurisprudenza italiana e a quello manifestatosi in sede comunitaria, la Commissione Europea notificava alla Repubblica Italiana parere motivato, quale atto preliminare al deferimento dinanzi alla Corte di Giustizia UE, per violazione della direttiva 77/388/CCE in relazione al disconoscimento della qualità di soggetto passivo di imposta alle società di gestione immobiliare.

operazioni sono sempre considerate dirette al consumo finale e dunque devono scontare definitivamente il tributo senza poter vantare alcuna detrazione.

Pertanto, anche in conformità agli orientamenti della Corte, la soggettività passiva in forza della quale si invoca l'esistenza del diritto di detrazione, dovrà essere effettiva e dunque prescindere dal dato formale. Laddove, infatti, la soggettività passiva derivi da un'attività economica simulata e dunque fittizia, l'Amministrazione finanziaria ben potrà disconoscere il diritto di detrazione derivante da siffatta situazione patologica (o meglio, in genere, fraudolenta), in quanto, in linea generale, alla presentazione della dichiarazione di inizio attività viene attribuito un numero di P.IVA senza l'accertamento dell'effettiva esistenza della suddetta attività, agendo solo successivamente l'Agenzia delle Entrate in via istruttoria. Tale attività sarà quindi diretta all'accertamento dell'esistenza e della fondatezza delle operazioni documentate (aspetto oggettivo), oltre che dell'esistenza ed effettività dell'attività economica (aspetto soggettivo).

Al riguardo, la Corte di giustizia²²⁷ ha affermato che l'Amministrazione fiscale ha il pieno diritto di pretendere che l'intenzione dichiarata di avviare un'attività economica che dia luogo ad operazioni imponibili venga confermata da elementi oggettivi subordinando la spettanza della detrazione del tributo a tale verifica, stabilendo inoltre che l'onere della prova della sussistenza del diritto di detrazione incombe in capo al soggetto che voglia valersene, con la conseguenza che la qualità di soggetto passivo è definitivamente acquisita solo se la dichiarazione dell'intenzione di avviare l'attività economica risulti essere stata effettuata in buona fede dall'interessato.

Ne consegue che, nell'ipotesi di situazioni fraudolente o abusive, la qualità di soggetto passivo può essere revocata, ovvero disconosciuta, con effetto retroattivo e l'Amministrazione finanziaria potrà ripetere l'imposta indebitamente rimborsata ovvero disconoscere il diritto di detrazione.

5. Aspetti oggettivi del diritto di detrazione, decorrenza temporale ed effettività

Nell'ordinamento interno, con le innovazioni apportate ad opera del D.lgs. 313/97, è stato introdotto il concetto di esigibilità con il quale si individua il momento in cui sorge, per lo

Stato, il diritto a pretendere il proprio credito, corrispondente al debito dell'emittente della fattura. Contemporaneamente, il diritto di detrazione e cioè il diritto, per chi riceve l'operazione, a pretendere l'IVA dallo Stato, sorge alla nascita dell'esigibilità dell'imposta (da parte dello Stato) che corrisponde al debito dell'emittente della fattura. Dopo il superamento della previgente normativa (anteriormente alle modifiche apportate ad opera del D.lgs. 313/97), in base alla quale la definitività della detrazione operata costituiva la regola, si è passati ad un sistema più complesso di provvisorietà della detrazione inizialmente operata, che è dunque subordinata alla effettiva utilizzazione dei beni nell'attività economica.

Da un punto di vista normativo l'art. 6 del DPR 633/72 individua il momento in cui un'operazione si considera effettuata e dunque assume rilevanza ai fini del tributo con la conseguenza che da tale momento decorrono gli obblighi formali e sostanziali imposti in capo al soggetto passivo in termini di fatturazione, rivalsa, registrazione. Come è ben noto, tale momento, ai sensi della norma citata, ricorre al verificarsi di diversi eventi a seconda dell'oggetto dell'operazione e segnatamente: per gli immobili, dalla stipula dell'atto di vendita; per i beni mobili, dalla loro consegna o spedizione; per le prestazioni di servizi, dal momento del pagamento in tutto o in parte del corrispettivo; in ogni caso, e dunque sia per le cessioni di beni che per le prestazioni di servizi, se viene emessa fattura o viene pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata alla data della fattura o del pagamento nei limiti dell'importo fatturato o pagato, quindi fatturazione e pagamento consentono di anticipare il momento impositivo. Al momento di effettuazione è riconducibile la esigibilità dell'imposta (espressione mutuata dalla VI Direttiva CE) e cioè il diritto dell'Erario di percepire il tributo. L'esigibilità realizza un duplice effetto: da un lato, per chi effettua operazioni attive, individua il termine iniziale per il decorso dei termini per gli adempimenti formali dovuti e fa sorgere il dovere di computarla a debito, mentre dall'altro lato, per il cessionario o committente, fa sorgere il diritto a detrazione, secondo il disposto normativo dettato dall'art. 19, comma 1, del DPR 633/72, secondo il quale il diritto alla detrazione sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile²²⁸.

²²⁸ Tale è la regola generale che vale salvo alcune ipotesi derogatorie quali, ad esempio, le cessioni mensili ammesse alla fatturazione differita, ovvero le cessioni effettuate allo stato, ad enti pubblici territoriali, nonché agli altri soggetti indicati nell'art. 6, comma 5, del DPR 633/72. In tali ipotesi, posto che i pagamenti di tali soggetti sono spesso eseguiti dopo termini lunghi anche se la fattura viene emessa all'effettuazione

Sotto il profilo temporale, l'emissione della fattura anteriormente al momento di effettuazione dell'operazione configura un'anticipata fatturazione rispetto all'ordinario momento in cui l'operazione viene considerata effettuata ai fini fiscali (al di là dell'ipotesi del pagamento di acconti) e presuppone la necessaria esistenza giuridica dell'operazione con riferimento al diritto civile, cosicché, ad esempio, la fatturazione anticipata relativa alla cessioni di beni mobili prima della loro consegna o spedizione, ovvero della prestazione di servizi prima ancora del pagamento del corrispettivo, presuppone l'esistenza del contratto secondo le forme previste dal diritto civile (ad esempio, anche l'accordo verbale delle parti), problematica questa che non si pone per i beni immobili in quanto secondo la normativa IVA²²⁹, il momento di effettuazione dell'operazione ai fini fiscali coincide con quello stesso dell'esistenza dell'operazione medesima sotto il profilo civilistico (stipulazione del contratto). Pertanto in tale ipotesi non può ritenersi legittima una fatturazione anticipata, relativa ad una cessione non ancora intervenuta, anche se in presenza di un contratto preliminare, in relazione al quale è "fatturabile" il solo importo dell'acconto eventualmente versato, non vertendosi tuttavia in tale ipotesi di fatturazione anticipata, ma nell'ultima ipotesi testualmente disciplinata dall'art. 6 del DPR 633/72. Conseguentemente, il diritto di detrazione potrà ritenersi sussistente in relazione a quell'imposta assolta sulla fatturazione anticipata per la quale l'acquisto o comunque l'operazione si è perfezionata sotto il profilo civilistico.

Il possesso della fattura costituisce il presupposto necessario e sufficiente solo sotto il profilo formale e documentale per l'esercizio del diritto di detrazione, poiché sotto il profilo sostanziale sarà ulteriormente necessario che l'operazione sottostante sia effettiva e rientri nel campo di applicazione del tributo.

Dal punto di vista oggettivo è necessario dunque porre l'attenzione sul momento formale e sul momento sostanziale del presupposto oggettivo.

Il momento formale deve essere individuato, sotto l'aspetto documentale, nella fattura d'acquisto, nelle sue diverse forme (fattura, autofattura, fattura esterna "integrata", nell'ipotesi di operazioni intracomunitarie, bolletta doganale), da cui risulti l'onere del

poterla recuperare tramite la rivalsa, è prevista l'applicazione dell'IVA "per cassa", e dunque l'esigibilità sorge al momento (successivo) del pagamento, fermo restando l'obbligo di fatturazione dell'operazione secondo le regole ordinarie e ferma restando la facoltà di applicare le regole generali.

²²⁹ In tal senso E. FAZZINI, *Il diritto di detrazione nel tributo sul valore aggiunto*, cit., p. 43.

tributo assolto e da detrarre.

Il momento sostanziale, invece, è riconducibile alla effettività del tributo assolto in relazione all'acquisto effettuato, in quanto addebitato in fattura in via di rivalsa dal cedente o prestatore. Un profilo fondamentale concerne l'esistenza o meno della operazione documentata in fattura poiché il diritto di detrazione che essa accorda potrebbe essere invocato fraudolentemente per abbattere l'imposta dovuta ovvero per ottenere un rimborso relativo ad un'imposta mai versata.

Ai fini dell'esercizio del diritto di detrazione non rileva necessariamente (salvo il caso della contestazione della inesistenza delle fatture) la preventiva fornitura o il ricevimento dei beni e servizi né il preliminare (o successivo) pagamento del tributo al cedente o prestatore, quanto il valido possesso della fattura di acquisto. Quest'ultima può essere emessa anche anteriormente al momento di effettuazione dell'operazione stabilito ai fini fiscali, ma comunque (fatta eccezione per l'ipotesi del pagamento di acconti) solo al momento in cui i suddetti beni o servizi siano stati acquistati, attraverso il valido perfezionamento del contratto secondo il diritto civile.

Come poc'anzi evidenziato, l'aspetto sostanziale del presupposto oggettivo consiste nella effettività della operazione documentata in fattura sotto il profilo, a sua volta oggettivo (esistenza dell'operazione) e soggettivo (esistenza dei soggetti intervenuti nell'operazione).

La verifica di tali requisiti è di fondamentale importanza poiché proprio attraverso il rispetto del momento formale (fattura) di operazioni sostanzialmente inesistenti ovvero diverse da quelle documentate, si annidano le più frequenti ipotesi di frode, finalizzate alla indebita detrazione ovvero rimborso del tributo. Inesistenza che può, a sua volta, manifestarsi secondo quanto detto, sotto il profilo oggettivo (inesistenza delle operazioni) ovvero soggettivo (operazioni realizzate fra soggetti inesistenti ovvero diversi da quelli risultanti dalla documentazione).

6. Aspetti territoriali del diritto di detrazione

La sussistenza del diritto di detrazione anche in relazione alle operazioni c.d. "extraterritoriali" discende dall'applicazione del principio di destinazione: la territorialità dell'imposta deve sempre essere intesa in chiave comunitaria non potendo essere limitata al

Ciononostante il raccordo tra il dato normativo comunitario e nazionale non è sempre simmetrico e lineare e le differenze ricostruttive nelle legislazioni nazionali possono dar luogo ad aree di incertezza.

Con riferimento al caso italiano, infatti, per affermare la sussistenza del diritto alla detrazione del tributo assolto sugli acquisti, afferente ad operazioni attive prive del requisito territoriale, è stata necessaria una pronuncia chiarificatrice della Corte di giustizia²³⁰.

Ed infatti, stando alla lettura del dato normativo nazionale, la questione della sussistenza o meno del diritto di detrazione dell'IVA sugli acquisti afferente ad operazioni attive prive del requisito territoriale potrebbe indurre in errore. Infatti la tesi della indetraibilità dell'imposta assolta sugli acquisti, fondata sul principio generale di indetraibilità stabilito dall'art. 19, comma 2, del DPR n. 633/72, secondo cui “non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta”, lascerebbe ipotizzare che la mancata soggezione ad IVA delle operazioni attive, dipendente dall'assenza del presupposto territoriale, dovrebbe comportare l'indetraibilità dell'IVA sugli acquisti, causata dalla mancata afferenza tra operazioni attive e operazioni passive.

Il principio generale di indetraibilità in relazione agli acquisti “non afferenti” sarebbe derogabile, sulla base del dato normativo nazionale disposto dal successivo comma 3, per le operazioni effettuate fuori del territorio dello Stato le quali, se effettuate nel territorio dello Stato, darebbero diritto alla detrazione dell'imposta. Tuttavia le autorità fiscali nazionali e la giurisprudenza di merito avevano sostenuto l'inapplicabilità di tale ipotesi derogatoria, in quanto diretta alle operazioni “realmente” effettuate all'estero, e non alle operazioni giuridicamente localizzate all'estero per effetto del disposto dell'art. 7, comma 4, lett. d), del DPR 633/72 secondo il quale la extraterritorialità sarebbe solo convenzionale, conseguente ad una *fictio iuris*.

Una siffatta interpretazione pone in luce un problema di criticità con particolare riferimento alla potenziale distorsione della concorrenza: assumendola per valida, il prestatore di servizi si troverebbe in una situazione sfavorevole in ragione del fatto di prestare i servizi all'esterno del Paese, piuttosto che all'interno, in quanto solo nel secondo caso avrebbe conservato il diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti.

La Corte di giustizia, nell'affermare la portata e la corretta interpretazione da attribuire

all'art. 17, n. 3, lett. a) della Sesta Direttiva IVA²³¹, ha riconosciuto implicitamente il principio, di portata generale, della detraibilità dell'imposta afferente ad operazioni "extraterritoriali", nonostante le stesse, sulla base di una lettura solo nazionale della normativa, potevano essere considerate, anche se impropriamente, "escluse", e, per tale motivo, prive del diritto alla detrazione per l'imposta assolta sugli acquisti ad esse afferenti. Sulla base della lettura nazionale, infatti, si ritiene che affinché un'operazione attiva rientri nel campo di applicazione dell'imposta, debbano coesistere i presupposti soggettivo (esercizio di imprese, ovvero di arti e professioni), oggettivo (cessioni di beni o prestazioni di servizi) e territoriale (localizzazione dell'operazione nel territorio dello Stato). L'esistenza di tutti i predetti presupposti determina da un lato l'obbligo di rivalsa, e dall'altro il diritto di detrazione. La simmetria in esame, caratterizzante la neutralità dell'imposta in capo al soggetto passivo, comporterebbe la specularità dell'IVA sulle operazioni passive rispetto all'IVA sulle operazioni attive²³². Conseguentemente la realizzazione di operazioni attive non soggette ad imposta, e dunque senza obbligo di rivalsa, per difetto di un presupposto (nel caso, territoriale) dovrebbe comportare, quale conseguenza, l'insussistenza del diritto a detrazione (ovvero al rimborso), per le operazioni passive effettuate.

La indetraibilità del tributo sugli acquisti riferibili ad operazioni non soggette è infatti sostenuta in linea generale, sebbene sotto il profilo della carenza del requisito dell'inerenza, come evidenziato dall'Avvocato generale nel caso *Sofistam*, il quale richiamando le conclusioni della Corte nel caso *Intiem*, affermava che l'imposta relativa ai beni e servizi impiegati per svolgere un'attività che non si sostanzia in operazioni IVA deve essere considerata indetraibile per carenza del requisito del nesso professionale, definito nel sistema interno con il termine inerenza²³³.

L'indetraibilità dell'imposta sugli acquisti impiegati²³⁴ per effettuare operazioni escluse dal campo di applicazione del tributo trova il suo fondamento nelle previsioni contenute nel secondo comma dell'art. 19, che nella versione novellata ad opera del D.lgs. 313/97, prevede

²³¹ Attualmente inserito nell'art. 169, par. 1, lett. a) della direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006.

²³² In generale, sul tema, M. GIORGI, *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, cit.

²³³ Per i riferimenti bibliografici e giurisprudenziali si rinvia a M. GIORGI, *L'effettuazione di operazioni nel campo di applicazione dell'Iva nell'attribuzione della soggettività passiva e del diritto alla detrazione d'imposta: profili comunitari ed interni*, cit., p. 310 ss.

²³⁴ La norma interna utilizza il termine "afferenti", in luogo del termine "impiegati" (used), adottato dalla VI

l'indetraibilità dell'imposta relativa a beni e servizi impiegati per effettuare operazioni esenti o comunque non soggette.

L'indetraibilità dell'IVA gravante sui beni e servizi impiegati per operazioni che non rientrano nel campo di applicazione dell'imposta è riconosciuta, ad esempio, anche nel diritto lussemburghese²³⁵.

Secondo l'orientamento generale dell'Amministrazione finanziaria, se "con il comma 1 del nuovo art. 19 – invariato rispetto alla formulazione precedente – viene riconosciuto a favore del contribuente un diritto di detrazione generalizzato per tutti i beni ed i servizi acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione", il suddetto "diritto viene, poi, ridimensionato dalle disposizioni dettate dal comma 2 del medesimo art. 19, laddove è stabilito che il diritto alla detrazione dell'imposta non compete relativamente ai beni ed ai servizi che vengono utilizzati per realizzare operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta o escluse dal suo campo di applicazione"²³⁶. L'interpretazione ministeriale fornita, probabilmente anche a causa della tecnica legislativa adottata nell'ambito nazionale, ha tuttavia sollevato non poche perplessità sul significato della locuzione "operazioni non soggette all'imposta" e sulla sua identificabilità con le "operazioni non soggette al campo di applicazione dell'imposta" ovvero "operazioni escluse": per tutte queste categorie di operazioni non opererebbe il diritto di detrazione dell'imposta assolta a monte²³⁷. Ed infatti, con riferimento al sistema dell'art. 19 nella sottocategoria delle operazioni escluse, si dovrebbero ricomprendere sia le operazioni escluse per espressa previsione normativa, sia le operazioni escluse per carenza di uno dei requisiti generali di sistema per l'applicazione dell'imposta. L'individuazione della sussistenza del diritto alla detrazione, anche sulla base dei contenuti risultanti dalla normativa comunitaria, si rilevava dunque parziale e non esaustiva, in conseguenza del fatto che la normativa interna, a differenza di quella comunitaria, individuava le stesse in positivo, contemplando quelle rilevanti, e non anche quelle irrilevanti²³⁸.

²³⁵ In tal senso, infatti, si esprime J. SCHAFFER, *Droit fiscal International*, Luxembourg, 2005.

²³⁶ Agenzia entrate, circ. ministeriale 24 dicembre 1997, n. 328/E.

²³⁷ Sul diritto di detrazione in relazione alle varie categorie di operazioni, D. STEVANATO, *La detrazione Iva a seguito del D.lgs. 313/97*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, p. 972.

²³⁸ In tal senso M. GIORGI, *L'effettuazione di operazioni nel campo di applicazione dell'Iva nell'attribuzione della soggettività passiva e del diritto alla detrazione d'imposta: profili comunitari ed interni*, cit., p. 324; inoltre, F. BOSELLO, *L'attuazione delle direttive comunitarie in materia d'imposta sul valore aggiunto*:

La ricerca, nell'ambito del diritto comunitario, dell'esistenza di un principio generale di detraibilità o di indetraibilità, richiede sempre la necessaria indagine sull'esistenza dei requisiti per l'applicazione dell'imposta.

In base alla normativa nazionale in tema di detrazione²³⁹, questa compete nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati per realizzare operazioni soggette all'imposta ovvero assimilate a queste (esportazioni, servizi internazionali ecc.) e presuppone dunque la necessaria correlazione tra l'acquisto dei beni o servizi ed il loro impiego in operazioni, per l'appunto, soggette ad IVA (requisito dell'afferenza): ne consegue la carenza del diritto alla detrazione sia per le operazioni esenti che per operazioni escluse. Si potrebbe dunque inferire, in base ad una lettura formalistica del suddetto dato normativo, che tra queste rientrino anche le operazioni c.d. "escluse" in quanto prive del requisito territoriale, e ciò a maggior ragione in seguito all'entrata in vigore del D.lgs. 313/97, che ha introdotto l'ulteriore requisito dell'afferenza, accanto a quello già noto dell'inerenza²⁴⁰.

Una siffatta conclusione, che troverebbe elementi di supporto anche nella giurisprudenza nazionale e comunitaria²⁴¹, viene messa in crisi allorché le operazioni attive siano escluse

²³⁹ Art. 19, comma 2 del DPR 633/72, espressivo del medesimo principio trasposto nell'ordinamento nazionale dall'art. 17, comma 2 della direttiva 77/388/CEE.

²⁴⁰ La richiamata circolare del Ministero delle Finanze n. 328/E del 24 dicembre 1997, esplicativa delle innovazioni apportate dal D.lgs. 313/1997, specificava che il diritto alla detrazione era subordinato all'utilizzo degli acquisti per realizzare operazioni imponibili. La locuzione "operazioni imponibili" non è sempre univoca e precisa, sia nella tecnica legislativa, sia nell'utilizzo da parte degli operatori. Basti pensare che lo stesso art. 1 del DPR 633/72, rubricato "operazioni imponibili" nella realtà riferisce alle operazioni soggette al campo di applicazione dell'imposta, in quanto le operazioni in esso contemplate sono le operazioni imponibili, le non imponibili e le esenti.

²⁴¹ Ad esempio, la Corte di Cassazione, V sezione, con la sentenza n. 8786 del 27 giugno 2001, ha evidenziato che "dal combinato disposto degli artt. 17 e 19 del DPR 633/72 si evince che è ammesso in detrazione, dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal contribuente, o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione". Secondo la Corte, le disposizioni in esame lette ed interpretate in coerenza con quanto prescritto dagli artt. 17 e 20 della Sesta Direttiva del Consiglio CEE del 17/05/1977, n. 77/388, e del principio affermato dalla Corte di giustizia, con la sentenza 13/12/1989, inducono a ritenere che l'esercizio del diritto alla detrazione è limitato soltanto alle imposte dovute, vale a dire alle imposte corrispondenti ad una operazione soggetta all'IVA o versate in quanto dovute, e non si estende all'IVA che sia stata pagata per il semplice fatto di essere stata indicata in fattura". Il principio in esame è stato ribadito dalla successiva sentenza n. 8959 del 05/06/2003 della Corte di cassazione. La Corte evidenziava infatti che tale interpretazione è la più coerente in relazione alle norme in esame ed all'orientamento della giurisprudenza comunitaria, ed è anche finalizzata ad evitare frodi, possibili nell'opposta ipotesi secondo cui ogni imposta assolta potesse essere detratta. Infatti, "la circostanza che la fatturazione delle operazioni imponibili IVA è soggetta a puntuali e rigorose prescrizioni concernenti, fra l'altro, esenzioni, indetraibilità ed aliquote, e che, d'altronde, il diritto alla detrazione è riconosciuto solo in presenza di determinati presupposti, portano ad escludere che il diritto stesso sorga automaticamente, come effetto della mera esposizione dell'imposta in fattura e del relativo pagamento". Infine, sempre nella

solo per questioni di territorialità: in tal caso, infatti, disconoscendo il diritto di detrazione al soggetto passivo, che ha subito la rivalsa dell'IVA sugli acquisti effettuati, viene ad essere pregiudicato il principio di neutralità dell'imposta, dovendo l'impresa sopportare il costo dell'IVA indetraibile sugli acquisti effettuati.

Assumendo per valida la tesi dell'indetraibilità del tributo, per il solo effetto della (de)localizzazione territoriale delle operazioni attive, si verificherebbe un duplice ordine di distorsioni.

Ed infatti, da un lato, la simmetria rivalsa-addebito e detrazione dell'imposta, accordata di norma per le operazioni tra soggetti comunitari, in quanto necessaria e caratterizzante ai fini della neutralità dell'Iva, verrebbe violata. Dall'altro lato, si verificherebbe una discriminazione tra una impresa che, prestando servizi all'estero, non potrebbe beneficiare della detrazione del tributo ed un'altra che, prestando gli stessi servizi solo sul territorio nazionale, conserverebbe il diritto alla detrazione, pregiudicando sotto tale profilo le libertà fondamentali previste dagli artt. 43 (libertà di stabilimento) e 49 (libertà di prestazione di servizi) del Trattato²⁴².

Sotto il profilo del diritto comunitario è importante evidenziare che l'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto nello spazio economico europeo è stata eseguita con la finalità specifica di ottenere "l'eliminazione fra gli Stati membri degli ostacoli alla libera circolazione delle persone, dei servizi e dei capitali" e la realizzazione di un "regime inteso

danno è determinato dall'inosservanza delle rigorose prescrizioni che lo regolano, con la conseguenza che l'indebita detrazione, ad opera del cessionario, anche con totale o parziale compensazione, causa un pregiudizio immediato e certo all'Erario che non trova certo ristoro nell'operato del cedente il quale incassa l'IVA e può non versarla in esito ad operazioni di compensazione con crediti d'imposta che possa vantare". In ambito comunitario, la Corte di Giustizia, con la sentenza dell'8 giugno 2000 nella causa C-98/98 *Midland Bank*, ha affermato "che gli artt. 2, della prima direttiva, e 17, nn. 2, 3 e 5, della sesta direttiva, devono essere interpretati nel senso che, in linea di principio, l'esistenza di un nesso immediato e diretto tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle, che conferiscono un diritto a detrazione, è necessario affinché il diritto a detrarre l'IVA assolta a monte sia riconosciuto in capo al soggetto passivo e al fine di determinare la portata del siffatto diritto".

²⁴² Una problematica simile è stata rappresentata nella sentenza del 4 dicembre 2008, pronunciata sulla causa C- 330/07 *Jobra*. Nel caso in esame, la Corte di giustizia ha censurato una disposizione normativa nazionale austriaca che prevedeva la concessione di un beneficio fiscale, sotto forma di un premio per l'incremento degli investimenti, limitato ai soli beni utilizzati prevalentemente nel territorio nazionale, con esclusione dei beni impiegati prevalentemente all'estero, ritenendola contrastante con l'art. 49 del Trattato CE (divieto di restrizioni alla libera prestazione di servizi). Su tali basi nella questione in esame è stato disposto il rinvio pregiudiziale della Corte di cassazione la quale aveva ritenuto che, accettando nella fattispecie in esame la soluzione dell'indetraibilità, ne sarebbe conseguita una distorsione della concorrenza in ambito europeo in quanto il soggetto che presta servizi di telecomunicazioni nei confronti di un altro stato membro si sarebbe trovato in una situazione sfavorevole (discriminato, subendo la indetraibilità dell'Iva sugli

a garantire che la concorrenza non sia falsata nel mercato comune²⁴³, conseguentemente, anche esulando dal contesto normativo della Sesta Direttiva, la conclusione della indetraibilità dell'imposta, nella fattispecie evidenziata, si pone in contrasto con le libertà fondamentali previste dal Trattato²⁴⁴, e non è dunque sostenibile in quanto si pone in contrasto con i principi comunitari poc'anzi richiamati.

7. L'irrilevanza della localizzazione territoriale delle operazioni attive ai fini della sussistenza del diritto alla detrazione. Extraterritorialità dell'imposizione, e territorialità della detrazione

La questione della sussistenza del diritto alla detrazione per le operazioni prive del requisito territoriale pone problemi interpretativi solo sulla base del dato normativo nazionale, ma è chiara se analizzata alla luce dei principi generali del sistema d'imposta sul valore aggiunto. Sotto tale profilo, una prima riflessione di partenza consente di evidenziare che la mancata afferenza tra le operazioni passive e le operazioni attive, conseguente all'esclusione di queste ultime dal campo di applicazione del tributo per difetto di uno dei requisiti generali, non si riscontra quando il requisito mancante sia quello territoriale, del resto non sempre contemplato tra i predetti requisiti.

Ciò posto, si deve ulteriormente rivelare la diversità di "rango" tra i presupposti considerati necessari affinché un'operazione sia rilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, e abbandonare il tradizionale schema rigido, diffuso prevalentemente nell'impostazione nazionale e conseguente anche al diverso utilizzo delle definizioni in ambito europeo, dei tre presupposti d'imposta²⁴⁵: il presupposto oggettivo e quello soggettivo non sono della stessa

²⁴³ Sul punto, A. M. RHODE, *L'abuso del diritto nell'Iva ed i principi di proporzionalità, neutralità e certezza del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, IV, p. 82, che richiama la direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.

²⁴⁴ Costituiscono, secondo giurisprudenza consolidata della Corte, restrizioni alla libertà di stabilimento, nonché alla libera prestazione di servizi, "misure che vietano, ostacolano o scoraggiano l'esercizio di tali libertà" (in tal senso, CGE, 15 gennaio 2002, causa C-439/99, Commissione/Italia, punto 22; Id., 30 marzo 2006, causa C-451/03, *Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti*, punto 31 e Id., 13 marzo 2008, causa C-248/06, *Commissione/Spagna*, punto 21).

²⁴⁵ L'equivoco in esame è forse nato, ancora una volta, dalla definizione data alla norma di apertura del decreto IVA: a mente dell'art. 1 del DPR 633/72, l'imposta si applica alle cessioni di beni e prestazioni di servizi (presupposto oggettivo) effettuate nell'esercizio di arti e professioni (presupposto soggettivo) nel territorio dello Stato (impropriamente definito presupposto territoriale) ed alle importazioni da chiunque

natura del presupposto territoriale, il quale, a ben vedere, a differenza dei primi, non è neppure un presupposto quanto, in realtà, un mero criterio di localizzazione nazionale dell'operazione.

Ed infatti, come già evidenziato dalla dottrina in tempi non recenti²⁴⁶, il presupposto dell'IVA è costituito da una componente oggettiva ed una soggettiva, ove la prima è espressa dall'atto, in sé imponibile se rientrante in una serie di operazioni compiute con modalità tali da consentire l'attribuzione al soggetto agente della qualifica di imprenditore o di esercente un'arte o una professione, qualità queste ultime che esprimono la componente soggettiva.

La relazione tra il requisito territoriale e l'emersione della fattispecie impositiva, così evidenziata, attribuisce validità alla tesi secondo cui esso rappresenta uno degli elementi del presupposto oggettivo²⁴⁷. Secondo tale impostazione, i presupposti dell'IVA sono dunque i soli presupposti soggettivo ed oggettivo. Quest'ultimo si suddivide, a sua volta, in quattro aspetti: materiale o qualitativo, territoriale, quantitativo e temporale. Il requisito territoriale rappresenta dunque un presupposto di localizzazione di una fattispecie impositiva, una volta che questa è nata; tale localizzazione può indifferentemente realizzarsi all'interno o all'esterno dello stato membro.

Ed invero, le difficoltà nell'individuazione dei presupposti dell'IVA derivano anche da una scelta di tecnica legislativa in quanto, diversamente da altri settori impositivi, nella disciplina dell'imposta sul valore aggiunto non sono presenti disposizioni che qualificano

imponibile (*rectius*, soggetta all'imposta) nel territorio dello Stato Italiano. Tale norma non può dunque essere interpretata solo letteralmente, necessitando come evidenziato di una lettura sistematica.

²⁴⁶ S. SAMMARTINO, *Profilo soggettivo del presupposto dell'Iva*, cit., pp. 194-196.

²⁴⁷ Sono dunque i soli presupposti soggettivo ed oggettivo gli elementi della fattispecie tributaria, come già rilevava E.VANONI, *Elementi di diritto tributario*, in *Opere giuridiche*, vol II, Milano, 1961, p. 296, secondo il quale "la dottrina suole distinguere nella fattispecie in un momento *oggettivo*, costituito dalla fattispecie in sé, ed un momento *soggettivo*, rappresentato dal collegamento al soggetto dell'obbligo". Potremmo anche introdurre una ulteriore gerarchizzazione di tali due presupposti sulla base dell'analisi di A. GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, Padova, 1996, p. 249 ss, ove il soggetto viene indicato quale presupposto della fattispecie impositiva e degli effetti giuridici: a questo punto ci si chiede se il presupposto soggettivo sia a sua volta il presupposto del presupposto oggettivo, ovvero se entrambi rappresentino elementi paritetici della fattispecie impositiva. L'Autore osserva infatti che "la riconduzione dei soggetti fra i presupposti delle condizioni di fatto costituisce aspetto generalmente accettato in teoria generale, e ciò anche dai sostenitori della teoria realistica ed organica. I cultori del diritto tributario, invece, talvolta riconducono il soggetto passivo fra gli elementi della fattispecie tributaria". Tra questi, si richiama L. FERLAZZO NATOLI, *La fattispecie tributaria*, in *Trattato di diritto tributario*, vol II, *Il fatto rilevante nel diritto tributario. Contributo allo studio del "presupposto di fatto del tributo"*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, I, p.

espressamente il presupposto del tributo²⁴⁸.

Considerando ulteriormente che nelle transazioni internazionali l'IVA si applica sulla base del c.d. "principio di destinazione"²⁴⁹ e dunque, in linea meramente generale, nello Stato ove si verifica il consumo del bene, la carenza del presupposto territoriale all'interno di uno Stato membro non incide sul diritto alla detrazione, perché l'operazione è in tutto e per tutto soggetta alla logica dell'IVA.

Del resto, ciò accade fisiologicamente nelle cessioni intracomunitarie ovvero nelle cessioni all'esportazione, ove l'imponibilità si verifica a "destino", ma la detraibilità si conserva nel territorio dello Stato.

I principi in esame sono stati affermati altresì dalla giurisprudenza comunitaria nel caso EGN²⁵⁰, ove è stata considerata pacifica la sussistenza del diritto a detrazione per le operazioni effettuate all'estero, che avrebbero dato tale diritto se fossero state effettuate in Italia, sulla base dell'art. 17, n. 3, lett. a) della sesta direttiva.

8. Il rapporto tra extraterritorialità e diritto alla detrazione nella logica della neutralità dell'imposta

La sussistenza del diritto alla detrazione per le operazioni passive afferenti ad operazioni

²⁴⁸ P. FILIPPI, *L'imposta sul valore aggiunto*, cit., p. 220. L'Autrice rileva che la dottrina si divide sulla stessa definizione, riferendosi ad un "presupposto formale del tributo" (F. GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul val. agg.*, Roma, 1974, 17); ad un "presupposto di fondo" (A. FEDELE, *Escl. ed esenz. nella disc. Dell'Iva*, in *Riv. Dir. Fin. sc. Fin.*, 1973, I, 151 (nota n. 16)); ad un "presupposto in senso sostanziale" (F. AMATUCCI, *l'ord. Giur. Fin.*, 90); ad un "presupposto per l'applicazione e per la riscossione del tributo" (POTITO, *l'ord. Trib. It.*, 584).

²⁴⁹ Il principio di destinazione, in base al quale l'imposta si applica "a destino" è funzionale alle transazioni internazionali ma non alle transazioni interne. Come noto, infatti, nell'ambito di uno spazio economico-giuridico unitario, l'imposta si applica all'origine. Dopo l'abolizione delle barriere doganali, sarebbe stato più opportuna l'adozione del principio di origine, ma ciò avrebbe richiesto una certa omogeneità nelle aliquote, non ancora raggiunta, comportando altrimenti distorsioni della concorrenza in ragione dell'incidenza dell'aliquota Iva sul prezzo dei beni. E' stata pure sostenuta la possibilità dell'adozione del c.d. "principio di origine ristretto", in base al quale lo stesso è limitato alle transazioni interne (considerando come tali anche quelle all'interno dell'Unione Europea) continuando ad applicarsi il principio di destinazione alle esportazioni. Il nuovo regime Iva sulla territorialità disposto dalla direttiva n. 2008/8/CE, che tende ad individuare il luogo/Paese di tassazione nel luogo in cui avviene il consumo effettivo del servizio, evidenzia le difficoltà di raggiungimento di un obiettivo del genere, quantomeno nel breve termine.

attive non territorialmente rilevanti risiede nell'art. 17, n. 3, lett. a) della sesta direttiva, secondo il quale le prestazioni effettuate all'estero devono dar luogo al diritto alla detrazione o al rimborso dell'IVA assolta a monte nella misura in cui le stesse darebbero luogo a tale diritto se effettuate all'interno dello Stato membro²⁵¹, soluzione ispirata dal principio di neutralità dell'imposta seppure non immediatamente rinvenibile nel dato normativo.

Il diritto alla detrazione, infatti, salvo casi specifici²⁵², dovrebbe sempre atteggiarsi in maniera strumentale rispetto alla neutralità dell'imposta²⁵³, in tutte le fasi che precedono il consumo del bene²⁵⁴, come del resto affermato dalla Corte di giustizia, secondo cui "il sistema delle detrazioni è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto garantisce, di conseguenza, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività"²⁵⁵. Come più specificamente osservato dalla Corte²⁵⁶, il principio di neutralità fiscale, ed in particolare il diritto di detrazione, rappresentano principi fondamentali nel sistema IVA²⁵⁷ ed il principio di neutralità, in effetti, costituisce una specificazione del principio di parità di trattamento²⁵⁸.

Ed infatti, la deroga alla indetraibilità generale per le operazioni effettuate fuori del territorio dello stato, le quali, se effettuate nel territorio dello stato, avrebbero dato diritto alla detrazione dell'imposta, evidenzia che la norma in esame rappresenta tutt'altro che una

²⁵¹ In ordine alle problematiche relative alla individuazione del criterio territoriale in tema di prestazioni di servizi, e sul diritto alla detrazione ovvero al rimborso dell'imposta assolta a monte, P. ADONNINO, *L'attuazione nell'ordinamento interno della direttiva n. 2002/38/Ce in tema di regime dell'IVA applicabile ai servizi di radiodiffusione e di televisione e a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, p. 803-821.

²⁵² Si pensi ai casi delle esenzioni, che non consentono la detrazione dell'Iva sugli acquisti, sulla base della stessa norma oggetto della presente indagine, e che costituiscono una palese, anche se disposta dal legislatore, violazione del principio di neutralità. Come ha evidenziato R. MICELI, *Il recupero dell'Iva detraibile tra principi comunitari e norme interne*, in *Rass. trib.*, cit., p.1871-1896, le ipotesi di limitazioni alla detrazione sono soggette a rigorose regole comunitarie e sono tassative o legate ad eventi straordinari.

²⁵³ In tema di neutralità fiscale P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2015; R. MICELI, *L'effettività della disciplina nazionale sull'esercizio del diritto di detrazione Iva in caso di accertamento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, IV p. 237; A. M. RHODE, *L'abuso del diritto nell'Iva ed i principi di proporzionalità, neutralità e certezza del diritto*, cit., p. 91.

²⁵⁴ Sul ruolo della detrazione nel sistema Iva R. MICELI, *Il recupero dell'IVA detraibile tra principi comunitari e norme interne*, cit, pp. 1871-1896; E. FAZZINI, *Il diritto di detrazione nel tributo sul valore aggiunto*, cit.

²⁵⁵ CGE, 15.01.1998, causa C-37/95, *Ghent Coal Terminal*, par. 15.

²⁵⁶ CGE, 29.10.2009, , causa C-174/08, *Ncc Construction Danmark*, punti 40-44.

²⁵⁷ Come già affermato nelle sentenze sulle cause C-25/07 *Sosnowska*, paragrafi 14 e 15 e C-74/08 *PARAT Automotive Cabrio*, par. 15.

specifica e circostanziata ipotesi derogatoria, ma una norma generale di principio, riferendosi a tutte le operazioni prive del requisito territoriale: in assenza di tale norma, non sarebbe stato accordato il diritto alla detrazione per carenza di un presupposto generale (territoriale) e del requisito di afferenza²⁵⁹.

Ed allora, le operazioni prive del requisito territoriale assumono la stessa e medesima natura giuridica delle operazioni non imponibili, come confermato dalla tecnica legislativa: non è un caso che, tra le deroghe all'indetraibilità, le prime seguano, nella norma nazionale (art. 19, comma 3, lett. b), le seconde (art. 19, comma 3, lett. a), sulla base di una pedissequa trasposizione dalla norma comunitaria.

Il requisito territoriale, dunque, ai fini dell'imponibilità, rende le operazioni attive non soggette all'IVA ed in ciò condivide la stessa natura del requisito oggettivo e di quello soggettivo, ma come già evidenziato, a differenza degli altri due requisiti, non incide sulla detraibilità. La spiegazione di tale asimmetria è chiara solo quando si consideri che il requisito territoriale non incide neppure sulla imponibilità, determinando solo una sua diversa localizzazione (nello Stato di destinazione).

Non esiste dunque alcuna asimmetria considerando il territorio di origine e quello di destinazione come un unico spazio giuridico (ciò che accade normalmente all'interno di uno Stato membro), e l'imposta è perfettamente neutrale, quantomeno nell'ambito dello spazio giuridico-economico europeo.

Dopo tali considerazioni emergono forti dubbi sul valore semantico da attribuire alle locuzioni, riferite alle operazioni "escluse" ovvero "fuori campo", che andrebbero limitate alle operazioni difettanti dei soli presupposti oggettivo e/o soggettivo. Più correttamente le operazioni prive del requisito territoriale dovrebbero essere ricomprese tra le operazioni non imponibili, assodata la incontestabile familiarità tra le due tipologie di operazioni, come evidenziato dallo stesso testo normativo, ove esse sono poste, non a caso, in successione diretta.

La conclusione in esame si accorda con la corretta applicazione del principio di destinazione: la "detassazione" delle operazioni destinate all'esterno del territorio nazionale,

²⁵⁹ Sul significato del termine "afferenza", L. SALVINI, *La detrazione nella VI Direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali*, in AA.VV., *Studi in onore di Victor Uckmar*, cit., p. 1070 ss; D. STEVANATO, *L'imposta sul valore aggiunto a seguito del D.lgs. 313/97: disposizioni generali*, in AA.VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova, 1997.

e la contestuale conservazione del diritto alla detrazione (al fine di assicurare la neutralità dell'imposta), è dunque naturale sia per le operazioni non imponibili, che per le operazioni prive del requisito territoriale. Una diversa soluzione comporterebbe una ingiustificata disparità di trattamento tra soggetti economici ed una ingiustificata distorsione del funzionamento dell'imposta, che non sarebbe più neutrale²⁶⁰.

Dopo le modifiche introdotte con il D.lgs. 313/1997, lo stesso tessuto normativo consente di comprendere che, nella realtà, le operazioni rimangono territorialmente rilevanti, ancorché detassate, cioè altro non sono che operazioni nazionali prive di imposta. In altre parole, le regole della territorialità servono a determinare il principio di tassazione all'origine ovvero a destinazione e producono la detassazione non "assoluta", come si verifica nei casi normativamente individuati nelle c.d. "esenzioni" (ex art. 10 del D.P.R. 633/1972), ma relativa, nel senso che alla detassazione in un luogo deve corrispondere la tassazione in altro luogo. In linea di principio, quindi, la territorialità non può dar luogo alla nascita surrettizia di "esenzioni" essendo più semplicemente destinata a individuare il territorio di tassazione, secondo il principio alternato della localizzazione e delocalizzazione delle operazioni collegato all'applicazione (appunto alternata) del principio di origine e di destinazione²⁶¹.

9. Dalla direttiva al decreto nazionale: le ragioni della mancata assimilazione, ai fini della detrazione, delle operazioni c.d. "non imponibili" alle operazioni c.d. "fuori campo" per difetto del requisito territoriale

Il D.P.R. 633/72, disciplinante l'imposta sul valore aggiunto in Italia, recepisce le norme inderogabili contenute nelle direttive comunitarie adottando soluzioni specifiche negli spazi di discrezionalità lasciati alle valutazioni dei singoli Stati membri. In considerazione delle differenze esistenti tra Iva comunitaria ed Iva nazionale, è opportuno evidenziare che persistono evidenti problematiche in ordine alle definizioni utilizzate.

Ciò si rileva, ad esempio, in relazione ai beni ed ai servizi destinati all'esportazione, definiti "non imponibili" in conseguenza dell'applicazione del "principio di destinazione", attuato nel diritto positivo interno con la regola della territorialità dell'imposta, disciplinata dall'art. 7 del decreto, per la verità una regola molto complessa in tema di prestazioni di servizi. La

²⁶⁰ P. CENTORE, *Manuale dell'Iva Europea*, V ed., Milano, 2008.

“non imponibilità” dei beni e servizi esportati viene eseguita attraverso l’esonero da imposta delle cessioni all’esportazione ed eventualmente anche della cessione che l’ha preceduta (art. 8 del decreto) da un lato, e dall’altro lato assicurando all’esportatore il diritto alla detrazione o al rimborso dell’IVA pagata per rivalsa sui beni e servizi da lui acquistati nell’esercizio dell’impresa, arte o professione, anche per la parte riferibile ai beni esportati senza pagamento dell’imposta, come si desume dal disposto dell’art. 19 del citato decreto.

Una volta evidenziato che le operazioni prive del requisito territoriale presentano le stesse caratteristiche delle operazioni di cui agli artt. 8, 8bis e 9 ovvero delle cessioni intracomunitarie, ci si chiede come mai le due norme siano state costruite diversamente, e più precisamente, come mai il legislatore non si sia limitato a stabilire la non applicazione della indetraibilità (cioè la detraibilità) per le operazioni di cui all’art. 7, come ha fatto al comma precedente per le operazioni non imponibili, piuttosto che utilizzare una espressione dal significato poco chiaro.

Ma anche tale soluzione avrebbe determinato effetti distorsivi, consentendo la detrazione alle operazioni prive del requisito territoriale, ma esenti, ovvero “fuori campo” per difetto del requisito oggettivo e/o soggettivo. Ed infatti, in conformità al sistema IVA, le operazioni non imponibili di cui ai commi 8, 8bis e 9, come evidenziato dalla Corte nei due casi *Debouche*²⁶² e *Monte dei Paschi di Siena*²⁶³, non potrebbero mai consentire, in relazione alle operazioni effettuate all’estero anziché all’interno di uno Stato membro, un diritto al rimborso totale per gli acquisti effettuati all’estero, considerato che effettuando gli acquisti all’interno del Paese avrebbero subito la regola del pro-rata di detraibilità.

Una opposta conclusione comporterebbe una posizione di favore ingiustificata contraria ai principi della normativa comunitaria²⁶⁴, costituendo altresì una distorsione delle libertà fondamentali vigenti nell’Unione.

A differenza delle operazioni non imponibili, le operazioni prive del requisito territoriale, se considerate “fuori campo IVA”, non rientrano nel volume di affari e conseguentemente non partecipano alla determinazione dell’IVA detraibile sulla base del criterio del pro-rata di detraibilità.

²⁶² CGE 26.09.1996, causa C-02/93, *Etienne Debouche*.

²⁶³ CGE 13.07.2000, causa C-136/99, *Società Monte dei Paschi di Siena*.

²⁶⁴ Come ha evidenziato L.I. NERI, *Caso Reemtsma: il diritto al rimborso Iva non spetta al soggetto comunitario non residente che abbia erroneamente assolto in Italia l’imposta sul valore aggiunto*, in *Rass. trib.*, 2007, IV, p. 1290.

Si può dunque ritenere che l'ulteriore effetto dell'art. 17, n. 3, lett. a) della VI direttiva è quello di ricondurre il diritto alla detrazione al predetto criterio. Così argomentando, per l'IVA assolta sugli acquisti emerge il parallelismo tra: diritto al rimborso per i soggetti esteri, diritto alla detrazione (in caso di capienza) ovvero al rimborso per i soggetti che acquistano nello Stato membro ma effettuano operazioni all'estero per assenza del requisito territoriale, analogo diritto per chi esegue operazioni non imponibili o cessioni intracomunitarie, ed infine, la simmetria rispetto alle operazioni effettuate all'interno dello Stato, ove non si manifestino dubbi interpretativi.

La conferma di tali conclusioni risiede nell'ulteriore dato normativo contenuto nell'art. 30, comma 3, lett. d) del DPR 633/72 che attribuisce al contribuente il diritto al rimborso dell'eccedenza detraibile quando effettua prevalentemente operazioni non soggette all'imposta per effetto dell'art. 7 e dunque per difetto del requisito territoriale.

La difficoltà di comprensione della portata e dell'ambito di applicazione dell'ipotesi derogatoria dettata dall'art. 19, comma 3, lett. b) del D.P.R. 633/72 può essere superata tenendo presente che, ai fini della deroga alla indetraibilità, sono necessarie due condizioni: che le operazioni siano prive del solo requisito territoriale da un lato, e che le operazioni, se fossero state effettuate in Italia, sarebbero state imponibili e dunque non esenti e non fuori campo per difetto del presupposto oggettivo o soggettivo, ma ovviamente, non di quello territoriale dall'altro. In termini molto più semplici, la norma riporta, attraverso una finzione giuridica, le operazioni nel territorio dello Stato e attribuisce loro il medesimo trattamento ai fini della detraibilità.

Del resto, nella nuova formulazione della direttiva 112/2006 l'ipotesi in esame è stata ricollocata non tra le deroghe alla indetraibilità, ma proprio tra le ipotesi di detrazione.

La soluzione normativa prospettata dalla Corte di Giustizia nel caso EGN²⁶⁵, dunque, è l'unica coerente con una logica di sistema sia ad un primo livello, in rapporto all'IVA (diritto tributario comunitario derivato), sia ad un secondo e più ampio livello, in rapporto agli scopi del Trattato (diritto tributario comunitario originario) di cui l'IVA costituisce una specificazione, con particolare riferimento alla tematica del principio di libera concorrenza e delle altre libertà fondamentali.

Tale conclusione delinea i rapporti tra i principi di territorialità, diritto alla detrazione, neutralità dell'IVA e applicazione del criterio di tassazione "a destino", sulla base di una

corretta lettura ed interpretazione di tali principi. Con il riconoscimento del diritto a detrazione per le operazioni “extraterritoriali”, tali istituti operano sinergicamente, senza creare distorsioni all'interno dello spazio economico-tributario europeo. Sulla base di una lettura comunitaria dell'imposta, applicata al dato nazionale, dunque, si riscontra, in relazione alla dimensione extraterritoriale del diritto alla detrazione, la simmetria esistente tra le operazioni non imponibili, le cessioni intracomunitarie e le operazioni prive del requisito territoriale.

PARTE II: L'ESERCIZIO DEL DIRITTO DI DETRAZIONE

10. La natura facoltativa dell'esercizio del diritto di detrazione

Nella direttiva 112/2006/CE l'esercizio del diritto di detrazione interessa l'intero capo 4 del titolo X (detrazioni) del testo normativo.

Dall'esame delle disposizioni comunitarie e nazionali in materia non si rileva l'esistenza di norme che considerino obbligatorio l'esercizio del diritto di detrazione il quale, rappresentando una credito di imposta del soggetto passivo nei confronti dell'Erario, dovrà da questi essere esercitato, non essendovi a tal fine nessun obbligo.

L'esercizio del diritto di detrazione si configura dunque come una facoltà del contribuente²⁶⁶ soggetta a precisi oneri e termini di esercizio, quest'ultimi modificati, in ambito nazionale, in senso migliorativo per il soggetto passivo, sia ad opera del D.lgs. 313/97, sia per effetto di successivi interventi della giurisprudenza comunitaria²⁶⁷.

Il mancato esercizio del diritto nei tempi e secondo le modalità stabilite si ripercuote dunque negativamente sul soggetto passivo e sembra assimilabile, in linea generale, ad un credito di

²⁶⁶ Come osserva E. FAZZINI, *Il diritto di detrazione nel tributo sul valore aggiunto*, cit., p.17, nota 35, secondo il quale “il diritto di detrazione costituisce infatti un diritto disponibile per il soggetto passivo che può decidere di esercitarlo o meno e, dopo il suo esercizio, anche di rinunciare al relativo credito”.

²⁶⁷ La figura giuridica dell'onere si rileva laddove si debba tenere un determinato comportamento al fine di ottenere un vantaggio, come rilevato da L. RASTELLO, *Diritto tributario. Principi generali*, Padova, 1994, p. 515. Secondo E. FAZZINI, *Il diritto di detrazione nel tributo sul valore aggiunto*, cit., 17, nota 36, secondo il quale “nella specie il soggetto passivo, se vuole esercitare il diritto di detrazione del credito d'imposta costituito dall'Iva relativa agli acquisti di beni e servizi, ha l'onere di porre in essere determinati comportamenti che, pertanto, costituiscono atti strumentali”.

imposta non esercitato.

L'inesistenza dell'obbligo o dovere giuridico di effettuare la detrazione, a differenza di quanto accade per la rivalsa, si rileva, ad esempio, dalla disposizione italiana dettata dall'art. 19 del D.P.R. n. 633/72, secondo cui, per la determinazione dell'imposta dovuta, è "*detraibile*" dall'ammontare delle operazioni effettuate l'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata in via di rivalsa in relazione ai beni o ai servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione.

La natura creditoria del tributo assolto sugli acquisti si contrappone alla natura debitoria del tributo percepito dal soggetto passivo d'imposta in relazione alle operazioni attive effettuate e le modalità temporali di esercizio dei suddetti diritti si atteggiavano diversamente, in quanto, come si rileva dal testo normativo, anche in tema di registrazione di fatture attive e passive, il debito verso lo Stato deve essere liquidato ed assolto con celerità e comunque nel periodo di imposta in esame ed è obbligatorio (corrispondendo alle caratteristiche dell'istituto della rivalsa), mentre il credito (che rappresenta, al contrario il debito dell'Erario verso il contribuente) può essere esercitato in tempi più lunghi.

11. Esercizio del diritto di detrazione, dichiarazione tributaria ed emendabilità

L'esercizio della detrazione rappresenta una facoltà che richiede la contabilizzazione in liquidazione periodica e nella dichiarazione annuale previa annotazione della fattura relativa ed è soggetto a termini di decadenza ampliati in termini migliorativi in quanto deve essere eseguito entro il secondo anno successivo a quello in cui è sorto il diritto, diversamente da quanto accadeva in precedenza, ove era necessario il rispetto del termine di presentazione della dichiarazione annuale.

L'esercizio del diritto di detrazione pone diverse problematiche, in particolare la questione del mancato riporto dell'imposta detraibile in dichiarazione ha avuto una evoluzione in termini migliorativi per il soggetto passivo, anche in seguito alle modifiche apportate ad opera del D.lgs. 313/97. Mentre in passato si riteneva che condizione per l'esercizio del diritto di detrazione fosse il suo riporto in dichiarazione, successivamente si è giunti al superamento del predetto orientamento in seguito alle modifiche normative apportate all'art. 19, comma 1 del DPR 633/72, ad opera del D.lgs. 313/97, secondo cui "il diritto alla detrazione può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno

successivo a quello in cui il diritto è sorto”. Tale locuzione rileva non solo sotto il profilo temporale, ma anche sotto il profilo logico, non essendo più necessario esercitare il diritto nella stessa dichiarazione riferita alla liquidazione del tributo oggetto della detrazione.

In ordine al rapporto tra diritto di detrazione e dichiarazione tributaria, occorre altresì osservare che il diritto non può neppure essere pregiudicato da eventuali errori nella compilazione della dichiarazione, compatibilmente con i principi comunitari di effettività, neutralità e proporzionalità delle misure procedurali sanzionatorie e tanto è stato riconosciuto, con riferimento al diritto nazionale, sia pure sotto altre angolazioni prospettive riconducibili alla natura giuridica della dichiarazione ed alla funzione del diritto di detrazione.

Cosicché, è stato affermato dalla giurisprudenza nazionale che l’erronea compilazione della dichiarazione dell’anno precedente per mero errore materiale non pregiudica il diritto al credito, determinando altrimenti un indebito arricchimento da parte dell’Erario²⁶⁸.

I predetti principi della sistema nazionale sono allineati ai principi comunitari, come si rileva nelle conclusioni dell’Avvocato generale del 13 marzo 2008 (sulle cause riunite C-95/07 e C-96/07, *Ecotrade*) ove, al punto 68, si afferma che “se non vi è rischio di perdita di entrate fiscali, il principio di neutralità richiede che le dichiarazioni IVA erroneamente compilate possano essere regolarizzate. Non vi è un simile rischio qualora il debito fiscale ed il diritto alla detrazione si annullino a vicenda”.

12. La relazione tra l’elemento documentale (fattura) ed il diritto di detrazione

In merito ai requisiti formali necessari per l’esercizio del diritto di detrazione di cui all’art. 168, lettera a) della direttiva 112/2006, occorre osservare che, in forza dell’art. 178, lett. a) della medesima direttiva, l’esercizio di tale diritto è subordinato ad un solo requisito formale, costituito dal possesso, da parte del soggetto passivo, di una fattura redatta conformemente agli articoli 220-236 e 238-240 della direttiva.

Stando al dato normativo, l’esercizio del diritto di detrazione non dovrebbe essere subordinato alla effettiva dazione dei beni o prestazione dei servizi, essendo sufficiente l’avvenuta ricezione del documento, dando per implicita la sussistenza dell’elemento sostanziale, ossia l’effettiva esistenza dell’operazione. Ed infatti, esaminando più nel

dettaglio l'aspetto sostanziale del momento oggettivo, tali conclusioni teoriche necessitano di alcune importanti specificazioni in quanto, se è vero che il possesso della fattura rappresenta il momento formale necessario per l'esercizio del diritto di detrazione, sarà ulteriormente necessario anche il momento sostanziale, dato dalla effettiva esistenza dell'operazione documentata, nonché dall'assoggettabilità della stessa al tributo sul valore aggiunto e, in caso affermativo, dalla misura del tributo addebitato in fattura secondo le previsioni della direttiva ovvero del decreto nazionale.

La fattura ha dunque una funzione strumentale²⁶⁹ mentre il credito d'imposta sarebbe autonomo rispetto al documento che lo comprova, in quanto il suo fatto generatore sarebbe individuabile nel compimento di un'operazione imponibile da parte di un soggetto qualificabile come cessionario/utilizzatore, soggetto passivo di imposta²⁷⁰. Conseguentemente, il diritto di credito è indipendente dall'emissione della fattura ed è generato dal compimento di un'operazione imponibile²⁷¹, con la conseguenza che in assenza di un'operazione imponibile non si avrà alcun diritto alla detrazione anche se l'imposta è stata addebitata in via di rivalsa, trattandosi in questo caso di un credito da indebito e non di un credito di imposta, come evidenziato in passato dalla giurisprudenza nazionale anteriore alla pronuncia *Reemtsma*, secondo cui tale diritto poteva essere fatto valere solo attraverso una controversia di diritto privato tra cessionario e cedente²⁷².

Secondo altra tesi²⁷³ sarebbe l'addebito a titolo di rivalsa il fatto genetico del diritto alla detrazione, più che l'esistenza dell'operazione sottostante.

Nell'ipotesi, ad esempio, di perdita o distruzione del documento fiscale (fattura, documento d'importazione, eccetera) la deduzione dell'IVA può essere accordata sulla base di un

²⁶⁹ Secondo N. FORTE, *La funzione della fattura nel sistema dell'Iva*, in *Riv.dir.fin.sc.fin.*, 1972, I, p. 332, la funzione della fattura è quella di comprovare l'entità di un diritto alla detrazione che, quindi, preesiste. Alle stesse conclusioni F. MAFFEZZONI, *La capacità contributiva nel diritto finanziario*, cit.

²⁷⁰ In tal senso, BECCARIA, voce " *Valore aggiunto (imposta sul)*", in *Noviss. Dig. It.*, XX, Torino, 1975, p. 48

²⁷¹ In tal senso, G. FRANSONI, *L'esercizio del c.d. diritto alla detrazione dell'Iva applicata in carenza del presupposto*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1994, II, p. 36 il quale osserva che la tesi della natura strumentale della fattura e dell'autonomia non solo genetica, ma anche concettuale del diritto alla detrazione sembra emergere dallo stesso tenore testuale della disposizione comunitaria dettata dall'art. 17 della Direttiva CEE 77/388, la quale disciplina separatamente il diritto alle deduzioni che, a mente della predetta disposizione, "nasce quando l'imposta diventa esigibile" ed è limitato "all'imposta sul valore aggiunto per le merci [...] fornite e per i servizi [...] prestati da un altro soggetto passivo".

²⁷² In tal senso, G. FRANSONI, *L'esercizio del c.d. diritto alla detrazione dell'Iva applicata in carenza del presupposto*, cit., che richiama l'orientamento manifestato dalla Cassazione, SS. UU., sentenza 13 dicembre 1991, n. 16646.

documento sostitutivo dell'originale emesso dal fornitore che dovrà essere completamente conforme all'originale e riportante l'indicazione "documento sostitutivo consegnato a domanda del cliente e destinato a sostituire o rimpiazzare l'originale smarrito o distrutto.

13. La detrazione nell'operazione erroneamente assoggettata ad imposta

Nell'ipotesi di applicazione dell'IVA in assenza del presupposto (oggettivo o soggettivo) occorre esaminare il problema della detraibilità dell'IVA assolta: in tale circostanza occorre distinguere la fattispecie dell'esercizio fraudolento o illegittimo del diritto (laddove si configura la preclusione del diritto alla detrazione, come accade nelle ipotesi di operazioni inesistenti, ovvero di mancanza di inerenza o di espresso divieto di detrazione)²⁷⁴ dalla ipotesi di fatturazione meramente erronea. Del resto le due fattispecie erano state, in origine, disciplinate in maniera distinta²⁷⁵.

In merito al *quantum* relativo al diritto di detrazione, secondo la Corte di giustizia il diritto relativo è limitato all'ammontare del tributo effettivamente dovuto in relazione alla cessione o prestazione, e conseguentemente nell'ipotesi di erroneo addebito in fattura di un tributo maggiore non sarebbe consentita la detrazione, restando sempre possibile per l'emittente in buona fede emettere una nota di variazione. Tuttavia, la questione della detraibilità di una imposta superiore a quella effettivamente dovuta, sebbene addebitata in fattura, è dibattuta in quanto v'è chi ritiene che, sulla base di una diversa formulazione del decreto nazionale (art. 19 del DPR 633/1972), rispetto alla direttiva comunitaria, sarebbe riconosciuto il diritto alla detrazione del tributo assolto o dovuto dal soggetto passivo o a lui addebitato in via di rivalsa (che, in sostanza, è quello addebitato in fattura) anche se di importo superiore a quello effettivamente dovuto (sempre che l'operazione rientri nel campo di applicazione dell'IVA e conseguentemente operi il diritto di rivalsa)²⁷⁶ mentre v'è chi esclude tale possibilità²⁷⁷.

²⁷⁴ Cass.18 febbraio 1999, n. 1348, secondo cui il diritto alla detrazione dell'imposta erroneamente addebitata in fattura sussiste se il cessionario non ha chiesto il rimborso della stessa.

²⁷⁵ Ed infatti le due fattispecie erano state disciplinate separatamente dall'art. 17 dello schema di decreto Iva predisposto nel maggio 1971, come osservato da G. FRANSONI, *L'esercizio del c.d. diritto alla detrazione dell'Iva applicata in carenza del presupposto*, cit., che richiama, sul punto, BECCARIA, voce "Valore Aggiunto (Imposta sul)", cit., p. 487, ove sono presenti maggiori dettagli sull'iter legislativo che ha condotto all'attuale formulazione della norma.

²⁷⁶ In tal senso, E. FAZZINI, *Il diritto di detrazione nel tributo sul valore aggiunto*, cit., p. 49.

La prima impostazione sarebbe giustificata dalla circostanza che il legislatore nazionale, nell'ipotesi di addebito in fattura di un'imposta maggiore rispetto a quella effettivamente dovuta, prevede l'obbligo in capo al cedente o fornitore di versare all'Erario tale tributo, ferma restando la possibilità di emettere nota di variazione e, corrispondentemente, la sussistenza del diritto di detrazione in capo all'acquirente. Non potrebbe infatti sostenersi che, in tale ipotesi, l'obbligo per il cedente o prestatore debba configurarsi a titolo sanzionatorio e non impositivo, poiché tale circostanza dovrebbe riscontrarsi solo nella ipotesi di inesistenza delle operazioni, ma non di erroneità, atteso che secondo lo stesso orientamento dell'Amministrazione finanziaria, nel caso in cui l'operazione rientri nel campo di applicazione del tributo, è detraibile l'intera imposta addebitata in fattura ancorché con aliquota superiore a quella legittimamente applicabile²⁷⁸.

Per quanto riguarda invece la diversa ipotesi di addebito in fattura di un tributo corrispondente, in realtà, ad operazioni fuori del campo di applicazione dell'imposta, la detraibilità dello stesso per il cessionario/utilizzatore, che secondo l'Amministrazione finanziaria non sussiste²⁷⁹, non ha trovato un orientamento della giurisprudenza condiviso²⁸⁰.

In dottrina è stata pure sostenuta la tesi opposta²⁸¹ a quella dell'Amministrazione, secondo

secondo la quale il tributo eventualmente addebitato in eccedenza non sarebbe dovuto in via di rivalsa per cui, anche per l'ordinamento interno, qualora l'imposta addebitata in fattura fosse superiore a quella effettivamente applicabile per l'operazione, oggetto di detrazione potrebbe essere solo quest'ultima e non l'intero importo addebitato in fattura.

²⁷⁸ Cfr., Ris. Dir. Gen. Tasse 5 gennaio 1982 n. 334298

²⁷⁹ Cfr., Ris. Dir. Gen. Tasse 7 dicembre 1983 n. 343376 e 11 ottobre 1985 n. 355550

²⁸⁰ Nel senso della indetraibilità del tributo addebitato in relazione ad operazioni estranee al campo di applicazione dell'Iva si era espressa la Corte di Cassazione, sez. I, 10 luglio 1993, n. 7602, in *Riv. dir. trib.*, 1994, II, p. 27 ss., con nota di G. FRANSONI, *L'esercizio del cosiddetto diritto alla detrazione dell'Iva in carenza del presupposto*, nonché in *Rass. trib.*, 1994, p. 159 ss., con nota (contraria) di L. CARPENTIERI. Nel senso, invece, della detraibilità del tributo: Cass. 23 giugno 1992, n. 7689, in *Rass. trib.*, 1993, II, p. 441 ss., con nota di S. LA ROSA, *Variazioni in diminuzione e limiti alla richiesta di rimborso dell'Iva erroneamente addebitata*; Cass. 18 febbraio 1999, n. 1348, in *Riv. dir. trib.*, 1999, II, p. 971 ss. con nota di M.D. CORRADO, *In caso di cessione d'azienda l'Iva erroneamente addebitata in rivalsa può essere detratta dal cessionario*: in tale specifica circostanza, la detrazione del tributo erroneamente addebitato in fattura dovrebbe ritenersi in ogni caso preclusa in base all'art. 19 del DPR 633/1972 che prevede l'indetraibilità del tributo relativo all'acquisto di beni e servizi afferenti operazioni non soggette all'imposta, come la cessione d'azienda.

²⁸¹ In particolare A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., p. 745 il quale, orientandosi per la detraibilità del tributo addebitato in relazione ad operazioni non soggette, si allinea alla posizione di cui (ad es., R. LUPI, voce *"Imposta sul valore aggiunto"*, cit.) sostiene che una tesi opposta (non spettanza della detrazione) impedirebbe di risolvere il dubbio interpretativo sull'assoggettamento o meno ad IVA di un'operazione sottoponendola in via cautelativa al tributo; anche R. LUPI, *Diritto tributario, parte speciale*, cit., p. 312,

la quale, anche in caso di operazioni escluse dall'IVA, il tributo è comunque detraibile (ove erroneamente applicato), poiché anche in tale ipotesi il cedente deve comunque corrispondere all'Erario l'IVA addebitata in fattura.

Secondo tale ricostruzione il diritto di detrazione per il cessionario, in relazione all'IVA addebitata in via di rivalsa, discenderebbe dall'emissione di fattura con addebito di IVA e dall'avvenuto pagamento dell'imposta all'Erario da parte del cedente, nonostante la non assoggettabilità ad IVA dell'operazione.

Tale tesi sarebbe supportata dalla simmetria rivalsa-detrazione, laddove, pur in assenza dei presupposti, l'IVA viene applicata, e dunque addebitata in via di rivalsa, da parte del cedente al cessionario che potrà dunque detrarre senza violare principi di sistema e senza compromettere la neutralità dell'imposta. Resta da verificare se tale conclusione è compatibile con le finalità dell'imposta, laddove occorre considerare che tale circostanza può confliggere con l'applicazione di altri regimi impositivi (si pensi al principio di alternatività IVA-registro) ovvero potrebbe determinare l'insorgere di problematiche connesse alla struttura applicativa del tributo.

La questione relativa alla sussistenza del diritto di detrazione, in caso di erroneo assoggettamento al tributo di operazioni escluse dal campo di applicazione dell'IVA, ovvero esenti, deve essere risolta sulla base dei principi generali comunitari del tributo.

Sotto tale profilo, va rilevato che la sussistenza del diritto di detrazione, in capo al cessionario soggetto passivo, non può automaticamente e indiscriminatamente essere correlata al versamento all'Erario, da parte del cedente, del tributo addebitato in fattura, in quanto la simmetria tra il versamento del cedente e la detrazione del cessionario non costituisce un assioma assoluto, come si rinviene nelle numerose ipotesi di limitazioni tecniche alla detrazione (pro-rata, esclusioni, esenzioni) ovvero sanzionatorie (per frodi ovvero per operazioni inesistenti).

Ed infatti, specularmente, l'eventuale omissione del versamento da parte del cedente non pregiudica il diritto di detrazione del tributo sussistente in capo al cessionario (fatte salve le

muovendo dalla considerazione secondo cui il cedente deve comunque corrispondere all'erario l'imposta addebitata al proprio cliente.

Viene inoltre esclusa l'esperibilità dell'azione civile di ripetizione dell'indebito, ex art. 2033 del c.c. nei confronti del soggetto passivo (acquirente) che abbia pagato un'imposta non dovuta (F. TESAURO, *Sulla detraibilità dell'Iva relativa ad acquisti non soggetti ad imposta (e sulla applicabilità dell'art. 2033 c.c. nel rapporto cedente-cessionario)*, nota a C.T.C. 11 ottobre 1995, n. 3217, in *Giur.it.*, 1996, III”.

ipotesi patologiche, come nel caso di frodi ed abusi). Allo stesso modo, il versamento dell'imposta all'Erario ad opera del venditore non è idoneo a legittimare, di per sé, la detrazione dello stesso da parte del cessionario.

Ne consegue dunque la irrilevanza del versamento del tributo da parte del cedente in quanto la detraibilità dell'imposta per il cessionario non può essere correlata all'obbligo del cedente di corrispondere all'Erario quanto addebitato in fattura, in via di rivalsa, a titolo di IVA, per inesistenza di una siffatta simmetria²⁸².

L'indipendenza delle due posizioni risponde anche ad evidenti motivi di cautela finalizzati a contrastare comportamenti fraudolenti ovvero ad evitare un indebito arricchimento, e non trasforma un'operazione esclusa agli effetti del tributo in una cessione o prestazione soggetta ad IVA per il solo fatto dell'intervenuta fatturazione con addebito di una determinata somma a titolo d'imposta.

Le predette considerazioni devono essere messe in necessaria correlazione con la conclusione, pure operata dalla Corte, laddove è stato ritenuto detraibile dal cessionario che ha ricevuto la fattura il tributo addebitato in rivalsa, nonostante l'erroneo assoggettamento ad IVA dell'operazione da parte del cedente, in quanto tale conclusione è stata accordata attraverso il riconoscimento, per il soggetto che abbia effettuato un pagamento non dovuto, di ottenere il rimborso in conformità ai principi che regolano la ripetizione dell'indebito²⁸³. Conseguentemente, la detraibilità dell'imposta è stata subordinata alla verifica della mancata presentazione di istanza di rimborso da parte del cedente al fine di evitare una "doppia non imposizione"²⁸⁴.

Ciò premesso, nell'ipotesi in cui un'operazione sia stata erroneamente assoggettata ad IVA, tutti i citati rapporti (pagamento-rivalsa-detrazione) sono privi di fondamento. In tale fattispecie si ritiene, per conseguenza, che il cedente ha diritto di chiedere all'Erario il rimborso dell'IVA (per assenza del presupposto formale); il cessionario ha diritto di pretendere dal cedente la restituzione del tributo pagato in rivalsa, non avendo alcun rapporto diretto con l'Erario; l'Amministrazione finanziaria ha il potere-dovere di escludere la detrazione del tributo pagato in rivalsa (specularmente all'inesistenza del presupposto). Ciascuna di tali azioni è altresì autonoma dalle altre, fondandosi sull'inesistenza del rapporto

²⁸² In tal senso, E. FAZZINI, *Il diritto di detrazione nel tributo sul valore aggiunto*, cit., p. 52.

²⁸³ Cass. 23 giugno 1992, n. 7689

tributario.

Infine, nelle ipotesi in cui l'erroneo assoggettamento al tributo violi contemporaneamente principi sostanziali (come nell'ipotesi di detrazione Iva esercitata su un bene destinato al consumo personale), l'errore commesso, seppur in buona fede, viola i principi di funzionamento dell'imposta e non può che condurre alla preclusione del diritto alla detrazione, in quanto non si verte nell'ipotesi di erronea detrazione corrispondente tuttavia ad una imposta comunque incassata dall'Erario²⁸⁵.

La giurisprudenza comunitaria con la sentenza *Genius Holding* ha, infatti, escluso che sussista una piena simmetria tra obbligo del pagamento dell'imposta, per il fatto che la stessa sia addebitata in fattura, e diritto di detrazione, affermando esplicitamente che l'esercizio del diritto alla detrazione è limitato alle sole imposte dovute; tuttavia, al fine di garantire la neutralità dell'imposta spetta agli Stati membri contemplare nel loro ordinamento giuridico interno la possibilità di rettificare ogni imposta indebitamente fatturata, purché chi ha emesso la fattura dimostri la propria buona fede²⁸⁶.

14. Il rimborso quale modalità alternativa di esercizio del diritto al credito dell'imposta detraibile

Come precisato dalla dottrina, il diritto alla detrazione ed il diritto al rimborso non sono due autonome fattispecie, ma due modalità di esercizio dello stesso diritto di credito²⁸⁷. Allo stesso modo si sostiene che dal pagamento dell'imposta addebitata in via di rivalsa, nelle ipotesi in cui non sia esercitato il diritto di detrazione, nasca un vero e proprio credito d'imposta piuttosto che un diritto di rimborso nel senso proprio del termine (cioè un credito derivante da un indebito pagamento)²⁸⁸. Entrambe le modalità di esercizio del diritto presuppongono la presenza della fattura ed il rispetto della procedura di registrazione, liquidazione e dichiarazione, con la conseguenza che la fattura è collegata al diritto di detrazione²⁸⁹ o meglio rappresenta il titolo di legittimazione per l'esercizio del diritto di

²⁸⁵ In tal senso P. CENTORE, *Manuale dell'IVA europea*, p. 1128.

²⁸⁶ CGE 13.12.1989, causa C-342/87, *Genius Holding*, punto 18.

²⁸⁷ Così F. BOSELLO, *Appunti sulla struttura giuridica dell'imposta sul valore aggiunto*, cit., p. 434.

²⁸⁸ In tal senso F. TESAURO, *Credito d'imposta e rimborso da indebito nella disciplina dell'Iva*, in *Boll. trib.*, 1979, p. 1466.

detrazione²⁹⁰.

Il diritto di detrazione può essere esercitato secondo diverse modalità, e il rimborso rappresenta una forma specifica di esercizio di tale diritto sottoposta a requisiti più stringenti sia per i rischi che esso comporta (in particolare i fenomeni di frode), sia in termini di liquidità per l'Erario.

Il parallelismo tra i due istituti è stato affermato dalla Corte di Giustizia nella sentenza *Reemtsma*, confermando un orientamento ormai consolidato sul tema sin dalla sentenza *Genius Holding*²⁹¹.

Secondo l'interpretazione fornita dalla Corte detrazione e rimborso, e più in particolare il diniego del diritto alla detrazione ovvero al rimborso, perseguono finalità diverse, laddove nel primo caso il divieto persegue la finalità di contrastare l'evasione fiscale²⁹², mentre il diniego del rimborso sarebbe rivolto, in particolare, a contrastare il pericolo d'introdurre profili di disponibilità dell'imposta da parte dei soggetti IVA alterando le modalità di assoluzione del debito tributario, ciò che però può ben rilevare anche sotto il profilo di comportamenti fraudolenti ovvero abusivi. Ad ogni modo, il rimborso dell'imposta è ricollegato alla sussistenza delle condizioni per l'esercizio del diritto di detrazione, a causa della medesima logica cui entrambi gli istituti sottendono, consistente nella necessità di garantire la neutralità complessiva dell'imposta sul valore aggiunto.

Il diritto al rimborso, dunque, costituisce una "sottocategoria" del diritto alla detrazione, in quanto i presupposti per l'esercizio di quest'ultima si rinvengono nella Sesta direttiva, mentre quelli del rimborso sono disciplinati dall'ottava direttiva²⁹³.

Con riferimento ai rapporti intercorrenti tra diritto alla detrazione e diritto al rimborso sono state nel tempo prospettate varie soluzioni²⁹⁴.

In passato, sulla base di un'impostazione giuridico-formale si sono affermate numerose teorie finalizzate a valorizzare l'istituto della detrazione in relazione alla posizione giuridica del soggetto IVA, prescindendo dai meccanismi di applicazione del tributo e soprattutto dalle finalità del tributo stesso. Di volta in volta la detrazione è stata considerata quale

²⁹⁰ In tal senso ARDIZZONE, voce "*Fattura (diritto tributario)*", in *Noviss. Dig. it., App.*, vol III, Torino, 1982, p. 667, inoltre P. FILIPPI, voce "*Valore Aggiunto (imposta)*", in *Enc. Dir.*, 1993, p. 159, nota 158.

²⁹¹ CGE 13.12.1989, causa C-342/87, *Genius Holding*

²⁹² Come osservato dall'Avvocato Sharpston nel paragrafo 53 delle proprie conclusioni.

²⁹³ Come ha osservato M. GREGGI, *Il rimborso dell'Iva indebitamente versata in via di rivalsa (profili di diritto tributario comunitario)*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, IV, p. 289.

credito d'imposta²⁹⁵ ovvero istituto soddisfacente del credito di imposta medesimo²⁹⁶. Solo in un secondo tempo la dottrina più attenta, valorizzando il ruolo fondamentale della detrazione nella struttura del tributo insieme alla rivalsa²⁹⁷, ne ha fornito una qualificazione più accurata considerandola quale diritto di credito strettamente funzionale alla determinazione dell'imposta dovuta (e al perseguimento della neutralità) e autonomamente configurabile solo nei modi e nei termini previsti dalla legge.

In tal modo si è delineata in modo palese la differenza tra il diritto alla detrazione e il diritto al rimborso: la detrazione può dar luogo ad un diritto di credito solo dopo aver assolto (nei termini e secondo le modalità disposte dalla legge) alla sua funzione all'interno del procedimento di determinazione dell'IVA²⁹⁸, con la conseguenza che le modalità di esercizio del diritto devono rispettare specifiche procedure, trovando la loro soddisfazione all'interno degli adempimenti previsti dalla normativa IVA ed in particolare nella fase di liquidazione dell'imposta dovuta.

Il parallelismo tra detrazione e rimborso assume contorni più sfumati invece nell'ipotesi di trattamento dell'eccedenza detraibile²⁹⁹, costituita dal saldo Iva a credito risultante dalla dichiarazione annuale e dunque riferita al suddetto periodo d'imposta laddove ciascuno Stato membro può decidere le modalità di recupero del suddetto ammontare, ad esempio attraverso un ulteriore riporto a nuovo ovvero utilizzando il credito in compensazione orizzontale³⁰⁰ ovvero ancora riconoscendo il rimborso dell'importo.

²⁹⁵ Il diritto alla detrazione è stato considerato in passato un diritto di credito di imposta attribuito dalla legge per il pagamento dell'Iva, con rilevanza sulla natura premiale di tale credito, come osservato da G.A. MICHELI, *L'Iva dalle direttive comunitarie al decreto delegato*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1973, I, p. 443; F. GALLO, *Profili per una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, cit., p. 101.

²⁹⁶ M. INGROSSO, *Il credito d'imposta*, Milano, 1984, p. 190, secondo cui la detrazione costituiva un modo soddisfacente di estinzione del credito d'imposta, oltre ad essere lo strumento tecnico che permette il versamento dell'Iva dovuta; ovvero F. TESAURO, *Credito d'imposta e rimborso da indebito nella disciplina dell'Iva*, in *Boll. trib.*, 1982, p. 1466 secondo cui la detrazione è una delle forme di esercizio del credito d'imposta.

²⁹⁷ In particolare, tra gli altri, A. COMELLI, *IVA comunitaria e IVA nazionale: contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, cit., p. 82 evidenziava che pur avendo alcuni studiosi intuito l'importanza del consumo, la ricostruzione dell'Iva doveva essere affinata spiegando, in modo compiuto, il fenomeno Iva nel suo complesso e le sue implicazioni di natura costituzionale. Tale processo non si sarebbe sviluppato adeguatamente in assenza delle ulteriori normative comunitarie e delle elaborazioni della Corte di Giustizia che hanno delineato con maggiore chiarezza i contorni e le finalità dell'imposta.

²⁹⁸ R. MICELI, *Il recupero dell'IVA detraibile tra principi comunitari e norme interne*, cit., p. 1882.

²⁹⁹ Per una compiuta analisi del tema, si veda R. MICELI, *Il recupero dell'IVA detraibile tra principi comunitari e norme interne*, cit., pp. 1872-1896.

³⁰⁰ Sui presupposti e sulla disciplina della compensazione dettata dall'art. 17 del D.lgs. 241/97, G. GIRELLI,

15. Aspetti soggettivi dell'esercizio del diritto di detrazione: lo schema trilaterale dei rapporti tra cedente, cessionario ed Erario

Sotto il profilo della soggettività passiva è necessario osservare che, benché il flusso finanziario relativo all'imposta sul valore aggiunto coinvolga sia il cedente che il cessionario, è solo il primo il soggetto obbligato dalla normativa nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, ciò prevalentemente per ragioni pratiche relative al funzionamento dell'imposta³⁰¹. Obbligato nei confronti dello Stato è perciò il solo cedente, che dovrà rivalersi sul cessionario per l'importo dell'imposta, in virtù di un meccanismo che si configura come obbligatorio, nonostante l'operazione in esame sia a vantaggio dello stesso obbligato, ciò in conseguenza della indisponibilità di tale obbligo (configurando un "diritto" di rivalsa si sarebbe infatti potuta ipotizzare una contrattazione tra le parti)³⁰².

Lo schema dei rapporti tra i soggetti coinvolti nel meccanismo dell'IVA e cioè cedente, cessionario ed Erario, è stato definito "trilaterale" in quanto, secondo la giurisprudenza di legittimità, l'operazione imponibile dà luogo a tre distinti rapporti.

Un primo rapporto, di diritto tributario, si instaura tra il cedente e l'Erario in ordine al pagamento dell'imposta; un secondo rapporto, di diritto tributario, nasce tra il cessionario e l'Erario in ordine alla detrazione dell'imposta assolta in via di rivalsa ed infine un terzo rapporto, di diritto privato, si ha tra il cedente ed il cessionario in ordine alla rivalsa. Secondo la giurisprudenza di legittimità le tre azioni sono autonome in quanto si svolgono tra soggetti diversi e in quanto l'esercizio del corrispondente diritto compete al titolare di questo stesso e quindi non interferiscono tra loro³⁰³.

Dall'applicazione del citato schema trilaterale conseguirebbe l'insussistenza della legittimazione in capo al cessionario al rimborso dell'imposta indebitamente assolta sugli acquisti, in quanto "... solo il cedente ha titolo ad agire per il rimborso nei confronti

³⁰¹ Come osserva R. LUPI, *Le imposte sui redditi, sul valore aggiunto e sui trasferimenti*, Milano, 1991, p. 298, "In primo luogo il cedente sarà sempre con certezza un soggetto Iva, in capo al quale sono accertabili unitariamente tutte le operazioni effettuate, comprese quelle in cui non resta traccia dell'acquirente, anonimo consumatore finale"... anche se talvolta anche "il cessionario, se soggetto Iva, viene coinvolto in obblighi fiscali, come avviene per gli acquirenti di beni e servizi ceduti da non residenti che non hanno nominato un rappresentante in Italia, oppure in caso di regolarizzazione dell'omessa fatturazione", tra le altre rinvenibili nella normativa.

³⁰² In tal senso, R. LUPI, *Le imposte sui redditi, sul valore aggiunto e sui trasferimenti*, cit., p. 299.

³⁰³ Cass. 10 giugno 1998, n. 5733 del 10/6/1998; Id. 14 maggio 2011, n. 208; Id. 19 febbraio 2004, n. sent. n.3306. Segnatamente art. 1, par. 2 della direttiva 2006/112/CE, come ha osservato P. CENTORE, *Diritto di*

*dell'Amministrazione, la quale pertanto, essendo estranea al rapporto tra cedente e cessionario, non può essere tenuta a rimborsare direttamente a quest'ultimo quanto dallo stesso versato in via di rivalsa...*³⁰⁴ e, dunque "il diritto di chiedere il rimborso dell'IVA versata in eccedenza compete al cedente o al prestatore del servizio, in qualità di soggetti passivi del tributo, a nulla rilevando che il soggetto economicamente inciso dal tributo è il cessionario del bene o il beneficiario del servizio"³⁰⁵.

Secondo la Corte di cassazione, infatti, ammettendo la legittimazione al rimborso in capo al cessionario (acquirente) l'Amministrazione si vedrebbe esposta a domande di restituzione dello stesso tributo da parte di due soggetti distinti³⁰⁶. Infatti, una volta ammesso il rimborso dell'imposta su operazioni successivamente ritenute esenti, anche il cedente non può vantare il diritto alla restituzione dell'imposta riscossa in sede di cessione e versata all'Erario.

16. L'applicazione dei principi comunitari di effettività e neutralità nell'esercizio del diritto di detrazione

Il principio di effettività rappresenta il parametro comunitario per valutare l'idoneità dei procedimenti interni alla efficace e corretta applicazione delle disposizioni comunitarie e si articola nei corollari della equivalenza e della effettività in senso stretto³⁰⁷.

In forza del principio di effettività del diritto comunitario, la tutela del diritto del contribuente nazionale non può tradursi nell'impropria applicazione del diritto comunitario così come delineato dalla Corte di giustizia e dunque la legittimazione all'esercizio di un diritto presuppone la sussistenza del diritto sottostante non potendosi esercitare, effettivamente, un diritto non spettante.

In base al consolidato orientamento della Corte di giustizia, "l'obbligo degli Stati membri, derivante da una Direttiva, di conseguire il risultato da questa contemplato, come pure l'obbligo, loro imposto dall'art. 5 del Trattato (divenuto art. 10 CE), di adottare tutti i provvedimenti generali o particolari atti a garantire tale adempimento valgono per tutti gli organi degli Stati membri, ivi compresi, nell'ambito di loro competenza, quelli

³⁰⁴ Cass. sentenza n. 6419/2003; in tal senso, inoltre, Id., sentenze nn. 12719/2004, 272/2001 e 8783/2001.

³⁰⁵ Cass. 19 febbraio 2004, n. 3306.

³⁰⁶ Cass. SS.UU. 13 dicembre 1991, n. 13446

giurisdizionali”]; conseguentemente il giudice nazionale, nell’applicare il diritto interno, deve interpretare il proprio diritto nazionale alla luce della lettera e della finalità della direttiva, onde garantire la piena effettività della direttiva stessa e conseguire il risultato perseguito da quest’ultima, così conformandosi all’art. 249, comma 3, del Trattato³⁰⁸.

“Nell’evoluzione della giurisprudenza comunitaria, infatti, il principio della interpretazione conforme del diritto nazionale, pur riguardando essenzialmente le norme interne introdotte per recepire le direttive comunitarie in funzione di una tutela effettiva delle situazioni giuridiche di rilevanza comunitaria (quale strumento per pervenire anche nell’ambito dei rapporti interprivati alla applicazione immediata del diritto comunitario in caso di contrasto con il diritto interno, così superando i limiti del divieto di applicazione delle direttive comunitarie immediatamente vincolanti non trasposte nei rapporti orizzontali) non appare evocato soltanto in relazione all’esegesi di dette norme interne, ma sollecita il giudice nazionale a prendere in considerazione tutto il diritto interno ed a valutare, attraverso l’utilizzazione dei metodi interpretativi dallo stesso ordinamento riconosciuti, in quale misura esso possa essere applicato in modo da non addivenire ad un risultato contrario a quello cui mira la direttiva”³⁰⁹.

Il principio in esame è stato affermato dalla Corte di cassazione con riferimento alla corretta interpretazione di una particolare fattispecie in tema di esenzione, risolta dalla Corte di giustizia con una ordinanza del 6 luglio 2006, pronunciata sulle cause riunite C-18/05 e C-155/05, ove i giudici comunitari avevano affermato l’insussistenza del diritto al rimborso conseguente al mancato esonero dell’Iva sugli acquisti, in quanto invocato sulla base di una impropria lettura dell’art. 13, parte B, lett. c) della direttiva 77/388/CEE. Per effetto della citata regola di effettività, la legittimazione del cessionario alla richiesta di rimborso deve essere considerata strumentale alla decisione nel merito, e dunque alla mancata spettanza del diritto consegue l’insussistenza della legittimazione alla relativa azione³¹⁰.

Il profilo della effettiva neutralità del prelievo, sulla base di un approccio economico alla fattispecie, è stato evidenziato nel caso *Reemtsma* ove è stato osservato³¹¹ che, nel momento

³⁰⁸ Cfr., tra le altre, CGE, 13 novembre 1990, causa C-106/89, *Marleasing SA*; Id., sent. 25 febbraio 1999, causa C-131/97, *Carbonari*; Id. sent. 5 ottobre 2004, cause da C-397/01 a C-403/01, *Pfeiffer*; Id., sent. 7 settembre 2006, cause da C-187/05 a C-190/05 *Areios Pagos*.

³⁰⁹ Cass., SS.UU., 17 novembre 2008, n. 27310, nonché Id., 18 dicembre 2006, n. 26948

³¹⁰ Sulla questione Cass., SS. UU. 31 luglio 2008, n. 20752; Id., 30 luglio 2008, n. 20595

³¹¹ Si richiama la ricostruzione sul tema di M. GREGGI, *Il rimborso dell’Iva indebitamente versata in via di*

in cui un operatore economico adempie al suo obbligo di rivalsa, addebitando l'IVA al cessionario del bene o committente del servizio, quest'ultimo soggetto si trova momentaneamente in una posizione di "non neutralità", e dunque in tale breve periodo è assimilabile ad un consumatore finale, dovendo sopportare, oltre al prezzo del bene, anche il costo dell'imposta, con un conseguente maggior esborso monetario.

Eseguita tale riflessione, un approccio economico-finanziario al sistema d'imposta sul valore aggiunto³¹² porta ad associare all'immediatezza dell'esercizio del diritto di detrazione la sua integrità, valorizzando dunque la detrazione dell'imposta nella sua totalità. Di conseguenza, nel caso in cui l'addebito dell'imposta differisca rispetto a quanto previsto, l'interpretazione legislativa che possa consentire la detrazione in assenza di una esplicita previsione normativa potrebbe essere giustificata dall'applicazione diretta del principio di neutralità, ovvero si può tentare di rinvenire la giustificazione del diritto non formalmente previsto assumendo che il dato formale dell'addebito in fattura sia condizione sufficiente, *ex sé*, a consentire l'esercizio del diritto³¹³.

In ultima analisi, il diritto al rimborso della maggiore imposta addebitata erroneamente non dovrebbe essere negato all'operatore economico che ha subito una rivalsa non dovuta, sia dal punto di vista quantitativo (ad esempio, nell'ipotesi di un'aliquota maggiore di quella prevista) sia dal punto di vista qualitativo (ad esempio, nell'ipotesi di una operazione erroneamente assoggettata ad IVA, risultata poi non dovuta).

Nella sentenza richiamata la Corte ritiene non sufficiente limitare l'esercizio del diritto da parte del soggetto che ha assolto l'imposta non dovuta ai soli strumenti di diritto civile, attraverso un'azione rivolta dal cessionario nei confronti del cedente, perché ciò potrebbe non essere una effettiva garanzia di neutralità del tributo.

Emerge dunque il rapporto inscindibile tra i principi di neutralità (obiettivo finale), effettività (mezzo principale) e proporzionalità (mezzo sussidiario), nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto, che trova esemplificazione pratica nel caso in esame. In particolare, si evidenzia come la neutralità rappresenta un principio di natura sostanziale, incidendo su elementi fondamentali del tributo; al contempo sia il principio di proporzionalità che il

³¹² R. CORDEIRO GUERRA, *L'imposta sul valore aggiunto*, in (a cura di P. RUSSO) *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Milano 2002, p.196; E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2004, 374.

³¹³ A prescindere dall'effettivo versamento dell'imposta, come osservato da M. PEIROLO, *L'autonomia del*

principio di effettività possono qualificarsi come principi di natura procedimentale, in quanto riferibili alle modalità di applicazione della normativa, ed incidenti sull'accertamento dell'imposta, con un rapporto di mezzo a fine rispetto al raggiungimento degli obiettivi previsti dalla normativa sostanziale. Tali principi, di matrice comunitaria, sono idonei a dirimere controversie circa la corretta applicazione delle norme nazionali.

Attraverso una proporzionale applicazione del diritto comunitario³¹⁴ infatti, si potrebbe ottenere una effettiva neutralità nell'applicazione del tributo, assicurata, come accaduto nel caso affrontato dai giudici comunitari, attraverso un approccio sostanzialistico che, prescindendo dalla stretta applicazione della normativa procedurale, consenta il diritto al rimborso anche a fronte di un tributo addebitato erroneamente in assenza del presupposto³¹⁵.

Nel sistema dell'IVA la problematica emerge con particolare evidenza a causa dell'assenza di una sia pur minima normativa procedimentale idonea a regolare le ipotesi di asimmetria tra imposta effettivamente dovuta ed imposta addebitata; conseguentemente l'interprete è chiamato a risolvere le questioni attingendo ai principi comunitari sottesi al tributo.

Ed infatti, la Corte nella sentenza *Reemtsma* ha evidenziato che nel testo dell'ottava direttiva, che disciplina il rimborso, non sia presente alcuna disposizione idonea a disciplinare le ipotesi in cui la fatturazione, e la conseguente assoluzione del tributo, avvenga per errore dell'operatore economico, mentre nel disciplinare le modalità di esercizio del diritto al rimborso rinvia ai principi dettati in tema di detrazione.

Si rileva quindi come i principi dettati dalla giurisprudenza comunitaria sul tema tendono a valorizzare gli aspetti sostanziali delle operazioni effettuate, piuttosto che quelli formali, ricomprendendo tra questi ultimi anche quelli documentali, con la conseguenza, sostenuta dal qualche autore³¹⁶, che tali errori non dovrebbero incidere sull'ammontare del tributo dovuto, restando dunque ininfluenti.

L'equivalenza tra requisiti per il diritto al rimborso e diritto alla detrazione affermata nella sentenza *Reemtsma* ripropone il conflitto tra profilo economico- sostanziale e giuridico-

³¹⁴ F. BOSELLO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Bologna, 1979, 14 ss., A. FANTOZZI, *Presupposto e soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Dir. e prat. trib.*, 1972, I, 725 ss., F. GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, cit., p. 17; P. FILIPPI, *Le cessioni di beni nell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 1984, p. 126; R. LUPI, *Imposta sul valore aggiunto (Iva)*, cit., p. 2.

³¹⁵ M. GREGGI, *Il rimborso dell'Iva indebitamente versata in via di rivalsa (profili di diritto tributario comunitario)*, cit., p. 296.

³¹⁶ R. LUPI, *Diritto tributario. Parte speciale*, cit., p. 280; tesi sostenuta peraltro dall'Avvocato generale Mischio nel caso *Genius Holding*, secondo cui, ad eccezione del caso di frode, la maggiore imposta fatturata

formale del tributo caratterizzante l'imposta sul valore aggiunto.

La Corte ha dunque affermato che la legittimazione al rimborso dell'IVA spetta esclusivamente al soggetto prestatore del servizio, mentre il cessionario potrà solo esercitare un'azione civile nei confronti del cedente mediante i rimedi previsti per la ripetizione dell'indebito oggettivo previsti all'interno di ciascuno Stato membro. Tali rimedi, però, esulano dal campo del diritto tributario comunitario in quanto sono residenti in un settore escluso dal processo di armonizzazione comunitaria, determinando problemi di notevole rilevanza. Infatti tale processo non può obliterare le esigenze di neutralità dell'imposta che devono essere assicurate all'operatore economico che rivesta la qualifica di soggetto cessionario nel rapporto d'imposta. Conseguentemente la posizione del cessionario al quale sia stata applicata indebitamente la rivalsa (sia nell'*an*, che nel *quantum*) deve essere messa in necessaria correlazione con il rispetto dei principi informatori dell'imposta, primo tra i quali quello della neutralità.

Al rispetto di tale principio interpretativo è costantemente informata la giurisprudenza della Corte di giustizia, e dunque sulla base di tale impostazione si può invocare il diritto del cessionario ad agire anche contro l'Amministrazione finanziaria che abbia ottenuto un indebito versamento dell'IVA nel caso in cui l'azione nei confronti del cedente non sia oggettivamente possibile (per una situazione di insolvenza) o eccessivamente onerosa. Tale tipologia d'azione, che sotto tale profilo dell'esercizio si manifesta come un'azione di rimborso, in un'ottica comunitaria dovrà essere ispirata ai principi di equivalenza (rispetto alle azioni di rimborso previste per le fattispecie di diritto interno) e di effettività (nel inteso come rapporto fra strumenti giuridici a disposizione del soggetto attivo e risultato complessivo cui tende il contribuente)³¹⁷.

La Corte ha dunque individuato nell'insolvenza del cedente che ha addebitato l'IVA erroneamente una delle condizioni per permettere al cessionario di agire direttamente nei confronti dell'Erario, ritenuta sufficiente a giustificare l'azione diretta del cessionario nei confronti del fisco quale circostanza esemplificativa della situazione di "eccessiva difficoltà" che giustificerebbe l'azione diretta.

³¹⁷ M.GREGGI, *Il rimborso dell'Iva indebitamente versata in via di rivalsa (profili di diritto tributario comunitario)*, cit., p. 300. L'Autore richiama, in nota, anche i contributi sul tema di R.RINALDI, *La semplificazione delle modalità di fatturazione*, in (a cura di A. DI PIETRO), *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea*, Roma, 2003, I, p. 444, con ampi richiami alla giurisprudenza nazionale e comunitaria; M. RIDSALE, *Abuse of Rights, Fiscal Neutrality and Vat Cases*, in *EC Tax review*, 2005, p. 82 ss; H.L. MC

Al riguardo va rilevato che il dettato normativo dell'art. 26 del DPR 633/72, nel silenzio della direttiva comunitaria, consente la correzione delle fatture attive emesse erroneamente attraverso la emissione di un documento avente segno ed effetto opposto, definito nota di credito, ed idoneo, attraverso una procedura unilaterale, a costituire debitore d'imposta nei confronti dell'Erario il soggetto cessionario, in diminuzione di un credito IVA derivante da una fattura precedentemente emessa dal cedente. La normativa nazionale presenta dunque un correttivo che consente di assicurare la neutralità dell'imposta nell'ipotesi di sovrapproduzione: qualificando come debitore nei confronti dell'Erario il soggetto cessionario e come creditore il cedente, la norma riconduce le posizioni dei due soggetti del rapporto tributario d'imposta alla loro finalità originaria e, a differenza dell'azione di rimborso (che pure sarebbe ipotizzabile in teoria in tale ipotesi, in assenza della predetta disposizione normativa), si contraddistingue per l'immediatezza della sua applicazione, non provocando ritardi e prescindendo dall'attivazione di specifiche procedure. Il solo limite di tale procedura consiste nella circostanza che la legittimazione all'emissione del predetto documento ha natura derivata, essendo ricollegabile alla legittimazione all'emissione della fattura.

L'esistenza nell'ordinamento nazionale di tale disposizione solleva dubbi sulla compatibilità con il principio comunitario di effettività e immediata neutralità di un sistema d'imposta sul valore aggiunto che demanda unilateralmente ad una delle parti coinvolte nel rapporto tributario la costituzione del debito d'imposta e fa ricadere sull'altra parte i rischi ed i costi di un'operazione che poi, per ipotesi, dovesse risultare erronea³¹⁸.

L'applicazione del principio comunitario di effettività, così come delineato e interpretato nella sentenza *Reemtsma*, evidenzia dunque le lacune presenti nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto che potrebbero pregiudicare il principio di neutralità, con particolare riferimento alla condizione soggettiva del cessionario che spesso si trova in una situazione pregiudizievole. Anche in questa ipotesi, tuttavia, la giurisprudenza comunitaria risolve le lacune normative e i difetti di armonizzazione presenti nel sistema dell'imposta mediante l'applicazione dei principi comunitari, adottando un approccio di carattere sostanzialistico, pragmatico e finalistico.

³¹⁸ Come osserva M. GREGGI, *Il rimborso dell'Iva indebitamente versata in via di rivalsa (profili di diritto tributario comunitario)*, cit., p. 308

CAPITOLO IV: I LIMITI DEL DIRITTO DI DETRAZIONE E GLI EFFETTI SUL FUNZIONAMENTO DEL TRIBUTO

1. Le limitazioni del diritto alla detrazione consentite dalla Direttiva IVA. 2. Le limitazioni del diritto alla detrazione consentite dalla Direttiva IVA per semplificare la riscossione e per prevenire frodi e abusi 3. Le limitazioni del diritto alla detrazione nel diritto interno 4. La qualificazione delle operazioni escluse 5. Il diritto alla detrazione relativamente alle operazioni escluse: dall'incertezza interpretativa alla soluzione negativa per assenza del requisito dell'afferenza 6. Le esenzioni quale categoria autonoma del diritto comunitario e le differenze rispetto al significato nazionale. Esenzioni con e senza diritto alla detrazione 7. Le esenzioni senza diritto alla detrazione, per ragioni socio-politiche o di tecnica impositiva 8. Criteri ermeneutici in materia di esenzioni. L'interpretazione restrittiva 9. La peculiarità delle esenzioni nel sistema dell'Iva: l'inesistenza dell'esenzione oggettiva 10. L'assenza del diritto di detrazione e la violazione, soggettiva ma non oggettiva, della simmetria rivalsa-detrazione 11. Limitazioni alla detrazione e vincoli costituzionali: principi di uguaglianza e di capacità contributiva 12. La ricerca della natura giuridica

sul consumo 14. La traslazione economica dell'imposta a seguito del mancato esercizio della detrazione nelle operazioni esenti. L'Iva "occulta"

1. Le limitazioni del diritto alla detrazione consentite dalla Direttiva IVA.

Nei capitoli precedenti si è illustrato come uno dei principi fondamentali su cui si regge l'intero sistema dell'imposta sul valore aggiunto è il principio di neutralità; si è inoltre rilevato che tale principio è assicurato in via generale dallo stesso meccanismo di applicazione del tributo che prevede, negli stadi precedenti al consumo, il diritto alla detrazione dell'imposta da imposta.

A tal proposito, occorre evidenziare che la Corte di giustizia ha, con costante giurisprudenza, escluso che il diritto alla detrazione dell'imposta a monte potesse essere limitato da norme di diritto interno in assenza di una espressa previsione della Sesta Direttiva in tal senso³¹⁹.

La detrazione, costituente il peculiare e fondamentale meccanismo di funzionamento del sistema comune di imposta, non può infatti essere soggetta in linea di principio a limitazioni³²⁰.

Le limitazioni al diritto di detrazione, infatti, da un lato incidono sul livello dell'imposizione fiscale e debbono perciò applicarsi in modo analogo in tutti gli Stati membri al fine di non compromettere il buon funzionamento del sistema comune d'imposta, e dall'altro determinano una diversa individuazione del soggetto che realizza il consumo finale, ai fini IVA, e possono quindi provocare distorsioni nel funzionamento del meccanismo applicativo del tributo.

A tal proposito la Corte di giustizia ha espressamente affermato nella causa *Commissione vs. Repubblica francese*³²¹ che, in mancanza di norme che consentano agli Stati membri di limitare il diritto a detrazione di cui sono titolari i soggetti passivi, tale diritto può essere esercitato immediatamente in relazione a tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte.

La detrazione, incidendo sul livello di imposizione fiscale, deve essere applicata in modo

³¹⁹ CGE, sentenza 6 luglio 1995, C-62/93, *BP Soupergaz*; Id., sentenza 11 luglio 1991, C-97/90, *Lennartz*; Id., sentenza 21 settembre 1988, C-50/87, *Commissione v. Repubblica francese*.

³²⁰ CGE, sentenza 21 marzo 2000, cause riunite C-110/98, C-147/98, *Gabalfrisa e a.*

analogo in tutti gli Stati membri e, di conseguenza, può essere limitata soltanto nei casi espressamente previsti dalla Sesta Direttiva.

Tuttavia occorre rilevare che il meccanismo della detrazione garantisce la neutralità dell'imposta unicamente in ipotesi di corretta applicazione della stessa, ossia quando si versa in situazioni di fisiologica applicazione del tributo.

Invece, nelle ipotesi patologiche, ossia per i casi in cui il diritto alla detrazione viene invocato abusivamente o fraudolentemente, garantire il diritto alla detrazione in modo indiscriminato potrebbe causare proprio la violazione del principio di neutralità che le norme sulla detrazione mirano a salvaguardare.

Per tale motivo la Sesta Direttiva prevede norme che consentono una limitazione del diritto alla detrazione. Segnatamente, tali norme sono contenute nell'art. 17, paragrafi 6 e 7, e nell'art. 27 della succitata Direttiva; tali disposizioni consentono agli Stati membri di limitare la detrazione per particolari tipologie di spese, per evitare frodi ed abusi, per esigenze di semplificazione, e per motivi congiunturali.

I paragrafi 6 e 7 dell'art. 17 e il paragrafo 1 dell'art. 27, pur essendo tutte disposizioni teleologicamente poste alla limitazione della detrazione, hanno comunque funzioni ed ambiti di applicazione diversi e disciplinano in modo diverso la procedura che gli Stati membri devono seguire per l'introduzione o il mantenimento nei loro ordinamenti di tali norme.

L'individuazione dei diversi ambiti di applicazione delle disposizioni della Sesta Direttiva è pertanto un momento necessario e propedeutico alla valutazione della conformità delle norme interne a quelle comunitarie.

In particolare, l'individuazione delle norme comunitarie sulla base delle quali sono state introdotte le norme che limitano il diritto alla detrazione, è assolutamente rilevante, poiché tali norme prevedono procedure diverse che gli Stati membri devono rispettare per introdurre nei loro ordinamenti disposizioni limitatrici del diritto alla detrazione, pena, in caso di violazione delle suddette procedure, l'illegittimità della norma interna, in quanto come affermato dalla costante giurisprudenza della Corte di giustizia, in forza dell'obbligo generale sancito dall'art. 249, terzo comma, del Trattato, gli Stati membri sono tenuti a conformarsi a tutte le disposizioni della Sesta Direttiva, ivi incluse quelle procedurali³²².

³²² In tal senso CGE, sentenza 8 gennaio 2002, C-409/99, *Metropol*; Id., *Lennartz*, cit.; Id., sentenza 13

2. Le limitazioni del diritto alla detrazione consentite dalla Direttiva IVA per semplificare la riscossione e per prevenire frodi e abusi

L'art. 27 della Sesta Direttiva prevede che il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro a mantenere o a introdurre misure particolari di deroga alla direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune frodi o evasioni fiscali.

La disposizione citata, per costante giurisprudenza della Corte di giustizia, consente di introdurre anche norme che limitano il diritto alla detrazione e sembra pertanto sovrapporsi all'ambito di applicazione dell'art. 17, paragrafo 6, che pure sembra consentire l'introduzione di norme limitatrici della detrazione con finalità antielusive. Tuttavia, tale sovrapposizione è solo apparente, poiché la norma in realtà opera, a differenza di quella prevista dall'art. 17, paragrafo 6, soltanto laddove il Consiglio non abbia già individuato le spese che non conferiscono il diritto alla detrazione.

Più in particolare, l'art. 27 prevede due distinte ragioni per cui uno Stato membro può chiedere di introdurre nel sistema di imposta interno limitazioni alla detrazione: la semplificazione della riscossione e la prevenzione di frodi ed abusi³²³.

Tuttavia la particolare procedura richiesta per l'introduzione di limitazioni al diritto alla detrazione per semplificare la riscossione o per evitare frodi o abusi preclude la possibilità di considerare direttamente applicabile la norma e quindi preclude la possibilità per gli Stati membri di introdurre ulteriori limitazioni al diritto di detrazione in assenza di una autorizzazione del Consiglio³²⁴.

Del resto l'impossibilità degli Stati membri di introdurre deroghe alla detrazione in assenza di una espressa autorizzazione del Consiglio appare evidente, se si considera che il Consiglio, nell'autorizzare l'introduzione alla norma nazionale, deve valutare la sussistenza del rischio di evasione, la proporzionalità della misura a perseguire il risultato rispetto a misure alternative ed infine agli effetti della limitazione alla detrazione sul meccanismo di funzionamento dell'imposta.

³²³ CGE, *Direct Cosmetics*, cit.; Id., sentenza 29 maggio 1997, C-63/96, *Skripalle*.

³²⁴ L'art. 27, paragrafo 2, della Sesta Direttiva prevede che se uno Stato membro vuole introdurre particolari misure di deroga alle disposizioni della Direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta e di evitare taluni frodi o evasioni fiscali, deve previamente informare la Commissione e fornirle tutti i dati

A tal proposito la Corte, pur avendo espressamente riconosciuto che la lotta contro ogni possibile frode, evasione fiscale ed abuso è un obiettivo riconosciuto e promosso dalla Sesta Direttiva³²⁵, e che a tal fine occorre perseguire tutti i comportamenti che, dietro l'apparente osservanza della norma, tendono ad ottenere un risultato diverso da quello previsto da quest'ultima³²⁶, dall'altra parte ha anche espressamente affermato che se una norma ha l'obiettivo di reprimere l'evasione fiscale, tale norma, nella prospettiva dell'art. 27 della Sesta Direttiva, non può trovare applicazione quando il rischio di evasione non sussiste o quando siano prevedibili altre modalità di controllo meno lesive del diritto comunitario e più rispettose del principio di proporzionalità³²⁷.

Il principio di proporzionalità, secondo cui una misura di diritto interno non deve eccedere i limiti di quanto è necessario per il raggiungimento del buon funzionamento del sistema comune d'imposta, è un principio generale del diritto comunitario che è stato utilizzato spesso dalla Corte come parametro di valutazione della conformità delle norme di diritto interno al diritto comunitario³²⁸.

Sulla base di tale principio la Corte ha affermato che, nel sistema dell'IVA, gli Stati membri devono far ricorso a mezzi che, pur consentendo di raggiungere efficacemente l'obiettivo perseguito dal diritto interno, portino il minor pregiudizio possibile agli obiettivi e ai principi stabiliti dalla normativa comunitaria controversa³²⁹.

3. Le limitazioni del diritto alla detrazione nel diritto interno

Con riferimento all'ambito nazionale, la dottrina italiana ha fin dall'inizio evidenziato la natura eccezionale delle limitazioni al diritto di detrazione, in particolare con riferimento alle operazioni esenti le quali dovevano assumere, nell'ambito dell'imposta, un ruolo eccezionale. La limitazione del diritto alla detrazione in questi casi era giustificata da un punto di vista teorico dal fatto che le suddette prestazioni di servizio sono caratterizzate

³²⁵ Sul punto vedi CGE, sentenze 29 aprile 2004, cause riunite C-487/01 e C-7/02, *Gemeente Leusden e Holin Groep*, nonché Id., sentenza 21 febbraio 2006, C-255/02, *Halifax*.

³²⁶ CGE, sentenza 21 febbraio 2006, C-255/02, in *Riv. giur. trib.*, 2006, p. 377, con nota di SANTI, *Il divieto di comportamenti abusivi si applica anche al settore dell'IVA*.

³²⁷ CGE, sentenza 19 settembre 2000, cause riunite C-181/99 e C-177/99, *Ampofrance*.

³²⁸ Sull'argomento si veda A. MONDINI, *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'IVA europea*, Pisa, 2012 e A. DI PIETRO – T. TASSANI, *I principi europei del diritto tributario*, in AA.VV., *Il diritto Tributario d'Europa* (diretta da A. DI PIETRO), Padova, 2013.

³²⁹ CGE, sentenza 18 dicembre 1997, cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96, *Garage*

normalmente da un elevato valore aggiunto, per cui l'esenzione rappresenta di per sé un notevole vantaggio per l'utilizzatore della prestazione esente e non dovrebbe provocare, salvo ipotesi marginali, effetti cumulativi occulti atteso che di norma tali prestazioni di servizio sono rese in via principale a consumatori finali³³⁰.

In passato, in particolare in ambito nazionale, si giunse a sostenere la presunta sussistenza generalizzata del diritto di detrazione, stabilendo che l'IVA assolta a monte fosse quindi detraibile non solo in caso di operazioni imponibili, o non imponibili in senso stretto (disciplinate dagli artt. 8, 8 bis e 9 del D.P.R. n. 633/1972), ma anche in tutte le altre ipotesi di operazioni esenti o escluse dall'Iva, con la sola eccezione delle operazioni indicate nel I comma dell'art. 10³³¹. La diversa disciplina del diritto di detrazione nelle operazioni di cui all'articolo 10, I comma, rispetto a tutte le altre ipotesi di esenzione o esclusione, sarebbe stata giustificata non solo dal carattere agevolativo proprio di tali specifiche esenzioni, mentre l'inclusione delle restanti operazioni esenti o escluse nell'ambito di applicazione del diritto di detrazione era motivato dalla volontà di evitare l'indetraibilità dell'IVA assolta provocasse effetti cumulativi d'imposta in violazione del principio di neutralità del tributo.

La natura derogatoria delle limitazioni al diritto di detrazione si riscontra altresì nella tecnica legislativa di elaborazione della normativa nazionale.

Richiamando il medesimo principio contenuto nella direttiva comunitaria, l'art. 19, comma 1, del DPR 633/1972 stabilisce che è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, introducendo il principio generale della detraibilità dell'imposta assolta sugli acquisti. Il successivo comma 2 della citata norma stabilisce poi che non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta, salvo il disposto dell'articolo 19 *bis*2., enunciando così la deroga al principio generale contenuto al comma 1 e introducendo in tal modo nell'ordinamento nazionale il concetto di "afferenza", diverso da quello più noto di inerenza. Pertanto, affinché l'imposta sia detraibile, è necessario che l'operazione sia "correlabile" ad operazioni soggette all'imposta. Corollario di tale principio

³³⁰ Sul punto R. PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto*, cit., p.356.

³³¹ R. LUZZANA, *Iva. Regime di esonero. La mancata effettuazione di operazioni ed il diritto al rimborso dell'Iva a credito*, in *Legislaz. e Giur. Tribut.*, 1976, p. 257.

è l'indetraibilità dell'imposta assoluta sugli acquisti nell'ipotesi in cui il soggetto passivo di imposta effettui operazioni esenti. L'indetraibilità, come è noto, è totale o parziale a seconda che il soggetto in questione effettui esclusivamente o solo parzialmente operazioni esenti. Ciò è specificamente stabilito dal comma 4 dell'art. 19 del DPR 633/1972.

Allo stesso modo il legislatore ha poi evidenziato che tale indetraibilità sussiste anche per le operazioni passive "correlabili" ad operazioni attive comunque non soggette all'imposta. Tale statuizione di principio, che traspone nella normativa nazionale quanto stabilito dall'art. 17 della precedente direttiva CEE 77/388, può evidentemente riferirsi al caso delle operazioni attive non soggette all'imposta in quanto "fuori del campo di applicazione IVA" per difetto di uno dei requisiti previsti dall'art. 1 del DPR 633/72.

4. La qualificazione delle operazioni escluse

Secondo la normativa interna affinché una operazione sia rilevante ai fini IVA devono ricorrere i presupposti previsti dall'art. 1 del DPR 633/72, cioè il presupposto oggettivo, soggettivo e territoriale, la cui definizione è contenuta negli articoli successivi.

L'assenza di uno dei suddetti requisiti rende l'operazione estranea all'imposizione in quanto la stessa viene qualificata "fuori campo IVA."

Le operazioni escluse sono, dunque, anzitutto quelle che difettano di un valido presupposto soggettivo, anche se presentano un presupposto oggettivo valido³³².

In secondo luogo, sono escluse dall'IVA le operazioni che difettano del presupposto oggettivo; nei loro confronti non sussiste l'obbligo di fatturazione di cui all'art. 21, né gli obblighi conseguenti di registrazione e dichiarazione, mentre i corrispettivi conseguenti non concorrono alla determinazione del volume d'affari.

La difficoltà di qualificare correttamente le operazioni deriva dalla ambiguità dei termini utilizzati.

Tale problematica si riscontra altresì in relazione all'art. 72 del DPR 633/1972, ove vengono equiparate alle operazioni non imponibili di cui agli artt. 8 e 9 le cessioni e prestazioni "non soggette all'imposta" in conseguenza delle agevolazioni (*rectius*: esenzioni) previste da trattati ed accordi internazionali in materia di imposte sulla cifra d'affari. Ancora, all'art. 74 del citato decreto si afferma che le operazioni "non soggette all'imposta" poiché

assoggettate a regimi particolari sono equiparate alle operazioni non imponibili, di cui al comma 3 dell'art. 2, ed inoltre le cessioni di beni e le prestazioni di servizi di cui agli artt. 8 e 9 sono indicate dall'ultimo comma dell'art. 7 come “non effettuate nello Stato”. Tali operazioni sembrano dunque essere fuori dal campo di applicazione dell'imposta per difetto del requisito della territorialità, mentre sono poi definite “non imponibili” nei successivi articoli del decreto (art. 21, comma 6).

Sulla base di tale metodologia di classificazione e di definizione, non sembrava dunque che il legislatore delegato avesse voluto realizzare la classificazione delle operazioni imponibili, esenti ed escluse seguendo la più semplice tripartizione indicata nella Direttiva e dalla legge-delega³³³.

5. Il diritto alla detrazione relativamente alle operazioni escluse: dall'incertezza interpretativa alla soluzione negativa per assenza del requisito dell'afferenza

Nell'ambito dell'indagine sull'istituto della detrazione, le operazioni escluse comportano gli stessi effetti delle operazioni esenti in quanto non prevedono l'applicazione dell'imposta né la detraibilità dell'IVA sugli acquisti ad esse afferente, ma si distinguono dalle operazioni esenti perché, a differenza di queste ultime, il presupposto del tributo non sussiste. Esse infatti rappresentano ipotesi in cui, con disposizioni dotate di propria efficacia normativa, il legislatore ha inteso escludere l'applicazione dell'imposta in determinate ipotesi altrimenti rientranti nei suoi presupposti, senza voler tuttavia introdurre un'agevolazione fiscale³³⁴.

Mentre dunque la funzione delle esenzioni è tipicamente agevolativa, le esclusioni non hanno tale finalità, rappresentando una conseguenza derivante dalla carenza dei presupposti del tributo.

L'insussistenza del diritto di detrazione per le operazioni escluse non rappresentava una conclusione pacifica per i primi autori che hanno studiato il tributo in esame.

Al riguardo si poneva in luce la circostanza che, nella stesura del decreto IVA nazionale, mentre ai fini del riconoscimento del diritto alla detrazione le operazioni esenti erano state codificate all'art. 10 del testo, ai fini dell'adempimento degli obblighi formali le operazioni non imponibili confluivano negli artt. 8 e 9, mentre tutte le altre operazioni escluse, sia

³³³ A. FANTOZZI, *Operazioni imponibili, non imponibili ed esenti nel procedimento di applicazione dell'Iva*, in *Riv. dir. fin. Sc. fin.*, 1973, p. 141.

quelle indicate negli art. 2 e 3 sia quelle estranee al campo di applicazione del tributo, sono state ignorate dal decreto. Nel silenzio del legislatore si riteneva, pertanto, che tali operazioni consentissero la detrazione dell'imposta assolta a monte³³⁵.

Ed infatti, assunto pacificamente che nell'ambito delle esenzioni nazionali previste dall'art. 10 del DPR 633/1972, l'IVA sugli acquisti è sempre indetraibile in considerazione della finalità di neutralizzare l'imposta per tutti i soggetti del ciclo produttivo - distributivo diversi dal consumatore finale, si riteneva che il sistema dovesse orientarsi, in linea di massima, per la detraibilità dell'IVA a monte per tutte le operazioni escluse e non imponibili³³⁶.

Il tema della spettanza o meno del diritto di detrazione in relazione delle operazioni escluse è stato piuttosto controverso in dottrina. Da un lato vi era chi sosteneva³³⁷ che anche per tali operazioni dovesse sussistere il diritto di detrazione ai sensi dell'art. 19, o il diritto al rimborso, relativamente ai fattori intermedi della produzione utilizzati per produrre tali beni, mentre dall'altro lato si propendeva per la tesi diametralmente opposta, sostenendo che non si potessero considerare contribuenti ai fini IVA coloro che ponevano in essere operazioni escluse dal campo di applicazione dell'imposta e che non potessero dunque invocare i diritti conseguenti, con particolare riferimento al diritto di detrazione, sebbene in alcuni casi fosse ammesso quest'ultimo diritto³³⁸. Ed infatti, quando ancora non erano ben definiti i concetti di esenzione ed esclusione ed l'introduzione dell'imposta era connaturata ad orientamenti pregressi nazionali, autorevole dottrina era giunta addirittura ad ipotizzare la sussistenza del diritto alla detrazione per le operazioni escluse, che potrebbe trovare conferma oltre che nella tecnica legislativa, anche in una interpretazione particolarmente ampia dell'ultimo comma dell'art. 19³³⁹.

Si affermava inoltre che, con riferimento al diritto di deduzione dell'imposta pagata a monte, il decreto nazionale, se da un lato esclude tale diritto in relazione alle operazioni

³³⁵ A. FANTOZZI, *Operazioni imponibili, non imponibili ed esenti nel procedimento di applicazione dell'Iva*, cit., p. 140.

³³⁶ Sotto il profilo economico, laddove vi sia l'esonero, il problema della deducibilità o meno dell'imposta assolta rivestirebbe un'importanza modesta, riguardando una semplice scelta discrezionale del legislatore, in quanto l'esonero, inteso in senso "lato", deve essere considerato sempre, nella struttura tipica dell'IVA, come un'eccezione posta in essere per ragioni politiche, e quindi resa più o meno ampia unicamente in base a queste ragioni. In tal senso A. CIANI, *L'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto nell'ordinamento tributario italiano*, cit., p. 127

³³⁷ R. PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto*, cit.

³³⁸ F. GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, cit., pp. 148-149 e 157-159.

³³⁹ La tesi in esame è stata prospettata da A. FANTOZZI, *Operazioni imponibili, non imponibili ed esenti nel*

esenti, secondo il disposto dell'art. 19, comma 2, del DPR 633/72, pone problemi interpretativi per le operazioni escluse, in relazione alle quali non è chiaro se sia possibile applicare il diritto di deduzione dell'imposta assolta a monte³⁴⁰.

Dopo le modifiche apportate dal D.lgs. 313/97 si può ritenere che, in linea di principio, per tali operazioni il diritto alla detrazione non spetta per mancanza del requisito di afferenza.

Il carattere eccezionale della norma derogatoria disposta dall'art. 19, comma 2, del DPR 633/72, era già stato evidenziato in dottrina³⁴¹ ove era stato rilevato che la norma non avrebbe la funzione di qualificare sul piano degli effetti giuridici la categoria delle operazioni escluse, non rivestendo dunque tale funzione generale, avendo un ruolo molto più specifico in quanto finalizzata esclusivamente ad individuare i casi tassativamente delimitati in cui non è possibile detrarre l'Iva sugli acquisti.

Tale assunto non era tuttavia univocamente condiviso in dottrina ed infatti si sosteneva anche che non si possono considerare contribuenti ai fini IVA i soggetti che pongono in essere operazioni escluse dall'ambito di applicazione dell'imposta, per le quali non sussistono gli obblighi di fatturazione, registrazione e dichiarazione previsti invece per le operazioni imponibili, non imponibili ed esenti di cui all'art. 10 primo comma, ma non per quelle escluse.

Il punto nodale dell'art. 19, comma 2, del decreto riguardava dunque proprio le operazioni escluse dall'ambito di applicazione del tributo, che non dovrebbero consentire, in linea generale, il diritto di detrarre l'IVA assolta a monte. Al riguardo, come già evidenziato, si sosteneva che tale preclusione non dovrebbe avere carattere assoluto, in quanto potrebbe verificarsi la possibilità di ottenere tale diritto acquisendo la qualifica di contribuenti, ad esempio realizzando per ogni periodo di imposta anche solo poche operazioni al fine di poter avere il diritto al rimborso dell'imposta assolta a monte, anche se relativamente ad operazioni escluse dall'ambito di applicazione dell'imposta³⁴².

La problematica in ordine alle limitazioni alla detrazione per le operazioni escluse era

³⁴⁰ In ordine agli aspetti strutturali della detrazione, la dottrina era orientata per la sussistenza del diritto anche per le operazioni escluse (in tal senso, A. FANTOZZI, *Operazioni imponibili, non imponibili ed esenti nel procedimento di applicazione dell'Iva*, cit.; A. FEDELE, *Esclusioni ed esenzioni nella disciplina dell'Iva*, cit.), oltre che per le operazioni non imponibili, ritenendo la detrazione una regola generale del sistema dell'IVA, in cui il secondo comma dell'art. 19 rappresenterebbe una eccezione riferita alle operazioni in esso indicate. Sull'argomento, anche F. GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, cit.

³⁴¹ A. FEDELE, *Esclusioni ed esenzioni nella disciplina dell'Iva*, cit., pp. 153-154

dunque particolarmente sentita in dottrina. Si sosteneva altresì che, qualificando l'IVA sul piano giuridico come una imposta frazionata sul giro di affari o di scambio, la deducibilità dell'IVA assolta a monte, per un soggetto che svolge attività escluse dal campo Iva, dovrebbe trovare una giustificazione logica proprio in tale esclusione poiché, diversamente opinando, precludendo cioè la detrazione, le attività escluse assolverebbero una imposta maggiore (per effetto della mancato pieno esercizio dei meccanismi di rivalsa e di detrazione) rispetto alle altre attività assoggettate all'imposta, e ciò dal punto di vista distributivo sarebbe un "non senso"³⁴³.

Infatti, secondo tale orientamento, il diritto di ottenere il rimborso dell'IVA assolta a monte da parte dei soggetti che hanno posto in essere operazioni escluse discenderebbe direttamente dall'ultimo comma dell'art. 19 del D.P.R. 633/72 senza alcuna necessità di acquisire la qualità di contribuenti ai fini IVA, per poter esercitare il siffatto diritto. Tale tesi evidenziava che, mentre il primo ed il secondo comma dell'art. 19 fanno riferimento espressamente ai contribuenti, il sesto comma dello stesso articolo non si riferisce ai contribuenti, ma ai "soggetti", pertanto "ai soggetti che non hanno effettuato operazioni imponibili, salvo il disposto del terzo comma (operazioni esenti di cui all'art. 10, primo comma) compete, in luogo delle detrazioni, il diritto al rimborso". Conseguentemente, il riferimento operato dalla norma ai "soggetti che non hanno effettuato operazioni imponibili" poteva essere interpretato nel suo significato più ampio e non nel senso restrittivo di soggetti che hanno effettuato solo operazioni "non imponibili". In termini più semplici, il rimborso competerebbe a tutti i soggetti (salvo le deroghe citate) che non hanno effettuato operazioni imponibili, e dunque sia ai soggetti che hanno effettuato operazioni "non imponibili" che ai soggetti che hanno effettuato operazioni escluse (per l'appunto, anch'essi soggetti che non hanno effettuato operazioni imponibili): tale conclusione sarebbe stata desumibile dal raccordo tra il sesto comma dell'art. 19 ed i commi primo e terzo dell'art. 30 del DPR 633/72.

Dalle suddette disposizioni emerge che il terzo comma dell'art. 30 estende ai "soggetti" di cui al sesto comma dell'art. 19 il regime applicabile ai contribuenti di cui al secondo comma dell'art. 30 e tale estensione permetterebbe di superare l'obiezione sollevata da parte della dottrina circa l'impossibilità di considerare contribuenti i soggetti che pongono in essere operazioni escluse dall'imposta.

Le tesi evidenziate, sviluppate negli anni Settanta, non appaiono completamente condivisibili sulla base dei più recenti pronunciamenti della Corte di giustizia che hanno evidenziato l'inesistenza del diritto alla detrazione per le attività escluse per difetto dei presupposti oggettivo e soggettivo, con la sola esclusione di quelle prive del requisito territoriale, che conservano la detraibilità per un motivo diverso, in quanto l'aspetto territoriale non costituisce un presupposto impositivo in un'ottica comunitaria dell'imposta, quanto piuttosto un mero criterio di localizzazione ai fini dell'imposizione.

Per effetto del principio di afferenza, la detrazione dell'imposta compete se e nella misura in cui gli acquisti siano impiegati in operazioni imponibili; l'introduzione del suddetto principio consegue alle modifiche intervenute nel tessuto normativo nazionale ad opera del D.lgs. n. 313/97, necessarie ai fini dell'adeguamento della normativa nazionale alle previsioni della direttiva comunitaria.

Pertanto, fermi restando gli altri principi generali in tema di detrazione, il requisito di "afferenza", che ha affiancato quello tradizionale di "inerenza", è necessario ai fini della sussistenza del diritto di detrazione, con la conseguenza che, ferma restando la possibilità di successiva rettifica della detrazione in relazione al concreto utilizzo, il diritto in questione non sussiste se il bene o servizio acquistato è afferente ad operazioni esenti o non soggette al tributo.

Va inoltre osservato che il nuovo requisito di "afferenza", teorizzato in ambito nazionale, non è neppure presente nell'ordinamento comunitario: l'indetraibilità dei beni e servizi relativi ad attività esenti o comunque non soggette al tributo è endogena e dunque non si pone il problema della detrazione immediata e della successiva verifica dell'impiego dei beni e servizi in attività imponibili o comunque soggette all'imposta³⁴⁴.

Conseguentemente il principio della c.d. "detrazione immediata" non opera in quanto il soggetto passivo non può operare la detrazione per poi rettificarla, ma non deve eseguirla al momento dell'acquisto, essendo questa certamente preclusa, e ciò compatibilmente con i principi dettati dalla direttiva.

Ed infatti, nonostante il testo comunitario non faccia riferimento al concetto di afferenza,

³⁴⁴ Il tema delle esclusioni dall'Iva, secondo R. LUPI, *Diritto tributario. Parte speciale*, cit., p. 284, è alquanto eterogeneo e variegato poiché l'esclusione può derivare "dall'assenza di un requisito generale sull'assoggettabilità ad IVA dell'operazione ovvero da un'esclusione specifica", come accade, per esempio, con riferimento alle operazioni "non soggette" in quanto, pur rientrando nella nozione di cessione di beni o prestazioni di servizi delineate agli effetti del tributo, sono considerate dal legislatore non soggette

che rappresenta una peculiarità caratteristica dell'ordinamento italiano, ma a quello di utilizzo, ovvero impiego dei beni, è pacifico che la deduzione immediata deve essere preclusa in relazione all'acquisto di quei beni che per loro natura saranno utilizzati per effettuare operazioni che non consentono il diritto alla detrazione del tributo. In virtù della nuova disposizione, dunque, è introdotto un criterio di riferibilità del bene o del servizio acquistato all'effettuazione di operazioni imponibili ai fini della sussistenza del diritto alla detrazione, che resta dunque precluso per le operazioni esenti, escluse o non soggette al tributo, ovvero la detrazione spetterà in via proporzionale in base ad un pro-rata di detraibilità³⁴⁵ rispetto alle operazioni imponibili.

6. Le esenzioni quale categoria autonoma del diritto comunitario e le differenze rispetto al significato nazionale. Esenzioni con e senza diritto alla detrazione

La direttiva IVA definisce l'IVA quale imposta generale sui consumi e, conseguentemente, tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi eseguite da soggetti passivi dovrebbero essere assoggettate all'imposta.

Le esenzioni, disciplinate dal titolo IX della Direttiva, contemplano solo specifiche e circostanziate attività economiche in cui l'imposta non si applica. Nel diritto comunitario e nell'ordinamento tributario dei paesi dell'Unione le esenzioni costituiscono una categoria autonoma e, come evidenziato dalla Corte, devono essere interpretate restrittivamente.

Il titolo "Esenzioni" della direttiva comunitaria esordisce con una disposizione generica, dettata dall'art. 131, secondo cui che le esenzioni si applicano senza pregiudizio di altre disposizioni comunitarie e in relazione alle condizioni stabilite dagli Stati membri per gli scopi di assicurare la corretta e leale applicazione di queste esenzioni, con le finalità di prevenire ogni possibile frode, evasione o abuso.

Nell'ambito della generale categoria delle esenzioni, va anzitutto eseguita una distinzione tra esenzioni senza diritto alla detrazione (previste dagli artt. da 132 a 137 della Direttiva 112/2006) e esenzioni con diritto di detrazione, queste ultime denominate anche "operazioni ad aliquota zero", riconducibili a transazioni internazionali (artt. da 138 a 166 della Direttiva), tra cui vanno annoverate le transazioni intracomunitarie (articoli da 138 a 142). Esse sono fondamentali per il funzionamento del sistema dell'IVA comunitaria al fine di

garantire l'applicazione del principio di imposizione nel paese di destinazione in cui si verifica il consumo del bene, consentendo il diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti³⁴⁶.

L'altra categoria di esenzioni (che di fatto è l'unica accolta nel diritto nazionale) è più problematica in relazione al funzionamento dell'IVA ed è giustificata da ragioni politiche o sociali, ovvero finalizzata ad evitare il cumulo dell'IVA con altre imposte (come l'imposta sulle assicurazioni)³⁴⁷. Va infatti evidenziato come gli effetti di tali esenzioni sono indeterminati e spesso gravemente distorsivi.

In effetti, l'indetraibilità dell'imposta sui beni e servizi utilizzati per realizzare operazioni esenti produce in certi casi un effetto cumulativo dell'IVA, corrispondente all'IVA indetraibile che viene incorporato nel prezzo del bene o del servizio, e che pertanto costituisce un elemento di costo. Proprio per tali ragioni è opportuna una interpretazione restrittiva delle esenzioni previste dalle differenti direttive, corrispondentemente alle intenzioni della Seconda e della Sesta Direttiva IVA ed alla giurisprudenza della Corte di giustizia.

Il concetto di esenzione è definito quale "beneficio" anche quando consegue all'applicazione del principio di destinazione, e può essere negato dal sistema in ipotesi patologiche, ad esempio a seguito di meccanismi fraudolenti³⁴⁸.

In ambito comunitario, dunque, le esenzioni riguardano tutte quelle operazioni per le quali non si applica l'imposta, pur in presenza dei presupposti, oggettivo e soggettivo,

³⁴⁶ Tale descrizione delle esenzioni, ovvero "exonérations" nella terminologia lussemburghese, ad opera di J.P.WINANDY, *Manual de la TVA au Luxembourg*, Luxembourg, 2005, p. 249, sono così definite nell'accezione comunitaria poiché le operazioni in esame non vengono considerate "esenti" nella terminologia italiana, ma "non imponibili" giungendo agli stessi risultati, anche se attraverso una diversa terminologia e sistemazione concettuale foriera di problemi interpretativi. Come è noto, le esenzioni in Italia sono tassativamente indicate all'art. 10 del decreto IVA e non consentono il diritto alla detrazione.

³⁴⁷ La confusione applicativa derivante dal raccordo tra dato normativo nazionale e comunitario crea anche problemi di non poco conto: in dottrina è stato evidenziato che "le distorsioni determinate dall'esenzione senza detrazione appaiono evidenti proprio in riferimento alle operazioni intracomunitarie. L'esenzione senza detrazione, nella cessione intracomunitaria di beni si trasforma in esenzione con detrazione e provoca un salto d'imposta che è incompatibile con il meccanismo applicativo del tributo"; in tal senso, M. GIORGI, *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, cit., p. 46, nota 124. Tale aspetto potrebbe essere superato, considerando che sia la formulazione nazionale (art. 19, comma 3, lett. b) del DPR n. 633/72, sia la formulazione della direttiva subordinano la detrazione per le operazioni intracomunitarie, effettuate fuori dello stato membro alla circostanza che le stesse operazioni "darebbero diritto alla detrazione se fossero effettuate in tale stato membro". Sull'argomento, L. COGLIANDRO, *Il diritto alla detrazione per le operazioni passive afferenti ad operazioni attive non territorialmente rilevanti nello Stato membro*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, IV, pp.115-133.

³⁴⁸ CGE, sentenza 7 dicembre 2010, C-285/09.

ricomprendendo tutte quelle operazioni rientranti teoricamente nel campo di applicazione dell'imposta, ma senza addebito, vuoi per una differente localizzazione territoriale, vuoi perché esenti per ragioni socio-politiche ovvero di tecnica tributaria.

In ambito nazionale, invece, le esenzioni sono costituite solo dall'ultima categoria menzionata; la differenza concettuale fra operazioni "non imponibili" (dette "esenti" nel linguaggio comunitario) ed operazioni esenti (nel senso nazionale) consiste nel fatto che le prime costituiscono una logica conseguenza della struttura dell'imposta (come lo sono, sia pure da un non identico punto di vista, le esclusioni) mentre le seconde conseguono alla scelta socio-politica di agevolare, attraverso la detassazione, il consumo di particolari beni o servizi.

Esiste dunque una profonda distonia semantica in ordine all'utilizzo del termine "esenzioni" tra l'impostazione comunitaria, ripresa anche da numerosi altri Paesi membri, e quella nazionale. Consegua a quanto appena evidenziato che, mentre nel diritto comunitario le esenzioni possono essere con e senza diritto alla detrazione (come previsto dalla direttiva), nel decreto nazionale costituiscono una categoria tipica priva del diritto alla detrazione.

Ed infatti, mentre nella terminologia italiana le operazioni verso l'estero vengono definite "non imponibili", nella terminologia comunitaria le stesse operazioni vengono definite "esenti"; in entrambi i casi le operazioni sono le stesse ed accordano il diritto alla detrazione.

La distinzione tra esenzioni con e senza diritto di deduzione, specifica dell'IVA comunitaria, non è dunque trasposta pedissequamente nel decreto nazionale, ove queste descrivono una categoria che rappresenta un *minus* rispetto al significato comunitario, in quanto riconducibili esclusivamente alle ipotesi di non applicazione dell'imposta per ragioni sociali ovvero di tecnica tributaria e dunque sempre senza diritto alla detrazione.

7. Le esenzioni senza diritto alla detrazione per ragioni socio-politiche o di tecnica impositiva

Nell'ambito della direttiva comunitaria le esenzioni senza diritto di detrazione possono essere a loro volta suddivise in due macrocategorie: attività esenti di pubblico interesse e altre attività esenti³⁴⁹.

Il regime di esenzione in alcune ipotesi è facoltativo, ma ciò solo per specifiche operazioni riconducibili in generale ai beni immobili e servizi finanziari (Art. 137(1)(a) della Direttiva). E' dunque consentito agli Stati membri di dettare norme specifiche che consentono di optare per l'imponibilità in relazione ad attività che sarebbero esenti secondo le previsioni della direttiva (Allegato X, Parte A della Direttiva), ovvero di continuare a considerare imponibili attività che sarebbero esenti secondo la Direttiva (Allegato X, parte B) ovvero ancora di concedere ai soggetti passivi di optare per l'esenzione ovvero per l'imponibilità (Articolo 391 della Direttiva).

Tra le attività di pubblico interesse contemplate dalla Direttiva, l'art. 132 indica talune prestazioni di servizi, tra cui il servizio postale pubblico, i servizi diversi dal trasporto di passeggeri e di telecomunicazioni, e la cessione di beni accessori (art. 132(1)(a) Direttiva)³⁵⁰, ovvero ancora l'ospedalizzazione e le cure mediche e le attività connesse, svolte da organismi di diritto pubblico ovvero, a condizioni sociali analoghe prestate da ospedali, centri per trattamenti medici o di diagnosi e altri debitamente riconosciuti di natura simile, che sono esenti dall'IVA ai sensi dell'art. 132(1)(b) della Direttiva.

Altre esenzioni sono riconducibili a prestazioni sanitarie, di sicurezza sociale, di educazione, di insegnamento, religiose, da parte di organizzazioni non profit. L'art. 140 della Direttiva esenta anche l'importazione di beni o servizi che sarebbero in ogni modo esenti. Gli artt. 133 e 134 della direttiva prevedono alcune limitazioni, alcune opzionali ed altre obbligatorie, da imporre a determinate esenzioni.

Dopo l'indicazione delle esenzioni per attività di pubblico interesse, la Direttiva contempla esenzioni accordate in ragione della difficoltà tecnica di avvalersi del regime di imponibilità e dunque in ragione di una diversa causa giustificatrice.

L'altra categoria di esenzioni, prevista dagli artt. 135, 136 e 137, riguarda operazioni di assicurazione e riassicurazione, servizi relativi prestati da intermediari e agenti (art. 135

“quando un soggetto passivo fornisce servizi ad un altro soggetto passivo, il quale li utilizza per effettuare un'operazione esente, quest'ultimo non ha il diritto di detrarre l'imposta sul valore aggiunto pagata a monte, anche nel caso in cui lo scopo ultimo dell'operazione esente sia la realizzazione di un'operazione soggetta ad imposta”, in quanto dalle espressioni utilizzate dalle norme dettate dagli artt. 2 della prima direttiva comunitaria 67/227 e 17, par. 2 e 5 della Sesta Direttiva comunitaria in materia di IVA discende infatti che, per conferire il diritto alla deduzione, i beni o i servizi di cui trattasi devono presentare una connessione diretta ed immediata con le operazioni soggette ad imposta e che a tal riguardo è indifferente lo scopo ultimo perseguito dal soggetto passivo.

³⁵⁰ CGE, causa C-107/84, *Commissione vs. Germania*, sulle prestazioni di servizi effettuate per conto

(1)(a), ovvero le operazioni finanziarie dettate dal successivo punto b) al punto f) dell'art. 135.

In base all'art. 137 (1)(a) della Direttiva, gli Stati membri possono consentire ai soggetti passivi di optare per l'imponibilità per alcune operazioni menzionate, proprio perché in tali circostanze l'esenzione è accordata in ragione di difficoltà tecniche.

Un caso paradigmatico tra le fattispecie di esenzione riguarda il regime impositivo ai fini dell'IVA dei servizi finanziari, il quale è stato generalmente oggetto di esenzione, in base alle previsioni della Direttiva 77/388/CEE, che sono state sostanzialmente confermate dalla nuova Direttiva 112/2006, in vigore dal 2007.

Il tema delle esenzioni assume pertanto una particolare rilevanza in quanto, come noto, la sua più importante conseguenza è la indetraibilità dell'imposta assolta sugli acquisti effettuati, che caratterizza il regime impositivo delle istituzioni finanziarie³⁵¹. Tale regime di esenzione è generalmente applicato, per i servizi finanziari, anche al di fuori dell'Unione europea da parte di quei Paesi che adottano sistemi d'imposta sul valore aggiunto.

La circostanza permette di riflettere su una delle caratteristiche che giustifica il regime di esenzione e che non è propriamente di finalità sociale, quanto piuttosto di difficoltà tecnica di imposizione, causata dalla complessità nell'individuazione della base imponibile in relazione a numerose tipologie di servizi prestati dalle istituzioni finanziarie.

La questione è di particolare rilevanza nell'analisi circa il rapporto tra l'esenzione, le preclusioni alla detrazione ed il rispetto del principio di neutralità dell'imposta, poiché spesso i destinatari dei servizi finanziari sono imprese operanti in regime normale di IVA e dunque titolari del diritto a detrarre integralmente l'imposta assolta sugli acquisti; pertanto tali imprese non traggono alcun beneficio dall'esenzione, in quanto non sono destinate a sopportare, direttamente o indirettamente, il carico impositivo di tale imposta.

Ne consegue che l'esenzione dei servizi finanziari viola il principio di neutralità dell'IVA³⁵², e ciò sia da una prospettiva interna che comunitaria, e determina distorsioni di natura economica poiché il prezzo dei servizi finanziari contiene in sé un elemento di imposta c.d.

³⁵¹ Il diritto di detrazione è limitato ai servizi finanziari prestati a clienti residenti al di fuori dell'Unione europea, in virtù dell'art. 169 c) della Direttiva 112/2006.

³⁵² Tutte le prestazioni di servizio finanziarie contengono il carico "nascosto" dell'imposta indeducibile sostenuta dalle istituzioni finanziarie, comportando, quale conseguenza, la non neutralità dell'imposta, un pregiudizio questo non presente nelle istituzioni finanziarie operanti all'esterno dell'Unione che non hanno un simile carico fiscale e che, pertanto, provoca a distorsioni nei loro confronti, con specifico riferimento ai

occulta³⁵³.

Il diritto comunitario, al fine di mitigare le distorsioni esterne, consente alle istituzioni finanziarie di dedurre l'imposta assoluta sugli acquisti in relazione ai servizi finanziari forniti a clienti residenti all'esterno dell'Unione europea. Le distorsioni interne possono essere neutralizzate dagli Stati membri consentendo alle istituzioni finanziarie di optare per l'imposizione dei loro servizi finanziari, consentendo loro di usufruire del regime della detrazione, ma questa è una facoltà lasciata ai Paesi membri che molti di essi non hanno di fatto esercitato³⁵⁴.

8. Criteri ermeneutici in materia di esenzioni. L'interpretazione restrittiva

Secondo la costante giurisprudenza della Corte di giustizia³⁵⁵, ribadita da ultimo nella sentenza *TNT Post*³⁵⁶, le ipotesi di esenzione previste dalla Sesta direttiva devono essere interpretate restrittivamente³⁵⁷, in quanto costituiscono deroghe al principio generale in base al quale l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo. Esse costituiscono dunque nozioni autonome del diritto dell'Unione volte ad evitare divergenze nell'applicazione del sistema dell'imposta sul valore aggiunto da uno Stato membro all'altro³⁵⁸.

I due concetti appena esposti sono strettamente collegati in quanto l'interpretazione restrittiva delle esenzioni consegue alla circostanza che queste rappresentano delle eccezioni al meccanismo generale di funzionamento dell'imposta, e ciò vale con particolare riferimento alle attività esentate per ragioni di carattere sociale³⁵⁹.

La stessa Corte tuttavia ha evidenziato i limiti di detto criterio interpretativo, specificando

³⁵³ In tal senso, S. NATHOENI, T. BRAAKMAN, *Option for Taxation of Financial Services – is it an Option?* in *International VAT Monitor*, 2010, p. 113.

³⁵⁴ Gli Stati membri che hanno adottato tale opzione sono Austria, Belgio, Estonia, Francia, Germania e Lituania.

³⁵⁵ CGE, sentenza 22 ottobre 2009, C-242/08, *Swiss Re Germany Holding*; nonché Id., ordinanza 14 maggio 2008, cause riunite C-231/07 e C-232/07, *Tiercé Ladbroke e Derby*, punto 15.

³⁵⁶ CGE, sentenza 23 aprile 2009, *TNT Post*.

³⁵⁷ Come evidenziato nelle sentenze 11 agosto 1995, C-453/93, *Bultius-Griffioen*; Id., sentenza 7 settembre 1999, C-216/97, *Gregg*; Id., sentenza 18 novembre 2004, C-284/03, *Temco Europe SA*; Id., sentenza 14 giugno 2007, C-434/05, *Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord*; Id., sentenza 16 ottobre 2008, C-253/07, *Canterbury Hockey Club*.

³⁵⁸ In tal senso, CGE, sentenza 25 febbraio 1999, C-349/96, *CPP*, punto 15; Id., sentenza 28 gennaio 2010, C-473/08, *Horizon College*, punto 15

³⁵⁹ Sull'argomento, F. SCHULYOK, *The ECJ's Interpretation of VAT Exemptions*, in *International VAT*

che “questa regola d’interpretazione restrittiva non significa che il termine utilizzato per definire l’esenzione deve essere interpretato in maniera tale da privarne gli effetti”³⁶⁰.

Dal principio di interpretazione restrittiva delle esenzioni discende, quale corollario, l’impossibilità di scomporre una fattispecie complessa in due fattispecie semplici caratterizzate dall’esenzione dell’IVA, con la conseguenza che anche la prima possa essere a sua volta esentata. Una diversa conclusione che ritenga invece possibile l’artificiosa scomposizione di un’operazione unitaria, al fine di poter ricondurre le sue componenti a singole fattispecie di esenzione dall’imposta, rischierebbe infatti di compromettere il buon funzionamento del sistema dell’IVA, come osservato dalla Corte di Giustizia nel procedimento *Swiss Re* (causa C- 242/08).

Un ulteriore corollario del principio di interpretazione restrittiva che sembra emergere nella giurisprudenza comunitaria, riguarda i limiti all’estensibilità delle esenzioni dell’IVA, le quali sarebbero applicabili, oltre che all’operazione principale, soltanto ad operazioni “secondarie” che costituiscono vicende “interne” dei contratti originari; con conseguente esclusione di tutte quelle situazioni in cui l’operazione da valutare si colloca al di fuori dell’originario quadro contrattuale.

Ad esempio, in relazione alle esenzioni previste dall’art. 132 (1)(i) della Direttiva, il successivo art. 134 prevede che le forniture di beni e le prestazioni di servizi non sono esenti dall’IVA laddove la fornitura non è essenziale per l’attività esente oppure laddove la sua finalità di base sia ottenere un valore aggiunto per l’organismo in questione attraverso la transazione che si pone in diretta competizione con attività di altre imprese, soggette all’imposta. Tale previsione normativa dovrebbe essere logicamente interpretata nel senso che, nel contesto delle prestazioni di servizi, le esenzioni possono essere applicate esclusivamente a quelle operazioni poste in essere al fine di realizzare quello specifico servizio oggetto di esenzione, ovvero alle prestazioni accessorie strettamente riconducibili alle prestazioni esenti, come nell’ipotesi, ad esempio, dell’esenzione prevista per i servizi di istruzione nell’art. 132 (1)(i).

L’interpretazione restrittiva del dato normativo deve essere effettuata secondo un criterio d’indagine oggettivo, e dunque fondato sull’individuazione della natura dell’operazione e non, invece, con riguardo alle caratteristiche del soggetto che esercita l’attività economica (indagine soggettiva) e può trovare conferma in base alla verifica della sussistenza o meno

delle finalità peculiari delle esenzioni stabilite dalla Sesta Direttiva quali, ad esempio, l'esigenza di evitare un incremento del costo del credito al consumo, anche se, da un punto di vista economico, come osservato dallo stesso Avvocato Generale nelle conclusioni della sentenza *Swiss Re*, può considerarsi quasi impossibile pretendere di eliminare completamente qualsiasi rischio di IVA c.d. occulta nel prezzo finale pagato dal consumatore.

Ed invero, nell'ambito della direttiva si riscontrano frequenti ipotesi di esenzione, come quella per le attività sportive prevista dall'art. 132 (1)(m) della Direttiva, suscettibili di interpretazione più o meno ampia in quanto, sebbene la normativa preveda di esentare dall'IVA *“talune prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica, fornite da organismi senza fini di lucro alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica”*, è stata sollevata dalle autorità fiscali inglesi la questione se alcuni specifici servizi forniti da associazioni sportive verso altre potessero rientrare nel regime di esenzione.

Al riguardo, come poc'anzi evidenziato, è stato affermato che l'interpretazione restrittiva delle esenzioni non deve essere effettuata in maniera tale da privare tale istituto delle sue finalità³⁶¹.

Sotto tale profilo la Corte ha dunque stabilito che le esenzioni sono soggette alle condizioni stabilite dalla stessa normativa. Pertanto se sono subordinate alla circostanza che l'oggetto dell'attività sia la pratica sportiva, i relativi servizi devono essere diretti nei confronti delle persone fisiche; tale previsione normativa non deve essere tuttavia interpretata in senso letterale, ma in maniera tale da consentire l'effettiva applicazione del principio. L'interpretazione va dunque applicata in termini funzionali, avendo riguardo all'effettivo beneficiario finale del servizio.

Pertanto, nell'ipotesi dell'esercizio dell'attività sportiva (esente) nell'ambito di una struttura associativa, ove di norma non siano le singole persone ad organizzare specifici servizi, ma il club sportivo, esiste una relazione inscindibile tra il servizio prestato dal fornitore originario e lo sport club, da un lato, ed il servizio prestato da quest'ultimo nei confronti dello sportivo, dall'altro. In tali circostanze, secondo la Corte, se l'esenzione fosse limitata ai

³⁶¹ Conclusioni dell'Avvocato Generale Jacobs del 13 dicembre 2001 relative alla sentenza 16 maggio 2002, C-269/00, *London Zoological Society*, paragrafo 19.

servizi prestati direttamente nei confronti degli sportivi, ciò avrebbe comportato problemi per le attività svolte per il tramite degli sport clubs, con la conseguenza che un gran numero di servizi prestati in tali strutture sarebbe stato escluso dalle esenzioni, richiedendo queste una relazione diretta tra il fornitore del servizio e l'utilizzatore finale, in netto contrasto con le finalità originarie delle esenzioni.

Del resto una interpretazione restrittiva non sarebbe compatibile con il principio di neutralità fiscale, in base al quale gli operatori economici che eseguono le stesse transazioni non devono essere trattati diversamente sotto il profilo dell'imposizione sul valore aggiunto. Tale principio sarebbe violato se l'applicazione delle esenzioni dovesse dipendere dal tipo di struttura nella quale viene esercitata l'attività sportiva. Pertanto secondo la Corte di Giustizia per stabilire se determinate prestazioni di servizi debbano essere considerate esenti, l'identità del fruitore materiale del servizio e la sua forma legale sono irrilevanti per l'applicabilità della normativa. Ed infatti, in base al presupposto del rispetto delle altre condizioni stabilite nell'art. 132(1)(m) e dell'art. 134 della Direttiva³⁶², le prestazioni di servizi fornite alle associazioni con o senza personalità giuridica possono beneficiare del regime delle esenzioni, a condizione che l'effettivo beneficiario sia la persona che pratica l'attività sportiva. Secondo giurisprudenza consolidata della Corte gli Stati membri possono solo imporre restrizioni alle esenzioni previste dalla Direttiva, e non sottoporle a condizioni diverse da quelle previste dagli artt. 133 e 134 della Direttiva.

E' stato sottolineato, al riguardo, che occorre distinguere tra interpretazione stretta ed interpretazione restrittiva, nel senso che le esenzioni non dovrebbero essere gradualmente cancellate dall'interpretazione, ma dovrebbero essere interpretate in modo tale da essere applicate secondo le intenzioni originarie, e niente di più³⁶³.

La questione assume rilevanza sotto il profilo della neutralità fiscale, poiché una interpretazione eccessivamente restrittiva delle esenzioni potrebbe comportare la violazione del principio di neutralità fiscale sotto il profilo della concorrenza, in quanto si tratterebbero

³⁶² L'art. 134 della Direttiva prevede che le esenzioni dettate dall'art. 132(1)(m) non possono essere applicate quando la prestazione non è essenziale allo svolgimento della transazione esente e lo scopo di base della fornitura è quello di ottenere entrate supplementari attraverso operazioni effettuate in concorrenza diretta con quelle di imprese commerciali soggette all'IVA.

³⁶³ Come emerge dalle già citate conclusioni dell'Avvocato generale Jacobs del 13 dicembre 2001 nella sentenza *London Zoological Society*, cit., nota 4, par. 19. Si vedano, inoltre, le conclusioni dell'Avvocato generale Jacobs del 16 maggio 2002 relative alla causa *Seeling*, nota 4, par. 32.

differentemente le stesse prestazioni di servizi in ragione della condizione soggettiva del fruitore anche se utilizzate dallo stesso destinatario finale. L'interpretazione delle disposizioni della direttiva deve essere univoca ed unitaria poiché, vertendosi in tema di esenzioni, si potrebbero verificare rischi di doppia imposizione o di non imposizione.

9. La peculiarità delle esenzioni nel sistema dell'Iva: l'inesistenza dell'esenzione oggettiva

Se intesa in termini generali l'esenzione, nonostante la difficile qualificazione teorica in diritto tributario, dovrebbe configurare una fattispecie in cui l'Erario rinuncia a percepire un determinato tributo per ragioni di diverso tipo (sociali, tecniche, politiche). Ciò dovrebbe comportare un duplice effetto: da un lato, il mancato "impoverimento" del destinatario del tributo, dall'altro il corrispondente mancato "arricchimento" da parte dello Stato.

In tale fattispecie dovrebbe dunque verificarsi una corrispondente perdita di gettito riconducibile alla rinuncia alla pretesa impositiva giustificata, sotto il profilo della politica fiscale, dalla necessità di evitare che quel tipo di imposizione colpisca i soggetti che ne sarebbero i naturali destinatari in assenza dell'esenzione

A ben vedere, ciò non accade mai nell'imposta sul valore aggiunto; dunque nel senso "oggettivo" del termine l'esenzione non esiste, riguardando sempre l'aspetto soggettivo. Infatti, per effetto dell'esenzione, il peso del tributo, che non grava sul naturale destinatario, non pregiudica le ragioni dell'Erario, il quale non rinuncia mai alla pretesa tributaria poiché si verifica una sostituzione in ordine all'individuazione dell'effettivo *solvens* dell'obbligazione tributaria.

Ciò tuttavia non si verifica attraverso una sostituzione nell'obbligazione tributaria, ma attraverso il meccanismo di funzionamento dell'imposta, e ciò accade sia nelle esenzioni con diritto alla detrazione, sia nelle esenzioni senza diritto alla detrazione.

Ed infatti, nel primo caso l'esenzione consegue alla circostanza che l'imposta verrà applicata secondo il criterio di localizzazione territoriale dato dal "principio di destinazione", pertanto l'imposizione si realizzerà in capo ad un soggetto residente nello Stato estero, mentre nel secondo caso, a causa della preclusione alla detrazione, il peso del tributo graverà sul soggetto che, ponendo in essere l'operazione esente, non avrà potuto detrarre l'imposta assolta sugli acquisti relativi.

Pertanto, mentre nel normale assetto impositivo, grazie al diritto di detrazione, il soggetto passivo di diritto è esonerato dall'imposta addebitata, e attraverso l'esercizio della rivalsa la trasferisce al consumatore finale, con le esenzioni accade il contrario, in quanto l'esonero in capo al consumatore finale è controbilanciato da un addebito effettivo in capo al soggetto di diritto. Nel sistema IVA, dunque, il Fisco non rinuncia mai all'imposta, ma in virtù dell'esenzione si limita a richiederla ad un soggetto diverso dal "beneficiario" dell'esenzione.

Le conclusioni appena esposte confermano le peculiarità dell'imposta sul valore aggiunto e la confusione tra soggetto giuridico-formale ed economico-sostanziale del tributo.

Infatti, in linea teorica, una esenzione fiscale non dovrebbe essere supportata da un aggravio impositivo in capo ad altri soggetti, altrimenti l'intera operazione non può dirsi oggettivamente esente, ma solo soggettivamente esente in quanto il peso del tributo incide sul soggetto esercente l'attività economica. Così, il soggetto passivo in senso giuridico-formale, che già si sostituisce all'Erario realizzando una serie di adempimenti volti a traslare il carico di imposta in capo al soggetto economico sostanziale, finisce con il sostituirsi all'Erario anche sostenendone il mancato guadagno e sopportandone il peso conseguente, consistente nell'imposta sugli acquisti indetraibile. Il "collettore d'imposta", dunque, in tali fattispecie diventa anche il "finanziatore" dell'esonero impositivo.

Non esistono, dunque, nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto, operazioni "oggettivamente" esenti, e cioè operazioni che determinino una rinuncia all'imposizione da parte dell'Erario a vantaggio del soggetto che doveva essere inciso dal tributo, in quanto, sotto tale aspetto, le operazioni IVA sono solo soggettivamente esenti, posto che l'onere impositivo è assolto dal soggetto economico che cede il bene o presta il servizio al consumatore finale (nell'ipotesi di esenzioni senza diritto alla detrazione) ovvero in un altro territorio diverso da quello nazionale (per le operazioni verso l'estero ed in un'ottica europea).

10. L'assenza del diritto di detrazione e la violazione, soggettiva ma non oggettiva, della simmetria rivalsa-detrazione

La neutralità dell'imposizione per il soggetto passivo d'imposta si realizza attraverso una

perfetta simmetria tra imposta assoluta, in quanto addebitata dal cedente/prestatore in via di rivalsa, ed imposta detratta. Il successivo ripetersi del meccanismo della rivalsa-detrazone-rivalsa dovrebbe consentire la traslazione in avanti dell'imposta fino al consumatore finale. L'obbligo di rivalsa, speculare al diritto di detrazione, consente il trascinarsi dell'imposta sino al termine della catena produttiva-distributiva, che si chiude con l'operazione verso il consumatore finale, "colpito" dal tributo in forza della sua capacità contributiva manifestata indirettamente con il consumo, nel rispetto del relativo principio costituzionale sancito dall' art. 53 della Costituzione.

In tutte le ipotesi in cui viene esercitata la rivalsa³⁶⁴, sia nei confronti dei soggetti passivi che dei consumatori finali, essa incide su titolari di situazioni giuridiche soggettive attive e passive che sono tuttavia ben differenti nell'una e nell'altra ipotesi con conseguente difficoltà in ordine alla individuazione del presupposto di fatto³⁶⁵.

Esaminando il soggetto che subisce la rivalsa, laddove il soggetto che subisce l'onere del tributo è il soggetto passivo e non il consumatore finale, si rileva una mancata corrispondenza tra "rapporto giuridico" e principio costituzionale di capacità contributiva in ordine all'intenzione ed al posizionamento del tributo nel sistema fiscale, ed un conseguente aspetto di criticità, riscontrabile anche sotto altro profilo costituzionale e segnatamente in termini di uguaglianza (art. 3 Cost.).

Occorre dunque effettuare una analisi sulla compatibilità delle preclusioni alla detrazione rispetto ai suddetti principi, posto che il principio della capacità contributiva costituisce il necessario strumento di collegamento fra gli elementi oggettivi e soggettivi della fattispecie³⁶⁶.

Affermata in linea di principio la necessità di rispettare la simmetria nel meccanismo applicativo dell'imposta, le ipotesi di limitazione del diritto alla detrazione dovrebbero dunque essere giustificate verificando il rispetto di tale simmetria.

Tale criterio ermeneutico è utile ai fini della ricostruzione interpretativa di situazioni che possono verificarsi nella pratica come quella in cui il fornitore applica erroneamente

³⁶⁴ La "rivalsa", infatti, sotto un profilo giuridico, rappresenta un mezzo finalizzato alla traslazione economica del carico tributario. Sull'argomento, A. PARLATO, *Fattispecie e rapporti giuridici nel meccanismo impositivo dell'IVA*, in AA.VV., *Studi in onore di Salvatore Pugliatti*, Milano, 1978, p. 1070 ss; ovvero F. GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, cit., p. 45 e ss. ; ed ancora, in tema di peculiarità dell'imposta in relazione al piano costituzionale F. GALLO, *L'IVA: verso un'ulteriore revisione*, in *Riv.dir.fin.sc.fin.*, 1978, p. 593 ss.

³⁶⁵ Sull'argomento, G.A. MICHELI, *L'Iva dalle direttive comunitarie al decreto delegato*, cit., p. 560.

l'imposta e il cliente che l'ha assolta, in buona fede ed al di fuori di ipotesi fraudolente, la detrae. Nell'ipotesi in cui tale simmetria non si realizza si verificano infatti distorsioni nel meccanismo di funzionamento dell'imposta ed il principio di neutralità - inteso in senso soggettivo per l'operatore economico, e dunque come mancata incisione dell'imposta per quest'ultimo - viene violato. Talune di queste ipotesi sono presenti nello stesso tessuto normativo (si pensi alle limitazioni alla detrazione previste dall'art. 19, comma 2, del DPR 633/72) ovvero possono derivare da ricostruzioni giuridiche conseguenti all'attività di accertamento delle autorità fiscali (disconoscimento del diritto in quanto non spettante ovvero fraudolento)³⁶⁷. Al fine di eseguire correttamente il suddetto raffronto occorre far riferimento tuttavia non all'imposta sugli acquisti rispetto all'imposta sulle vendite, ma all'imposta versata all'atto dell'acquisto rispetto a quella detratta al momento della liquidazione.

La comprensione di tale differenza caratterizzante l'IVA è fondamentale per comprendere l'aggravio che si verifica in capo al soggetto giuridico, senza che si debba prendere in considerazione, a tal fine, il mero raffronto tra l'imposta sugli acquisti e l'imposta sulle vendite al fine di valutare il vantaggio o lo svantaggio in capo al soggetto passivo. Tali valori infatti rappresentano elementi "numerari", e dunque di liquidità, in quanto corrispondenti a transazioni che non colpiscono il soggetto passivo, risultando, come noto, neutrali. Così, non appare condivisibile il metodo di valutazione di convenienza, per il soggetto passivo, di un meccanismo di imponibilità con aliquota modesta rispetto ad un meccanismo di esenzione, poiché il regime di esenzione è sempre il più svantaggioso, non essendo necessario confrontare l'onere in termini di imposta derivante dal meccanismo di liquidazione. Ne consegue che, dal confronto tra un regime di esenzione ed uno di imponibilità, è sempre conveniente il secondo regime per il soggetto passivo del tributo, non rilevando, a tal fine, il saldo tra IVA a debito ed IVA a credito. Tale saldo esprime un valore "numerario" o "finanziario", relativo a liquidità temporaneamente detenuta dal soggetto IVA quale "sostituto d'imposta", mentre sotto il profilo economico, e dunque in termini di onere impositivo, solo nell'ipotesi dell'esenzione esiste l'IVA effettivamente indetraibile, che rappresenta un vero e proprio costo per l'impresa. Nel secondo caso, dunque, il

³⁶⁷ Sul meccanismo in questione, A. PARLATO, *Fattispecie e rapporti giuridici nel meccanismo impositivo dell'Iva*, cit.

vantaggio è dato dall'integrale recupero dell'imposta sugli acquisti e dal mancato pregiudizio in termini impositivi.

Le operazioni esenti, agevolando l'acquirente finale cui non viene addebitata alcuna imposta, non sono dunque particolarmente vantaggiose nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto, in particolare nella misura in cui richiedono un elevato ammontare di acquisti soggetti al tributo, a causa delle limitazioni al diritto alla detrazione dell'imposta sugli acquisti, ma ciò in termini assoluti e dunque prescindendo dall'analisi circa il raffronto tra l'imposta sugli acquisti e quella teoricamente applicabile sulle operazioni attive³⁶⁸.

Ed infatti il suddetto raffronto rileva sotto il profilo liquidatorio dei flussi di cassa, mentre, a prescindere dal credito o debito IVA (il quale, come è noto, non incide economicamente ma solo finanziariamente), il soggetto passivo rimane effettivamente inciso dal tributo esclusivamente a causa dell'effetto scaturente dall'esenzione, ossia l'indetraibilità dell'imposta.

La conclusione secondo cui l'esenzione non è il regime IVA più favorito deriva dunque non tanto e non solo dal meccanismo di liquidazione del tributo, ma soprattutto sotto il profilo del "costo aggiuntivo derivante dall'IVA indetraibile", a fronte del quale, come osservato, risultano più vantaggiosi alcuni regimi di esclusione (ad esempio per le cessioni di libri, di giornali ed alcuni generi di prima necessità), in cui l'imposta assolta sugli acquisti può essere integralmente recuperata attraverso detrazioni e rimborsi³⁶⁹. In tal modo non solo è eliminata l'imposta dalle operazioni attive, ma, attraverso il rimborso dell'IVA sugli acquisti, si detassano le operazioni economiche (costi di produzione, spese generali,

³⁶⁸ E' stato affermato, nell'ottica della valutazione di convenienza, che l'esenzione diviene addirittura controproducente quando la prima eccede la seconda. R. LUPI, *Le imposte sui redditi, sul valore aggiunto e sui trasferimenti*, cit., p. 290, il quale evidenzia altresì, in nota 98, che "in tale caso-limite, l'Iva indetraibile sugli acquisti supererebbe infatti l'Iva non addebitata ai clienti sulle operazioni attive. Ipotizziamo l'effettuazione di sole operazioni esenti per 1000, cui corrispondono acquisti per 500, gravati da IVA al 19% (pari a 95), che sarà irrecuperabile. Se le operazioni attive fossero state gravate da IVA al 4%, l'onere di imposta pari a 40 sarebbe stato più che controbilanciato dalla detrazione di 95, con un saldo netto a favore del contribuente pari a 45". Si tratta peraltro di ipotesi poiché (come rileva A. FEDELE, *Esenzioni ed esclusioni nella disciplina dell'Iva*, cit., p. 152) le esenzioni riguardano in genere settori dove il valore aggiunto è relativamente elevato rispetto agli acquisti gravati da IVA. Il ragionamento prospettato appare apprezzabile esclusivamente sotto l'aspetto finanziario, in termini di flussi di cassa entrate- uscite, e non sotto il profilo economico, poiché il costo è dato esclusivamente dall'ammontare dell'imposta indetraibile, e non dalla differenza dei flussi di cassa, e sussisterebbe anche, in ipotesi, laddove l'Iva sulle operazioni attive fosse di gran lunga superiore rispetto all'Iva indetraibile. Ed infatti, si deve ricordare che l'IVA da versare riguarda flussi finanziari "trattenuti provvisoriamente" dal soggetto passivo, ma destinati ad essere riversati all'Erario.

³⁶⁹ Si veda A. FEDELE, *Esenzioni*, cit., p.147; F. GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore*

compensi professionali, etc) riguardanti “a monte” l’intero ciclo di produzione e distribuzione delle prestazioni agevolate.

Ne consegue che l’esenzione è sempre il regime meno vantaggioso per il soggetto passivo d’imposta, anche rispetto a regimi di imponibilità con aliquote basse, poiché in tale ultimo caso il soggetto passivo non sopporta il costo derivante dall’indetraibilità dell’IVA sugli acquisti.

11. Limitazioni alla detrazione e vincoli costituzionali: principi di uguaglianza e di capacità contributiva

Una compiuta analisi del tema della detrazione e dei suoi limiti non può prescindere dallo studio del rapporto tra diritto di detrazione e capacità contributiva.

Dal punto di vista meramente economico, infatti, come precedentemente illustrato, l’IVA rappresenta una imposizione indiretta finalizzata a gravare su manifestazioni indirette di capacità contributiva (consumo o spesa) e, attraverso i tecnicismi della rivalsa e della detrazione, essa deve gravare solo sul consumatore finale. Ne consegue che il meccanismo di detrazione dovrebbe sempre tendere al raggiungimento di tale risultato.

La negazione di tale diritto, ragioni di carattere normativo o di altro genere, può comportare distorsioni in grado di pregiudicare non solo il principio di neutralità del tributo, ma anche il rispetto del principio di capacità contributiva.

Ciò, come illustrato, accade anche nelle ipotesi di limitazioni normative: il soggetto passivo che opera in regime di esenzione, e che non può detrarre l’IVA sugli acquisti, finisce per essere gravato dal tributo alla stessa stregua di un consumatore finale, senza aver effettivamente manifestato alcuna propria capacità contributiva indiretta, in quanto i consumi erano “inerenti” all’attività economica.

Sin dall’introduzione dell’imposta sul valore aggiunto in progressiva sostituzione delle imposte monofase a cascata preesistenti (in Italia, l’IGE), la dottrina giuridica ed economica italiana ha approfondito il tema della capacità contributiva, intesa come capacità economica, ponendo tuttavia poca attenzione al fatto che la capacità contributiva debba essere intesa come capacità economica manifestata, a valle, dall’esistenza di un consumo³⁷⁰, ma

comunque osservando che, per arrivare a ciò, si dovrebbe ritenere che la capacità contributiva possa traslare da soggetto a soggetto, fin dove arriva la rivalsa giuridicamente regolata e fin dove opera lo “scorporo” dell’IVA dovuta dal dettagliante, con la conseguente sua compenetrazione nel prezzo al minuto.

A tal fine, dunque sarebbe stato necessario aderire alla ricostruzione secondo cui il sistema normativo dell’IVA andrebbe considerato in modo unitario, avendo riguardo da una parte, alla sua *ratio* costituzionale volta alla tassazione del consumo e, dall’altra, alla funzione del meccanismo impositivo di strumento attuativo di tale *ratio*. Si sarebbe inoltre dovuto, soprattutto, considerare il consumo un valido indice di capacità economica qualificata, aspetto questo non sempre riconosciuto in dottrina, ove è stato sostenuto che esso rappresenta solo una manifestazione di bisogni da soddisfare³⁷¹.

La mancata considerazione di tali aspetti da parte della dottrina era comprensibile e riconducibile ad un ancoraggio a pregressi metodi di ragionamento sulla base di una interpretazione giuridico-formale che privilegiava aspetti relativi alle singole componenti del meccanismo impositivo (compimento dell’operazione, rivalsa, emissione della fattura) a scapito della funzione vera e propria del tributo considerato nel suo complesso, destinato all’effetto dinamico di trasferimento dell’onere tributario sul consumatore, aspetti questi meno facili da comprendere in una epoca storica ove pure le direttive comunitarie in materia erano di giovane emanazione.

Questa premessa e breve *excursus* storico dimostrano che, seppur in passato nell’ambito dell’imposta sul valore aggiunto si poteva ipotizzare un presupposto impositivo diverso dalla tassazione sul consumo, oggi tale tesi è priva di qualunque fondamento. Conseguentemente occorre interrogarsi sulla *ratio* giustificatrice delle ipotesi, presenti nel tessuto normativo, in cui l’imposta finisce con il “colpire” un fatto o comportamento diverso dalla capacità economica manifestata con il consumo. Ciò accade nelle ipotesi in cui la detrazione non è consentita.

La questione del rapporto tra IVA indetraibile e capacità contributiva era stata, per la verità, evidenziata dalla dottrina nei primi anni di vigenza dell’imposta, ove era stato osservato³⁷²

F. Maffezzoni e l’Iva: la capacità contributiva come godimento di pubblici servizi – Relazione tenuta dall’Autore al Convegno dedicato a Federico Maffezzoni e alla sua opera, tenutosi il 22 maggio 2009 presso la Facoltà di Giurisprudenza dell’Università di Parma, in *Rass. trib.*, 2009, p. 1259 ss.

³⁷¹ In tal senso F. MAFFEZZONI, richiamato da F. GALLO, op. ult. cit., p.1266.

che la limitazione del diritto di detrazione per le operazioni esenti e per quelle escluse dall'IVA poneva il problema della eventuale incostituzionalità dell'art. 19 del D.P.R. 633/72 per eccesso di delega, in quanto l'art. 5, n. 6 della legge delega, limitava la possibilità di recuperare l'imposta afferente la produzione ed il commercio di beni e servizi, relativamente alle sole operazioni imponibili, con le eccezioni necessarie per prevenire le evasioni, mentre nell'ipotesi delle operazioni escluse la legge delega ammetteva la detraibilità dell'imposta assolta a monte solo per le esportazioni e le altre operazioni assimilate dalla legge alle stesse. Dal confronto letterale tra la legge delega e la norma delegata dell'art. 19 era stato posto, in dottrina, il problema della costituzionalità dell'art. 19 per eccesso di delega.

In tali circostanze il problema della costituzionalità era stato accantonato (così come la questione di incostituzionalità per violazione del principio di uguaglianza, relativo ai diversi effetti che il legislatore ha ricondotto alle categorie delle esclusioni e delle esenzioni), in considerazione del fatto che i limiti alla detrazione rappresentano un'eccezione allo schema tipico di funzionamento dell'IVA presente già nel meccanismo di imposta della TVA francese, ove tali limitazioni erano state introdotte, per la verità, per ragioni di bilancio³⁷³.

Nei primi anni di vigenza dell'imposta, parte della dottrina³⁷⁴ aveva evidenziato che la disposizione di preclusione alla detrazione dettata dall'art. 19, comma 2, del DPR 633/1972 rivestisse carattere eccezionale, senza avere lo scopo di qualificare sul piano degli effetti giuridici la categoria delle operazioni escluse, quanto piuttosto avente la finalità di stabilire i casi tassativamente delimitati in cui non è possibile detrarre l'IVA assolta a monte.

La questione delle limitazioni alla detrazione, dunque, è sempre stata di particolare interesse per la dottrina, sia pure sotto più angolazioni, ed infatti le limitazioni alla detrazione che sollevavano dubbi circa la costituzionalità dell'art. 19 potevano essere agevolmente sostenute anche in base alla disposizione contenuta nell'art. 5 n. 6 della legge delega, che prevede eccezioni al regime normale delle detrazioni per evitare evasioni. Tali riflessioni consentono di evidenziare gli aspetti di criticità delle limitazioni alla detrazione rispetto allo schema teorico dell'imposta.

In particolare, come è stato evidenziato, *“nel particolare meccanismo impositivo dell'IVA basato su una determinazione del valore aggiunto imponibile effettuata su basi finanziarie con il metodo delle deduzioni imposta da imposta, l'indetraibilità dell'IVA assolta a monte*

³⁷³ Sull'argomento, R. LUZZANA, *Iva. Regime di esonero. La mancata effettuazione di operazioni ed il diritto al rimborso dell'Iva a credito*, cit., p. 244 e ss.

spezza il nesso che normalmente esiste tra le varie operazioni assoggettate all'Iva, effettuate da un determinato soggetto passivo. Nesso che si realizza proprio attraverso la deducibilità dell'IVA assolta a monte dal soggetto passivo dal totale dell'IVA incassata dal medesimo soggetto passivo sulle operazioni imponibili da lui realizzate”³⁷⁵.

Tuttavia la non deducibilità dell'IVA era limitata solo ad alcune prestazioni di servizi rese normalmente a consumatori finali (e che quindi non rientrano in cicli produttivi). Le limitazioni del diritto di detrazione rappresentavano dunque mere eccezioni, specificamente circostanziate, ad un regime generale basato sulla piena detraibilità dell'imposta assolta a monte, ed allora si riteneva scarsamente rilevante la problematica relativa ad una incostituzionalità dei regimi di limitazione alla detraibilità previsti per le esenzioni e per le esclusioni, per violazione del principio di uguaglianza.

La norma nazionale limitatrice della detrazione è stata in realtà sottoposta al vaglio di legittimità costituzionale in relazione agli artt. 3, 53, 76, 77 e 117, comma 1 della Carta da parte della giurisprudenza nazionale di merito³⁷⁶.

Al riguardo, è stato evidenziato che il primo periodo del secondo comma dell'art. 19 del DPR 633/72, nello stabilire che *“non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta...”*, si porrebbe in contrasto con i parametri evocati, ed in particolare con gli artt. 76 e 77 della Costituzione, poiché la disposizione censurata, stabilendo la predetta indetraibilità dell'imposta, si pone in contrasto con l'art. 3, comma 66, lettera b) della legge delega n. 662/1996, il quale fissa per il legislatore delegato il principio e criterio direttivo dell'indetraibilità dell'IVA *“per gli acquisti di beni e servizi destinati esclusivamente a finalità estranee all'esercizio dell'impresa o dell'arte o professione utilizzati esclusivamente per operazioni non soggette all'imposta, eccettuate quelle cui le norme comunitarie ricollegano comunque il diritto alla detrazione”*.

Il citato principio o criterio direttivo *“prefigura l'esclusione del diritto a detrazione [...] dei soli acquisti di beni e servizi destinati a finalità estranee all'esercizio dell'attività (impresa, arte o professione) per la quale opera l'esenzione, utilizzati esclusivamente per operazioni*

³⁷⁵ R. PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto*, cit. La questione di costituzionalità dell'art. 19 emergeva anche a causa di posizioni non univoche in merito alla interpretazione fornita sull'argomento dall'Amministrazione finanziaria. Per un esame critico delle posizioni ministeriali, cfr. *Iva. Regime di esonero. La mancata effettuazione di operazioni ed il diritto al rimborso dell'Iva a credito*, cit., p. 244 e ss.

non soggette all'imposta” e non per quelli utilizzati, come nella specie, per l'attività di impresa (nel caso in esame, si trattava di operazioni esenti).

E' stato altresì evidenziato che la disposizione potrebbe porsi in contrasto con l'art. 117, comma 1, della Costituzione, per violazione di norme comunitarie, e ciò sotto un duplice aspetto. Ed infatti, sotto un primo profilo, la norma che prevede la indetraibilità provocava una distorsione (invertita) della concorrenza rispetto alle imprese commerciali soggette all'IVA. Infatti queste, erogando in ipotesi servizi analoghi, possono recuperare l'IVA pagata sull'acquisto di beni e servizi utilizzati per la loro attività», ponendosi dunque anche in contrasto con il principio di neutralità dell'imposta, affermato sin dalla prima direttiva n. 67/227/CEE, in forza del quale l'imposta deve ricadere sul consumo in modo proporzionale al prezzo dei beni e servizi, indipendentemente dalle transazioni intervenute nel processo di produzione e distribuzione antecedente.

Inoltre, sotto un secondo profilo, le operazioni rientranti nell'esercizio dell'attività d'impresa, secondo una costante giurisprudenza, sono operazioni soggette alla normativa IVA, per le quali la direttiva prevede il diritto alla detrazione; in particolare la censurata disposizione, prevedendo l'indetraibilità (e, quindi, la non rimborsabilità da parte dell'Erario) dell'imposta pagata in via di rivalsa sugli acquisti di beni e servizi, per i soggetti che abbiano acquistato ed utilizzato quei beni e servizi al fine di svolgere un'attività esente da Iva – violerebbe gli artt. 76 e 77 della Costituzione, ponendosi in contrasto con l'art. 3, comma 66, lettera b), della citata legge delega n. 662/1996, per quanto già evidenziato sotto il profilo della preclusione alla detrazione per le sole attività escluse.

Veniva inoltre prospettata la violazione dell'art. 3 della Costituzione (principio di uguaglianza), sotto quattro profili.

Il primo profilo denunciava che la disposizione irragionevolmente vanifica la finalità dell'esenzione di cui all'art. 10, comma 1, n. 19), dello stesso D.P.R. n. 633/1972; finalità consistente esclusivamente nel non far gravare sull'utente l'imposta sulla produzione di quello specifico servizio di pubblico interesse e, certamente, non nel far gravare l'onere sul soggetto produttore del servizio e, quindi, sul costo, tanto più che chi esercita tali attività esenti da imposta non è ammesso alla detrazione pro rata.

Il secondo profilo evidenziava che la suddetta denunciata disposizione, non consentendo all'azienda che eroga il servizio sanitario di detrarre l'IVA pagata per l'acquisto di beni e servizi destinati esclusivamente alla prestazione di tale servizio (esente dall'imposta)

irragionevolmente contraddice non solo il fondamento dell'imposta stessa, la quale dovrebbe gravare sul consumatore finale e non sull'ente sanitario, ma anche la neutralità della medesima imposta.

Il terzo profilo sottolineava che il censurato comma 2 dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972 comporta una ingiustificata disparità di trattamento tra i soggetti, da un lato, che non ricorrono al mercato per acquistare i beni e servizi utilizzati per erogare la prestazione sanitaria e che in relazione a tali beni e servizi, pertanto, non sono gravati dall'IVA, ed i soggetti, dall'altro, che ricorrono invece al mercato per acquistare i suddetti beni e servizi e che, in relazione ai medesimi beni e servizi, sono gravati dall'imposta.

Il quarto ed ultimo profilo rilevava che il citato comma 2 dell'art. 19 comporta una ingiustificata disparità di trattamento tra i soggetti che, ai sensi del comma 1 dello stesso articolo, detraggono l'IVA pagata in via di rivalsa per l'acquisto di beni e servizi utilizzati per operazioni che rientrano nell'esercizio dell'impresa e non sono esenti dall'Iva, da un lato, rispetto ai soggetti che invece, ai sensi del comma 2 del medesimo art. 19, non detraggono l'IVA pagata per l'acquisto di beni e servizi utilizzati per operazioni esenti, e ciò anche quando tali operazioni rientrano nell'esercizio dell'azienda sanitaria e, secondo una costante giurisprudenza, sono soggette alla normativa Iva con diritto alla detrazione.

Infine il giudice rimettente deduceva, sotto un ulteriore profilo, che la disposizione censurata si pone in contrasto con l'art. 53 della Costituzione, perché, per quanto sopra considerato, rende l'imposta non collegata ad una manifestazione di capacità contributiva.

Di fronte alle suddette argomentazioni, l'Avvocatura generale dello Stato sosteneva che la legge delega n. 662/1996 obbligava il legislatore delegato a rispettare tutti i principi comunitari in materia, tra i quali è ricompreso quello stabilito dall'art. 168 della Direttiva n. 2006/112/CE (già Direttiva n. 77/388/CEE), secondo cui, nel caso di operazioni esenti, è l'ultimo soggetto IVA, anziché il consumatore finale, a sopportare l'onere dell'imposta assolta a monte. In particolare il citato art. 168 stabilisce che il soggetto passivo dell'IVA ha diritto alla detrazione nella misura in cui i beni ed i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, e, salvi casi eccezionali indicati dall'art. 169 della stessa Direttiva, il diritto alla detrazione non è accordato per le operazioni esenti. Il principio di diritto comunitario desumibile dal menzionato art. 168 è stato applicato proprio dalla disposizione censurata, con conseguente insussistenza della dedotta violazione degli artt. 3, 53, 76, 77 e 117, comma 1, della Costituzione.

La Corte Costituzionale, con la ordinanza n. 25 del 13 gennaio 2010, ha rilevato la manifesta inammissibilità delle dette questioni sollevate, non risolvendo tuttavia la questione di diritto, per *“avere il giudice a quo omesso di motivare sulla loro rilevanza ed in particolare, sulla necessità di fare applicazione, nel giudizio principale, della disposizione denunciata”*, non esaminando di fatto la questione teorica della compatibilità dell'art. 19, comma 2, del DPR 633/72, con particolare riferimento al giudizio di costituzionalità sollevato ai sensi degli artt. 3 e 53 della Costituzione ed ai principi comunitari in tema di neutralità dell'imposta e di parità di trattamento, avente anch'esso, come già rilevato in precedenza dalla Corte di giustizia, valore costituzionale.

Ed infatti nella fattispecie in esame il giudice rimettente si limitava ad affermare che la disposizione denunciata (art. 19, comma 2, DPR 633/72) costituiva l'unico ostacolo all'accoglimento della domanda (rimborso dell'Iva sugli acquisti assolta e non detratta sull'attività esente dall'IVA), in quanto, in assenza della norma in esame, avrebbe potuto legittimamente recuperare l'imposta sugli acquisti in via di rivalsa, non essendo equiparabile ad un consumatore finale.

Secondo la Corte Costituzionale il giudice rimettente aveva omesso di considerare che, per effetto del comma 5, secondo periodo, dell'art. 4 del D.P.R. n. 633/1972 *«non sono considerate attività commerciali: [...] le prestazioni sanitarie soggette al pagamento di quote di partecipazione alla spesa sanitaria erogate dalle unità sanitarie locali e dalle aziende ospedaliere del servizio sanitario nazionale»*. Ciò posto, e considerato altresì che, ai sensi dell'art. 1 del D.P.R. n. 633/1972, costituiscono operazioni imponibili, ai fini dell'IVA, solo *«le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni da chiunque effettuate, lo svolgimento, in via esclusiva, della suddetta attività non commerciale indicata dall'art. 4 non integra l'esercizio di un'impresa e, pertanto, chi la svolge, contrariamente a quanto ritenuto dal giudice a quo, non è soggetto passivo dell'IVA ai sensi del parimenti non censurato art. 17 del D.P.R. n. 633/1972 e, di conseguenza, non è legittimato né a detrarre l'IVA sugli acquisti, né a richiederne il rimborso all'Erario.*

E' stata dunque la carenza della soggettività passiva ai fini dell'IVA (e dunque l'assenza del presupposto soggettivo) a precludere l'esame nel merito della questione, non avendo la Commissione in alcun modo evidenziato perché la parte ricorrente doveva essere considerata soggetto passivo (sia pure operante in regime di esenzione) e non invece un

soggetto escluso dall'applicazione della medesima imposta in quanto non esercente un'attività di impresa (in forza dei menzionati artt. 1, 4 e 17 dello stesso D.P.R. n. 633/1972).

La questione della compatibilità della limitazione legale del diritto alla detrazione con il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. non è stata dunque esaminata, di fatto, nei suoi tratti portanti nel citato giudizio di legittimità da parte della Corte costituzionale.

12. La ricerca della natura giuridica dell'imposta indetraibile per le operazioni esenti

Da un punto di vista sistematico, dunque, le operazioni esenti (intese nell'accezione accolta dal legislatore nazionale) sono quelle che presentano tutti gli elementi tipici del presupposto e che sono tuttavia sottratte al tributo in base ad una specifica norma introdotta per esigenze di politica legislativa³⁷⁷.

Se la finalità è di politica economica, e dunque di natura agevolativa, sorge qualche perplessità con riferimento alle ipotesi in cui tale finalità non si realizza proprio a causa del mancato pieno funzionamento dell'istituto, o meglio della sua funzionalizzazione agli obiettivi prefissati.

L'assenza del diritto alla detrazione può essere infatti considerata "fisiologica", in quanto coerente con i principi sottesi al tributo, ed in tali casi è pienamente coerente con i principi di capacità contributiva e di uguaglianza: si pensi all'ipotesi dei limiti alla detrazione per difetto di inerenza, ovvero perché il bene viene destinato al consumo personale anziché all'attività di impresa. In tali circostanze la *ratio* dell'imposizione è perfettamente rispettata ed anzi sarebbe violata consentendo la detrazione in quanto si detasserebbe, di fatto, il consumo, contrariamente alla finalità per cui è stata istituita l'imposta.

Altrettanto, tuttavia, non può dirsi per tutte quelle ipotesi in cui i limiti legali alla detrazione discendono dal compimento di operazioni esenti, in quanto in tali casi l'equiparazione del soggetto passivo IVA con il consumatore finale, che si verifica nelle ipotesi precedentemente menzionate, non ha alcun valida ragione economico-giuridica in quanto

³⁷⁷ A. FANTOZZI, *Operazioni imponibili, non imponibili ed esenti nel procedimento di applicazione dell'Iva*, cit.

l'impresa che compie operazioni esenti non è un consumatore finale, neppure occasionalmente.

Una volta rilevato che la mancata detrazione dell'IVA determina un costo in capo all'impresa, che non è consumatore finale, e che dunque non manifesta una sua propria capacità contributiva, occorre comprendere quale sia la giustificazione di tale aggravio in capo all'impresa stessa.

Un primo profilo riguarda la natura dell'imposta indetraibile, se cioè essa possa configurarsi quale imposta diretta ovvero indiretta.

La qualificazione della stessa come imposta indiretta, a dispetto dal dato formale, richiede un vero e proprio sforzo ermeneutico, considerato che l'impresa che la sopporta non ha posto in essere alcuna manifestazione di capacità contributiva (effettuazione di una spesa o di un consumo).

Al fine di accettare tale imposizione in capo all'impresa, e configurarla quale imposta indiretta, si deve dunque basare l'analisi su un dato meramente formale, e, a dispetto di qualsiasi valutazione tecnica, sostenere che gli acquisti di beni e servizi oggetto dell'esenzione siano una vera e propria spesa che l'impresa effettua, e costituiscono dunque essi stessi una manifestazione indiretta di ricchezza. Ma, così ragionando, ci si pone in assoluto contrasto con i principi economici di funzionamento dell'azienda, e con gli analoghi principi di funzionamento delle imposte dirette, laddove gli acquisti dei suddetti beni rappresentano dei costi necessari allo svolgimento dell'attività. l'imposta indetraibile non può quindi qualificarsi come una imposta indiretta.

La sua qualificazione quale imposta diretta appare ancora più difficile, considerando che non esiste alcun reddito prodotto che possa generare l'imposizione.

A ben vedere, dunque, l'imposta in esame appare priva di qualunque presupposto oggettivo, dato dall'emersione di una fattispecie imponibile.

Come già evidenziato in precedenza, nei primi anni di applicazione del tributo qualche autore (più precisamente, il Maffezzoni) aveva considerato, quale fatto indicatore di capacità contributiva, la produzione e non il consumo, non trovando tuttavia riscontro in quella che era la vera natura dell'imposta, come poi chiarito definitivamente dalla dottrina negli anni successivi. In Italia ciò ha dunque consentito la successiva introduzione di un nuovo tributo sulla produzione (l'IRAP) e sull'attività professionale simile allo schema dell'IVA che è stato ritenuto compatibile con l'imposta sul valore aggiunto dalla stessa

Corte di giustizia proprio perché non si tratta di un duplicato dell'IVA, avendo diverse caratteristiche. Infatti oggetto di tassazione dell'IRAP è l'attività produttiva (e segnatamente il valore della produzione) e non il consumo; inoltre, a differenza dell'IVA, l'IRAP grava sullo stesso contribuente sul quale è applicata³⁷⁸.

Con riferimento alla verifica di compatibilità del tributo rispetto al principio stabilito dall'art. 53 della Costituzione, è stato evidenziato in dottrina che l'IVA è un'imposta personale, in quanto *“in seno alla fattispecie imponibile figura come componente essenziale la qualifica soggettiva, nascente dalla effettuazione degli atti che costituiscono la componente oggettiva. Il criterio distintivo accolto non spezza il presupposto in due componenti separate, l'una oggettiva e l'altra soggettiva, bensì ne afferma l'unità, postulando uno stretto e costante collegamento tra l'atto e la qualifica. L'imposta reale si definisce in via negativa e residuale: è reale l'imposta che non è personale”*.³⁷⁹ In tali circostanze, la componente soggettiva del presupposto non assumerebbe rilevanza in quanto, assumendo per capacità contributiva la disponibilità di ricchezza in eccedenza rispetto al fabbisogno di sussistenza, l'indagine relativa al rispetto di tale principio deve necessariamente aver riguardo al soggetto che ne subisce in via definitiva il gravame fiscale. Tale soggetto, nello schema teorico, non coincide con il soggetto passivo costituente parte integrante del presupposto dell'imposta, bensì con il consumatore finale, il quale rappresenta l'ultimo anello della catena di produzione e distribuzione del bene o del servizio, e non ha alcun rapporto debitorio ovvero creditorio con l'Amministrazione finanziaria. Dovrebbe dunque porsi l'accento, in relazione alla verifica di costituzionalità, sulla essenzialità del bene o servizio colpito dal tributo, ai fini del mantenimento in vita del soggetto che lo utilizzi, nell'ipotesi in cui non sussista la disponibilità di una ricchezza in eccedenza rispetto al fabbisogno di sussistenza³⁸⁰.

Tali riflessioni ci consentono di affermare che, prendendo quale punto di osservazione il consumatore finale, l'obiettivo delle esenzioni è coerente rispetto alle finalità dell'art. 53 della Costituzione, in quanto viene detassato il consumo di beni e servizi acquistati per necessità personali che non possono considerarsi manifestazioni di capacità contributiva.

³⁷⁸ Per approfondimenti sull'argomento si rinvia a S. GIANONCELLI, *Nota sulla compatibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive con l'articolo 33 della c.d. Sesta Direttiva IVA*, in *Giur. It.*, 2007, p. 2 ss.

³⁷⁹ Secondo S. SAMMARTINO, *Profilo soggettivo del presupposto dell'Iva*, cit., pp. 198-199, nella controversa distinzione tra imposte personali e reali quest'ultima è la qualifica che deve essere ascritta all'IVA.

Tuttavia il suddetto effetto viene realizzato introducendo nel meccanismo di funzionamento dell'imposta l'indetraibilità dell'IVA sugli acquisti effettuati dal soggetto passivo per realizzare le suddette prestazioni, determinando conseguentemente un maggior costo che talora viene traslato sul consumatore finale, ripercuotendosi indirettamente sul prezzo del bene, così vanificando o compromettendo la finalità originaria dell'istituto. In tali casi, infatti, non solo non si verifica una effettiva detassazione del consumo, ma emerge un onere tributario per l'attività economica, la cui qualificazione giuridica appare difficilmente giustificabili sulla base dei principi in base ai quali è ispirato il sistema dell'imposta.

Secondo la terminologia comunemente diffusa dovrebbe trattarsi di una imposizione indiretta, poiché in questo caso l'impresa "si trasforma" in consumatore finale. Tale conclusione, da un punto di vista giuridico, è fuorviante. Il consumatore finale, infatti, è un soggetto che manifesta una sua propria capacità contributiva, consistente nel libero acquisto di beni e servizi, che determina il sorgere del presupposto d'imposta, consistente in una manifestazione indiretta di capacità contributiva autonoma che, per definizione, non può appartenere alla impresa, la quale opera con una logica economica e non di spesa.

L'inesistenza di una capacità contributiva, dunque, potrebbe porre un profilo di illegittimità tecnica (inesistenza del presupposto impositivo) e costituzionale (violazione del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. e di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost).

Un profilo di illogicità tecnica è semplicemente rinvenibile nella considerazione che l'indetraibilità in questione viola il principio di neutralità dell'imposta; sotto tale profilo appare preferibile, ai fini del risultato della detassazione al consumo, l'imposizione con aliquota zero (con conseguente IVA sugli acquisti detraibile).

In conclusione, dunque, nell'ambito delle esenzioni il meccanismo di funzionamento dell'imposta solleva rilevanti dubbi in relazione alla qualificazione tributo come imposta sul consumo, poiché causa una illegittima sovrapposizione tra il soggetto passivo economicamente inciso dal tributo e il soggetto passivo in senso giuridico.

L'imposta, infatti, grava sull'operatore economico e dunque il presupposto impositivo non può più essere individuato nel consumo, determinando in tal modo un contrasto non solo con i principi fondanti il sistema dell'imposta sul valore aggiunto, ma anche con le finalità proprie dell'istituto della esenzione, ossia quella di esentare il consumo per ragioni sociali, posto che tale esonero avviene attraverso l'addebito del tributo in capo all'operatore economico.

13. L'incidenza del tributo sull'attività economica, anziché sul consumo

L'assunto secondo il quale l'IVA è un'imposta sul consumo rende difficilmente comprensibile la *ratio* delle ipotesi di indetraibilità dell'imposta, come nel caso delle operazioni esenti.

Sotto tale aspetto, come già osservato, il particolare regime delle esenzioni si pone in stretto rapporto con numerosi principi costituzionali, e segnatamente con quelli di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. e di uguaglianza, di cui all'art. 3 Cost.

Non si ritiene dunque condivisibile la tesi³⁸¹ secondo cui i limiti alla detrazione, previsti per le operazioni esenti, non incidono sulla ricostruzione del presupposto impositivo, in quanto in tali ipotesi si è pur sempre in presenza di un "consumo finale" ai fini IVA³⁸². Le esenzioni, infatti, costituiscono un'eccezione al principio generale secondo cui l'applicazione dell'imposta deve essere la più ampia possibile.

Secondo la Corte di giustizia le disposizioni normative in tema di esenzione dall'imposta sul valore aggiunto hanno natura esaustiva e non possono essere interpretate estensivamente, poiché esse possono incidere sul raggiungimento dello scopo generale del sistema d'imposta che mira a garantire un'imposizione uniforme per la realizzazione del mercato comune che abbia caratteristiche analoghe a quelle di un mercato interno e che non falsi la concorrenza.

Occorre dunque interrogarsi su quale sia il presupposto oggettivo dell'imposizione, indirettamente derivante dalla preclusione alla detrazione, che incide sul soggetto passivo di diritto del tributo nelle ipotesi di esenzione. Le distorsioni cagionate dalle esenzioni sul fisiologico funzionamento dell'imposta richiederebbero infatti la ricerca di un meccanismo che consenta di rispettare anche in tale ipotesi il principio di neutralità del tributo, ovvero, in caso contrario, la spiegazione e la giustificazione causale della violazione di tale principio,

³⁸¹ M. GIORGI, *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, cit., p. 41

³⁸² Per un approfondimento della nozione nel regime interno, cfr., M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario)*, in *Rass. trib.*, 2002, II, p. 421 e ss., P. FILIPPI, *L'imposta sul valore aggiunto*, cit., p. 237; P. FILIPPI, voce "Valore Aggiunto (imposta)", cit., p. 157; S. SAMMARTINO- D. COPPA, voce "Valore aggiunto (imposta sul) (Iva)", in *Nov. Dig.*, 1987, Appendice, Vol. VII, p. 1069; A. FEDELE, *Esclusioni ed esenzioni nella disciplina dell'Iva*, cit., p. 146; P. ADONNINO, *La territorialità dell'Iva*, in *Riv. dir. fin.*, 1973, p. 367 e ss., L. CARPENTIERI, *L'imposta sul valore aggiunto*, in FANTOZZI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 2003, p. 489 ss., R. CORDEIRO GUERRA, *L'imposta sul valore aggiunto (IVA)*, cit., p. 230; A. VIOTTO, *Le esenzioni*, in F. TESAURO,

considerato di carattere e rilevanza non solo comunitaria ma anche costituzionale, in quanto specificazione del principio di parità di trattamento³⁸³.

Il rispetto del principio di neutralità dovrebbe essere accordato anche nelle ipotesi in cui gli Stati membri si avvalgono della facoltà di stabilire le condizioni e i limiti dell'esenzione al fine di assicurarne la corretta e semplice applicazione e di prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso; il principio di neutralità fiscale dovrebbe infatti costituire una linea guida anche laddove siano previste delle esenzioni, ma ciò tuttavia non si verifica nel meccanismo di applicazione previsto per le esenzioni.

E' stato sostenuto che l'esenzione, estromettendo dal circuito applicativo dell'imposizione il bene ed il servizio oggetto dell'operazione esente, identificherebbe nello stadio della circolazione dei beni e dei servizi in cui è prevista l'esenzione il consumo finale rilevante per il sistema d'imposta³⁸⁴.

La finalità dell'esenzione, comunemente accettata, è quella di rendere il consumo finale non gravato dell'onere impositivo, al fine di agevolare i consumi relativi a determinate prestazioni di servizi che per ragioni socio-economiche dovrebbero essere rese più accessibili ai cittadini e dunque non tassate³⁸⁵.

Se ciò è vero, come evidenziato in dottrina, l'effettiva agevolazione alla fruizione dei beni e servizi oggetto delle esenzioni, in quanto aventi finalità sociali, si verifica solo allorché l'operazione richieda un modesto ammontare, in termini di acquisti, di beni e servizi soggetti al tributo poiché, a causa della mancata detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti (totale o parziale), il soggetto IVA tenderà a traslare in termini economici il carico d'imposta sul consumatore finale in modo tanto maggiore quanto maggiore sarà l'imposta indetraibile. Ne consegue che, dal punto di vista economico, l'esenzione potrebbe non riuscire a raggiungere la sua finalità di detassare il consumo, e ciò quanto più l'imposta a monte cresce rispetto a quella teoricamente applicabile sulle operazioni attive, divenendo addirittura controproducente quando la prima eccede la seconda³⁸⁶. In termini di onere

³⁸³ In merito alle distorsioni cagionate dalle esenzioni nel funzionamento del sistema d'imposta, F. BOSELLO, *L'imposta sul valore aggiunto. Aspetti giuridici*, cit., pp. 47-48; A. FANTOZZI, *Operazioni imponibili, non imponibili ed esenti nel procedimento di applicazione dell'Iva*, cit., p. 138; A. FEDELE, *Esclusioni ed esenzioni nella disciplina dell'Iva*, cit., p. 147

³⁸⁴ In tal senso, P. FARMER- E.LYAL, *EC Tax Law*, Oxford, 1994, p. 170, A. LIER-D.G. VAN VLIET, *Harmonization of VAT*, in *Tax and Legal Aspects of EC Harmonization*, Boston, 1993, p. 1993.

³⁸⁵ Sul punto, CGE, sentenza 6 novembre 2003, C-45/01, *Dornier*; Id., sentenza 10 settembre 2002, C-141/00, *Kugler*; Id., sentenza 11 gennaio 2001, C-76/99, *Commissione vs Repubblica Francese*.

impositivo il regime di esenzione può essere quindi meno favorevole del regime impositivo applicato con un'aliquota modesta che non comporta limiti alla detrazione dell'Iva sugli acquisti³⁸⁷; ciò però significa soltanto che la finalità agevolativa non è raggiunta appieno e non che il sistema d'imposta non colpisce il consumo finale³⁸⁸.

L'imposizione al consumo, caratteristica dell'imposta sul valore aggiunto, non si riscontra dunque nelle ipotesi delle esenzioni, ma tale detassazione viene controbilanciata dalla preclusione alla detrazione dell'IVA sugli acquisti cosicché l'assenza della funzione giuridica accordata dall'istituto della detrazione e la conseguente incisione del tributo sul soggetto passivo di diritto altera il meccanismo applicativo dell'imposta, facendola gravare sul soggetto passivo senza che questi, tuttavia, sia il reale titolare della capacità contributiva colpita dal tributo

14. La traslazione economica dell'imposta a seguito del mancato esercizio della detrazione nelle operazioni esenti. L'Iva "occulta"

In un meccanismo applicativo fondato sulla rivalsa a carico dell'acquirente e sulla detrazione di imposta da imposta, solo la detrazione dell'IVA pagata a monte può consentire, considerando il fenomeno sotto il profilo esclusivo dei dati giuridicamente rilevanti, una agevolazione sostanziale in termini di riduzione del carico fiscale del contribuente. Sotto questo profilo è infatti del tutto irrilevante la possibilità di una traslazione in avanti dell'IVA pagata a monte dal soggetto esente: l'ordinamento giuridico non offre a quest'ultimo alcun mezzo specifico per recuperare il tributo pagato e se egli riesce, egualmente, in virtù di una dominante posizione contrattuale, a trasferire l'imposta,

laddove l'Iva addebitata al consumatore finale sia inferiore all'Iva recuperata dal cedente sugli acquisti. M. GIORGI, op. ult. cit., p. 47, nota 127. Tuttavia si ritiene tale assunto superabile, poiché l'imponibilità è sempre preferibile rispetto all'esenzione per il contribuente di diritto, poiché nel primo caso, diversamente dal secondo, non vi è alcun costo in termini di onere impositivo.

³⁸⁷ R. LUPI, *Diritto tributario. Parte speciale*, cit., p. 317, evidenzia come un regime di esenzione potrebbe essere controproducente per attività industriali o commerciali.

³⁸⁸ Come si evidenziava in dottrina, gli effetti distorsivi delle esenzioni dovrebbero essere limitati poiché le attività in esse ricomprese sono, in genere, "ad alto valore aggiunto" rispetto alla quantità di beni e servizi gravati da Iva necessari per esercitarle come accade per banche, assicurazioni, professioni sanitarie, eccetera, le limitazioni alla detrazione, normalmente, hanno quindi una ridotta incidenza. Sul punto si veda R. LUPI, *Diritto tributario. Parte Speciale*, cit., p. 317. L'assunto in esame era stato già evidenziato da A. FEDELE, *Esenzioni ed esclusioni nella disciplina dell'Iva*, cit., p. 152 il quale tra i primi evidenziava che le esenzioni riguardano in genere settori dove il valore aggiunto è relativamente elevato rispetto agli acquisti gravati da

ciò avviene a prescindere dalla struttura giuridica del tributo³⁸⁹.

In effetti il fenomeno della traslazione in avanti dell'IVA indetraibile nelle ipotesi di esenzione ove non era possibile eseguire la rivalsa era stato tenuto presente dal legislatore italiano, il quale aveva previsto la totale traslazione dell'IVA in tali casi, e ciò si rileva nel criterio di determinazione della base imponibile, per i soggetti non obbligati ad emettere fattura, (previsti nel testo all'art. 22 ed alle altre disposizioni che rinviano al suddetto articolo), ove era stato espressamente disposto che l'ammontare complessivo dei corrispettivi dovesse essere diminuito in proporzione all'imposta che si presume incorporata nel prezzo.

Allo stesso modo, si era disposto che i soggetti IVA che acquistavano dai soggetti esonerati dall'imposta di cui all'art. 32 potevano detrarre le predette percentuali dai corrispettivi versati e risultanti dalle relative autofatture.

Con tali previsioni normative il legislatore aveva previsto il trasferimento di un ammontare addirittura superiore all'onere dell'imposta effettivamente sopportato da chi opera la traslazione, in quanto il valore aggiunto prodotto dal soggetto esonerato non è, evidentemente, colpito dal tributo³⁹⁰.

E' stato ritenuto in dottrina³⁹¹ che, tuttavia, anche in tali ipotesi il disconoscimento del diritto di detrazione sarebbe compatibile con il meccanismo di funzionamento del tributo, che legittimamente graverebbe dell'imposta il soggetto che immette il bene al consumo senza potersi rivalere: conseguentemente all'esenzione, la mancata rivalsa giuridica sarebbe compensata dalla traslazione economica dell'imposta, effettuata nei confronti del consumatore finale, pur avendo ad oggetto un ammontare minore, commisurato all'ammontare dell'imposta indetraibile per il soggetto che effettua l'operazione esente.

Tale prospettazione non appare pienamente condivisibile, in quanto, assumendola per valida, si legittimerebbe circostanza (imposizione sul soggetto passivo anziché sul consumatore finale) che invece costituisce soltanto un effetto giuridico eventuale e indeterminato (la traslazione economica dell'imposta indetraibile), che compromette la finalità giuridica tipica dell'esenzione, ossia la detassazione del consumo finale.

Tali questioni erano state tenute presenti dalla dottrina.

³⁸⁹ A. FEDELE, *Esclusioni ed esenzioni nella disciplina dell'Iva*, cit., p. 147.

³⁹⁰ A. FEDELE, op. ult. cit., p. 147.

Come è stato osservato in dottrina³⁹³, gli oneri occulti permangono nelle ipotesi in cui l'esenzione è concessa nello stadio finale di un bene in quanto, applicando il disposto dell'art. 11, n. 2, della Seconda Direttiva, il bene stesso risulta solo parzialmente sgravato perché permangono, gli oneri fiscali (occulti) assolti nelle fasi precedenti, anche se non indicati in fattura

Ma anche nell'ipotesi in cui l'esenzione è concessa in una fase intermedia (ad esempio, per un bene strumentale), la sua efficacia riveste carattere temporaneo, assimilabile ad una sorta di "sospensione d'imposta", comportando l'aggravio del c.d. "onere occulto", a volte di importo considerevole³⁹⁴.

Problematiche analoghe a quelle appena considerate possono emergere anche nelle ipotesi di applicazione di aliquote diversificate, in particolare ridotte rispetto a quella generale e normale, in particolare nell'ultimo stadio del processo di distribuzione, superabili qualora lo Stato consenta di rimborsare l'eccedenza di imposta pagata a monte, soluzione questa adottata dal legislatore³⁹⁵.

Le distorsioni determinate dalle preclusioni al diritto di detrazione derivanti dalle operazioni esenti venivano giustificate ritenendo che, sebbene il sistema dell'imposta sul valore aggiunto sia fondato sul principio di neutralità, in una più ampia logica di ripartizione giuridica dei carichi fiscali fosse possibile ammettere una progressività dell'imposta rispetto al reddito anche nel settore delle imposte indirette, risultato che poteva essere realizzato non solo tramite le esenzioni ma anche consentendo espressamente, in un primo periodo storico (art. 9 n. 2 della II direttiva), una notevole libertà nella fissazione delle aliquote³⁹⁶.

Tali scelte di politica legislativa, tuttavia, non sono state accompagnate da adeguate soluzioni normative volte ad evitare i pregiudizi economici a carico degli operatori economici e le distorsioni del mercato derivanti dalle limitazioni al diritto di detrazione.

³⁹³ A. CIANI, *L'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto nell'ordinamento tributario italiano*, cit., p. 82

³⁹⁴ In tale quadro dovrebbe collocarsi la *ratio* delle esenzioni previste dall'art. 13, parte B, lett. c) della Direttiva 77/388/CEE

³⁹⁵ Come accade nell'ipotesi prevista dall'art. 30 del DPR 633/72, in ordine all'individuazione dei presupposti per il rimborso. In difetto si sarebbe verificato, anche in tale caso, un "onere occulto" che dunque, come si vede, è riconducibile alla indetraibilità dell'IVA sugli acquisti.

³⁹⁶ A. CIANI, *L'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto nell'ordinamento tributario italiano*, cit., p. 83. Occorre specificare che l'ultima circostanza richiamata, è venuta meno con la riduzione delle aliquote, armonizzate il più possibile nell'ottica dell'adozione di un regime definitivo dell'IVA.

CONCLUSIONI

1. Il rapporto inscindibile tra diritto nazionale e diritto europeo in tema d'imposta sul valore aggiunto 2. L'attuale impossibilità di raggiungere una perfetta imposizione al consumo e una perfetta neutralità dell'imposta. Prospettive di riforma

1. Il rapporto inscindibile tra diritto nazionale e diritto europeo in tema d'imposta sul valore aggiunto

Al termine dell'indagine svolta, emergono diverse considerazioni.

In primo luogo è emersa la necessità di armonizzare le diverse discipline nazionali con il sistema legislativo comunitario, mediante l'utilizzo dei principi comunitari al fine di interpretare la disciplina nazionale alla luce di quella europea, considerando altresì che il rapporto tra i sistemi tributari si manifesta non soltanto in termini di norme, ma anche e

Ed infatti, nonostante l'IVA sia un'imposta comunitaria nella struttura, nel meccanismo di funzionamento e nei principi, non lo è nell'applicazione, la quale è demandata ai Paesi membri, come si rileva anche dalle numerose disposizioni della direttiva 112/2006 che lascia ampi spazi di discrezionalità agli Stati.

In tale quadro normativo, il raccordo tra il dato legislativo nazionale e quello comunitario è dunque fondamentale, ma richiede, allo stesso tempo, l'applicazione dei principi comunitari, non solo quelli desunti dalle disposizioni normative, ma anche quelli stabiliti dal c.d. "diritto vivente", quali quelli contenuti nelle sentenze della Corte di giustizia.

La normativa nazionale deve dunque essere interpretata alla luce dei principi risultanti dal diritto comunitario originario e derivato e dalle sentenze della Corte.

Va del resto rilevato che le difficoltà interpretative nella soluzione di questioni giuridiche concernenti medesime categorie concettuali contenute nel testo legislativo nazionale e in quello comunitario derivano spesso dalla mancata uniformità semantica delle definizioni normative (si pensi alle nozioni di imponibilità, esenzioni, presupposti, esclusione), le quali, se utilizzate impropriamente o applicate sulla base di un significato plurimo, determinano l'insorgere di interpretazioni disomogenee³⁹⁷.

Conseguentemente la classificazione delle categorie concettuali secondo schemi giuridici nazionali che non rispettano quelle proprie del diritto comunitario possono comportare distorsioni; eventuali dubbi sul meccanismo di funzionamento dell'imposta possono essere risolti attraverso l'interpretazione del dato normativo nazionale in modo conforme alla direttiva comunitaria ed in base ai principi desumibili dalla giurisprudenza della Corte di giustizia.

Il D.P.R. 633/72, che introduce e disciplina nel nostro ordinamento l'imposta sul valore aggiunto in Italia, recepisce le norme inderogabili contenute nelle direttive comunitarie adottando soluzioni specifiche negli spazi di discrezionalità lasciati alle valutazioni dei singoli Stati membri.

Tuttavia, considerando le differenze esistenti tra IVA comunitaria ed IVA nazionale, è opportuno evidenziare che persistono problemi in ordine alle definizioni utilizzate.

Ciò si riscontra, ad esempio, in relazione ai beni e servizi destinati all'esportazione, definiti

³⁹⁷ La problematica in esame era già stata sollevata nei primi anni di vigenza dell'imposta da R. PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto*, cit., p. 354.

“non imponibili” in conseguenza dell’applicazione del “principio di destinazione”, attuato nel diritto positivo interno con la regola della territorialità dell’imposta disciplinata dall’art. 7 del decreto³⁹⁸. La “non imponibilità” dei beni e servizi esportati viene applicata attraverso l’esonero da imposta delle cessioni all’esportazione ed eventualmente anche della cessione che l’ha preceduta (art. 8 del decreto) da un lato, e dall’altro lato assicurando all’esportatore il diritto alla detrazione o al rimborso dell’IVA pagata per rivalsa sui beni e servizi da lui acquistati nell’esercizio dell’impresa, arte o professione, anche per la parte riferibile ai beni esportati senza pagamento dell’imposta, come si desume dal disposto dell’art. 19 del citato decreto.

Ulteriore esempio è costituito dalla categoria delle esenzioni. Le esenzioni introdotte dal legislatore nazionale sulla base di considerazioni di carattere politico, ammesse in base al disposto dell’art. 10 n. 3 della II direttiva e dall’art. 6 n. 2 della direttiva stessa, riguardano le operazioni disciplinate dall’art. 10 del DPR 633/72.

Sulla base di quanto evidenziato, l’utilizzo delle richiamate locuzioni richiede la necessità di un chiarimento terminologico, che emerge dal confronto tra la terminologia nazionale e quella comunitaria. Va infatti rilevato che la distinzione tra le nozioni riferite alle esclusioni, agli esoneri ed alle esenzioni non è fondata sulla base di una netta demarcazione di carattere semantico, posto che, in termini generali, il loro significato è finalizzato genericamente ad evidenziare che per una certa operazione l’imposta non è dovuta.

Ciò premesso, il tecnicismo adottato dal legislatore italiano, eseguito con la finalità di adattare le caratteristiche economico-finanziarie dell’imposta alla terminologia giuridica propria del sistema giuridico nazionale, ha richiesto una precisa individuazione e distinzione giuridica dei vari istituti coinvolti e dunque la legge italiana ha contemplato esplicitamente le “operazioni imponibili” (art. 1), le operazioni esenti (art. 10), le operazioni “non imponibili” (ultimo comma dell’art. 19 e sesto comma dell’art. 21, in relazione con gli artt. 7, 8 e 9 del citato decreto).

La classificazione nazionale, secondo cui i presupposti del tributo sarebbero individuabili nella tripartizione oggettivo, soggettivo e territoriale, sarebbe in realtà da disattendere alla luce di una interpretazione comunitariamente orientata dell’imposta, ove il terzo elemento

³⁹⁸ Tali regole sono state peraltro rivisitate, in tema di prestazioni di servizi, con la direttiva n. 2008/8/Ce del 12 febbraio 2008, in vigore dal gennaio 2010.

può considerarsi solo quale mero criterio di localizzazione nazionale dell'operazione, al fine di evitare ambiguità semantiche tali da permettere di qualificazione quali operazioni escluse dall'ambito IVA quelle prive dell'elemento territoriale, escludendo di conseguenza il relativo diritto alla detrazione.

Una interpretazione della normativa nazionale più aderente alla struttura comunitaria dell'imposta rileva anche sotto il profilo della classificazione tra operazioni imponibili, non imponibili ed esenti. Nel modello comunitario, infatti, la seconda categoria dovrebbe essere trasposta, quantomeno sul piano logico se non su quello normativo, nella terza categoria, la quale, nel sistema comunitario è riferita sia alle operazioni prive del requisito territoriale (con diritto di detrazione) che alle esenzioni derivanti da scelta di politica legislativa (senza diritto di detrazione).

Come si vede, dunque, possono emergere rilevanti difficoltà interpretative laddove non sia chiara e netta l'appartenenza di una operazione rilevante ai fini IVA all'una o all'altra delle categorie concettuali previste dall'ordinamento, con rilevanti conseguenze giuridiche.

In verità la problematica relativa alle definizioni e alla uniformità interpretativa della normativa comunitaria è stata avvertita dallo stesso legislatore comunitario, che ha emanato la direttiva 112/2006 con il dichiarato obiettivo di realizzare una risistemazione delle disposizioni già dettate dalla direttiva 77/388/CEE. Con la nuova direttiva del 28 novembre 2006, in vigore dal 1 gennaio 2007, non sono infatti state introdotte modifiche sostanziali, ma è stato modificato il formato normativo, passando dai vecchi 53 articoli della Sesta direttiva a 414 nuovi articoli.

Nonostante ciò, va evidenziato come tuttora permangono problemi in tal senso che contribuiscono a impedire una perfetta armonizzazione delle discipline nazionali in materia di imposta sul valore aggiunto con quella di origine comunitaria.

2. L'attuale impossibilità di raggiungere una perfetta imposizione al consumo e una perfetta neutralità dell'imposta. Prospettive di riforma

Dall'indagine effettuata emerge inoltre come la neutralità fiscale dell'imposta rappresenta allo stato attuale della legislazione un obiettivo relativo e non assoluto, posto che l'obiettivo che il legislatore si è prefissato di raggiungere appare quello di ammettere eccezioni a tale

principio, e di conseguenza distorsioni della concorrenza, purché esse siano tecnicamente e giuridicamente sostenibili.

Uno degli elementi che ostacola il perseguimento di una neutralità perfetta, come precedentemente illustrato, è l'esistenza della categoria delle esenzioni, il cui uso dovrebbe essere eliminato o quanto meno ridimensionato per evitare i rilevanti effetti distorsivi al libero mercato che essa produce.

Un ulteriore elemento che ostacola il raggiungimento di una perfetta neutralità dell'imposta sul valore aggiunto è costituito dalla disciplina applicabile agli enti od organismi pubblici, che introduce differenze ingiustificate nel trattamento ai fini IVA di attività simili o identiche in ragione delle caratteristiche soggettive di chi esercita l'attività economica. La diffusione, di processi di privatizzazione e deregolamentazione di attività originariamente e tradizionalmente prestate dagli organismi pubblici, verificatasi negli Stati membri, ha incrementato tali differenze. In tali settori di attività, gli organismi pubblici che operano in regime di esenzione ovvero al di fuori dal campo di applicazione dell'IVA, sono incentivati ad evitare l'outsourcing di attività, in quanto così facendo sarebbero soggetti all'imposta con conseguente incremento del prezzo dei beni o dei servizi venduti. Conseguentemente, l'imposta sul valore aggiunto diventa un fattore che influenza in misura importante le decisioni di spesa e di investimento, perdendo dunque la sua caratteristica fondamentale, ossia la neutralità dell'imposizione.

Come ampiamente illustrato, anche le limitazioni al diritto alla detrazione costituiscono un notevole ostacolo al perseguimento della perfetta neutralità dell'imposta.

Le maggiori problematiche che emergono in relazione al corretto funzionamento dell'istituto della detrazione si riscontrano sia in ipotesi normative (segnatamente, le esenzioni), sia in ipotesi di frodi e abusi che vengono prevalentemente perpetrati proprio attraverso il meccanismo della detrazione.

Sussistono inoltre nell'ordinamento interno anche ipotesi di limitazioni del diritto alla detrazione in contrasto con l'ordinamento comunitario (ad esempio, nelle ipotesi in cui l'esercizio di tale diritto viene negato a causa del mancato rispetto di elementi puramente formali), la cui eliminazione però può avvenire mediante la diretta applicazione dei principi comunitari, in particolare quelli di neutralità e proporzionalità.

L'elevato numero di esenzioni previste dall'ordinamento interno rappresenta altresì un elemento contronprodente alla qualificazione dell'IVA come imposta generale sui

consumi³⁹⁹.

In effetti, prescindendo dalle conseguenze dell'istituto in termini di preclusioni del diritto alla detrazione, è già di per sé criticabile il principio della mancata applicazione dell'imposta su un'operazione rientrante nell'ambito dell'imposta, mentre una soluzione al riguardo più conforme ai principi ispiratori del tributo potrebbe essere l'ulteriore allargamento delle ipotesi di imponibilità in luogo delle esenzioni per rendere l'imposta maggiormente efficiente e neutrale e consentire, al contempo, una valida alternativa all'incremento delle aliquote fiscali, sostituibile con un allargamento generale della base imponibile, come del resto nel progetto di Libro Verde sull'IVA elaborato dalla Commissione europea.

Come già evidenziato, la direttiva comunitaria distingue al suo interno esenzioni relative a determinate attività di pubblico interesse e esenzioni per altre attività, rese necessarie da difficoltà tecniche circa le modalità applicative dell'imposta relativa a determinate operazioni (in particolare le ipotesi di esenzione per i servizi finanziari) oppure laddove vi siano possibili interferenze con altre imposte (ad esempio nelle transazioni relative a proprietà immobiliari). Secondo il documento della Commissione poc'anzi citato, sussiste la necessità di rivedere in particolar modo queste due ultime categorie di esenzioni.

Nella dottrina internazionale si è in realtà giunti a sostenere la complessiva erroneità della presenza dell'istituto delle esenzioni nel meccanismo applicativo del tributo, che emergerebbe non solo nelle ipotesi di esenzione totale, ma anche nelle ipotesi di esenzione parziale, con il corrispondente parziale diritto alla detrazione dell'imposta sugli acquisti⁴⁰⁰.

L'errore causato dalle esenzioni nel meccanismo di funzionamento del tributo emerge non soltanto in relazione alla mancata applicazione dell'imposta (circostanza questa che potrebbe essere giustificata dalla finalità agevolativa dell'istituto), ma in misura ancora più importante sotto il profilo della indetraibilità dell'imposta. L'esonero dal pagamento dell'imposta, costituente un'agevolazione a vantaggio del soggetto che dovrebbe essere inciso dal tributo (soggetto passivo in senso economico-sostanziale), comporta effetti pregiudizievoli per il soggetto passivo (in senso giuridico-formale) privi di una valida

³⁹⁹ Comunicazione della Commissione al Consiglio n. 695/2010

⁴⁰⁰ Per un'analisi del tema, relativamente ai diversi tipi di esenzione, R. DE LA FERIA, *The EU VAT treatment of insurance and financial services (again) under review*, in *EC Tax Review*, 2007, p. 74 ss; R. DE LA FERIA, *The EU VAT Treatment of Public Sector Bodies: Slowly Moving in the Wrong Direction*, in *Intertax*, 2009, p. 148 ss. Anche R. DE LA FERIA, *Partial-Exemption Policy in the United Kingdom*, in

giustificazione.

E' stato ulteriormente osservato che se l'IVA fosse davvero un'imposta sul consumo neutrale, le esenzioni non dovrebbero esistere.

Le motivazioni per l'introduzione e l'applicazione delle esenzioni sono tradizionalmente basate su due argomentazioni: da un lato, consentire l'accesso a beni e servizi ritenuti di particolare utilità sociale, senza che questi siano gravati dal peso del tributo, nonché l'incremento del consumo di beni e servizi "meritevoli". Dall'altro lato, evitare difficoltà tecniche nel meccanismo di applicazione dell'imposta in relazione a quelle attività cosiddette "di difficile imposizione" quali giochi d'azzardo, transazioni aventi ad oggetto beni immobili, servizi finanziari e assicurativi.

Tuttavia, considerando le numerose difficoltà a cui le esenzioni danno luogo, l'utilizzo della categoria delle esenzioni pone seri interrogativi non solo dal punto di vista dell'assunta neutralità dell'imposizione, ma anche ai fini del gettito impositivo⁴⁰¹.

Sotto tale profilo occorre domandarsi se le esenzioni siano desiderabili o inevitabili. In particolare, l'applicazione delle esenzioni ai beni e servizi di utilità sociale dovrebbe dipendere dalla risposta a due domande tra loro collegate: in primo luogo, se le esenzioni funzionano realmente, cioè se riescono effettivamente a garantire il raggiungimento dell'esonero del carico impositivo indiretto su quei beni e servizi di particolare utilità sociale; in un secondo momento, in caso di risposta positiva al primo interrogativo, occorre ulteriormente verificare quale sia l'effettivo costo collegato all'esistenza di tale istituto sia in termini giuridici, sia in termini economici valutando altresì se un trattamento impositivo differente risulti in ultima analisi più efficiente⁴⁰².

Va infatti rilevato che alcuni Paesi al di fuori dell'Unione europea, in particolare in Australia, Canada e Nuova Zelanda applicano i cosiddetti "moderni" sistemi IVA, dove sono previsti sistemi di tassazione alternativi a quello delle esenzioni⁴⁰³.

⁴⁰¹ Per un esame delle difficoltà cagionate dai regimi di esenzione, cfr., R. DE LA FERIA, *The EU VAT treatment of insurance and financial services (again) under review*, cit, p. 74 ss; R. DE LA FERIA, *The EU VAT Treatment of Public Sector Bodies: Slowly Moving in the Wrong Direction*, cit., p. 148 ss.

⁴⁰² In alcuni Paesi al di fuori dell'Unione europea, come il Canada, l'Australia e la Nuova Zelanda, che applicano sistemi Iva c.d. "moderni", sono stati introdotti sistemi alternativi alle esenzioni. Per un'analisi di tali sistemi, si veda il contributo di L. EBRILL, M. KEEN, J-P. BODIN, e V. SUMMERS, *The modern VAT*, Washington DC, 2001; inoltre, R. BIRD - P.P. GENDRON, *The VAT in Developing and Transitional Countries*, Cambridge University Press, 2007.

⁴⁰³ L'analisi riportata è di R. DE LA FERIA, *Partial-Exemption Policy in the United Kingdom*, cit., p. 123,

BIBLIOGRAFIA

P. ADONNINO, *L'attuazione nell'ordinamento interno della direttiva n. 2002/38/Ce in tema di regime dell'IVA applicabile ai servizi di radiodiffusione e di televisione e a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I p. 803

P. ADONNINO, *La territorialità dell'Iva*, in *Riv. dir. fin.*, 1973, p. 367

F. AMATUCCI, *I privilegi che assistono il credito di rivalsa IVA. Profili costituzionali*, in *Rass. trib.*, 1985, p. 401 ss

F. ANNA CONDIA – W. VAN DER CORPUT, *European Union – European Court of Justice – Recent Judgements and Pending Cases*, in *International VAT Monitor*, 2010, p. 357

ARDIZZONE, voce “*Fattura (diritto tributario)*”, in *Noviss. Dig. it., App.*, vol III, Torino, 1982, p. 667

R. AVI-YONAH, *Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State*, in *Harvard Law Review*, 2010, p. 1573

M. BASILAVECCHIA, *Situazioni creditorie del contribuente ed attuazione del tributo. Dalla detrazione al rimborso nell'imposta sul valore aggiunto*, Pescara, 2000

M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario)*, in *Rass. trib.*, 2002, II, p. 421

BECCARIA, voce “*Valore aggiunto (imposta sul)*”, in *Noviss. Dig. It.*, XX, Torino, 1975

A. BERLIRI, *La TVA francese [...]*, in *Giur. Imposte*, 1964

- A. BERLIRI, *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1971
- R. BIRD - P.P. GENDRON, *The VAT in Developing and Transitional Countries*, Cambridge University Press, 2007
- P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2015
- P. BORIA, *L'interesse fiscale*, in AA.VV. , *Studi di diritto tributario*, Torino, 2002, p. 496
- F. BOSELLO, *L'imposta sul valore aggiunto: aspetti giuridici*, Bologna, 1979
- F. BOSELLO, *Appunti sulla struttura giuridica dell'Iva*, in *Riv.Dir.Fin.* 1978, I, p. 420
- F. BOSELLO, *L'attuazione delle direttive comunitarie in materia d'imposta sul valore aggiunto: l'esperienza italiana*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I, p. 709
- J.C. BOUCHARD, *Deduction*, in AA.VV., *CJEU - recent developments in value added tax 2015*, a cura di M. LANG [et al.], Wien, 2016, Series on international tax law, vol. 99
- R.F.VAN BREDERODE, *Systems of General Sales Taxation: Theory, Policy and Practice*, Kluwer Law International Alphen aan den Rijn, 2009
- L. CARPENTIERI, *L'imposta sul valore aggiunto*, in FANTOZZI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 2003, p. 489
- P. CENTORE, *IVA Europea. Percorsi commentati della giurisprudenza euro-unionale*, Milano, 2016
- P. CENTORE, *Manuale dell'IVA europea*, Milano, 2008.
- P. CENTORE, *Diritto di detrazione e debenza dell'Iva*, in *Corr. trib.*, 2008, p. 1128.

A. CIANI, *L'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto nell'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1975

L. COGLIANDRO, *Il diritto alla detrazione per le operazioni passive afferenti ad operazioni attive non territorialmente rilevanti nello Stato membro*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, IV, p.115 ss

A. COMELLI, *Il principio di neutralità dell'IVA nell'ipotesi di effettuazione di operazioni esenti*, in *Riv.dir.trib.*, 1995, II, p. 954

A. COMELLI , *IVA comunitaria e IVA nazionale: contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000

R. CORDEIRO GUERRA, *L'IVA quale imposta sui consumi*, in *Rass. trib.*, 2000, I, p. 322 ss

R. CORDEIRO GUERRA, *L'imposta sul valore aggiunto*, in (a cura di P. RUSSO) *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Milano 2002

M.D. CORRADO, *In caso di cessione d'azienda l'Iva erroneamente addebitata in rivalsa può essere detratta dal cessionario*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, II, p. 971

C. COSCIANI, *Problemi fiscali del mercato comune*, Milano, 1958.

R. DE LA FERIA, *The EU VAT treatment of insurance and financial services (again) under review*, in *EC Tax Review*, 2007, p. 74

R. DE LA FERIA, *The EU VAT Treatment of Public Sector Bodies: Slowly Moving in the Wrong Direction*, in *Intertax*, 2009, p. 148

R. DE LA FERIA, *Partial-Exemption Policy in the United Kingdom*, in *International VAT Monitor* 2010 n 119

- R. DE LA FERIA, *The EU VAT System and the Internal Market*, Amsterdam, IBFD, 2009
- R. DE LA FERIA, *VAT: a new dawn for the principle of fiscal neutrality*, Oxford University Centre for Business Taxation Project Report, 2011
- E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2004
- E. DE MITA, *Capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 1987, I, p. 45 ss.
- A. DI MAJO- A.PEDONE, *Elementi di scienza delle finanze*, Firenze, 1985.
- A. DI PIETRO (a cura di), *Lo stato della fiscalità nell'Unione Europea*, Roma, 2003.
- A. DI PIETRO – T. TASSANI, *I principi europei del diritto tributario*, in AA.VV., *Il diritto Tributario d'Europa* (diretta da A. DI PIETRO), Padova, 2013
- D.DOSSER, *Economic Anaysis of tax Harmonization*, vol. I, in S. SHOUP, *Fiscal Harmonization in Common Market*, New York, 1967
- L. EBRILL, M. KEEN, J-P. BODIN, e V. SUMMERS, *The modern VAT*, Washington DC, 2001
- J. ENGLISCH, *VAT and General Principles of EU law*, in Dennis Weber eds, *Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration*, Amsterdam, IBFD, 2010, p. 244
- C. EVANS, *Taxation Compliance and Administrative Costs: An Overview*, in M. LANG and others eds, *Tax Compliance Costs for Companies in an Enlarged European Community*, Wien, 2008, p. 447
- G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2016.

A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, I, Torino, 1991.

A. FANTOZZI, *Operazioni imponibili, non imponibili ed esenti nel procedimento di applicazione dell'Iva*, in *Riv. dir. fin. Sc. fin.*, 1973, p. 140 ss.

A. FANTOZZI, *Presupposto e soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Dir. e prat. trib.*, 1972, I, 725 ss

P. FARMER- E.LYAL, *EC Tax Law*, Oxford, 1994

E. FAZZINI, *Il diritto di detrazione nel tributo sul valore aggiunto*, Padova, 2000

A. FEDELE, *Esclusioni ed esenzioni nella disciplina dell'Iva*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1973, p. 146 ss.

L. FERLAZZO NATOLI, *La fattispecie tributaria*, in *Trattato di diritto tributario*, vol II, *Il fatto rilevante nel diritto tributario. Contributo allo studio del "presupposto di fatto del tributo"*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, I, p. 451.

P. FILIPPI, *L'imposta sul valore aggiunto*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da F. Amatucci, IV, Padova, 1994

P. FILIPPI, voce "*Valore Aggiunto (imposta)*", in *Enc. Dir.*, 1993, p. 159 ss.

P. FILIPPI, *Le cessioni di beni nell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 1984

N. FORTE, *La funzione della fattura nel sistema dell'Iva*, in *Riv.dir.fin.sc.fin.*,1972, I, p. 332

G. FRANSONI, *L'esercizio del c.d. diritto alla detrazione dell'Iva applicata in carenza del presupposto*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1994, II, p. 36

G. FRANSONI, *L'esercizio del cosiddetto diritto alla detrazione dell'Iva in carenza del presupposto*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, II, p. 27

G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969.

F. GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974

F. GALLO, *L'IVA: verso un'ulteriore revisione*, in *Riv.dir.fin.sc.fin.*, 1978, p. 593 ss.

F. GALLO, *F. Maffezzoni e l'Iva: la capacità contributiva come godimento di pubblici servizi – Relazione tenuta dall'Autore al Convegno dedicato a Federico Maffezzoni e alla sua opera, tenutosi il 22 maggio 2009 presso la Facoltà di Giurisprudenza dell'Università di Parma*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 1259 ss.

G. GEST – G. TIXIER, *Droit fiscal international*, 2nd ed., *Presses Universitaires de France*, 1990

S. GIANONCELLI, *Nota sulla compatibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive con l'articolo 33 della c.d. Sesta Direttiva IVA*, in *Giur. It.*, 2007, p. 2 ss.

M. GIORGI, *L'effettuazione di operazioni nel campo di applicazione dell'Iva nell'attribuzione della soggettività passiva e del diritto alla detrazione d'imposta: profili comunitari ed interni*, in *Rass. trib.*, 1999, II, p. 305

M. GIORGI, *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2005

A. GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, Padova, 1996

G. GIRELLI, *La compensazione nel diritto tributario*, Roma, 2004

M. GREGGI, *Il principio di inerenza nel sistema di imposta sul valore aggiunto. Profili nazionali e comunitari*, Pisa, 2012

M. GREGGI, *Detraibilità dell'imposta e fatturazione*, in AA.VV., *Lo Stato della fiscalità nell'Unione Europea*, Roma, 2003, p. 408

M. GREGGI, *Il rimborso dell'Iva indebitamente versata in via di rivalsa (profili di diritto tributario comunitario)*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, IV, p. 289

C.A. HERBAIN, *VAT Neutrality*, Promoculture Larcier, 2015

M. INGROSSO, *Il credito d'imposta*, Milano, 1984

B. KOLOZS, *Neutrality in VAT*, in Michael Lang, Peter Melz et al (eds), *Value Added tax and Direct Taxation, similarities and differences*, Amsterdam, IBFD, 2009, p. 201

R. KREVER – R. DE LA FERIA, *Ending VAT Exemptions: Towards a Post-Modern VAT*, in R. DE LA FERIA, *VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives*, EUCOTAX, Series on European Taxation, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2013, p. 3

K. JAMES, *The Rise of the Value-Added Tax*, Cambridge Tax Law Series, 2015

M. LANG [et al.], *CJEU - recent developments in value added tax 2015*, Wien:Linde, 2016, Series on international tax law, vol. 99

S. LA ROSA, *Variazioni in diminuzione e limiti alla richiesta di rimborso dell'Iva erroneamente addebitata*, in *Rass. trib.*, 1993, II, p. 441

M. LAURE', *Petite histoire de la naissance de la TVA*, 2001, p. 567, in *Le Rouge et le Jaune*, www.lajauneetlarouge.com/article/petite-histoire-de-la-naissance-de-la-tva.

M. LAURE', *Science fiscale*, Press Universitaires de France, 1993

M. LAURE', *Au secours de la TVA*, Presses Universitaires de France, 1957

A. LIER-D.G. VAN VLIET, *Harmonization of VAT*, in *Tax and Legal Aspects of EC Harmonization*, Boston, 1993, p. 1993

R. LUPI, voce "*Imposta sul valore aggiunto*", in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1989, XVI

R. LUPI, *Diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2007.

R. LUPI, *Le società di mero godimento tra irrilevanza IVA e autoconsumo*, in *Rass. trib.*, 1998, p. 11 ss.

R. LUPI, *Le imposte sui redditi, sul valore aggiunto e sui trasferimenti*, Milano, 1991

R. LUZZANA, *Iva. Regime di esonero. La mancata effettuazione di operazioni ed il diritto al rimborso dell'Iva a credito*, in *Legislaz. e Giur. Tribut.*, 1976, p. 257

F. MAFFEZZONI, *La capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970.

F. MAFFEZZONI, *La fattura nell'ordinamento dell'Iva*, in *Boll. trib.*, 1973, p. 1173

G. MARONGIU, *Il principio di capacità contributiva nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Dir. prat.*, 1985, I, p. 6 ss.

H.L. MC CARTY, *Abuse of Rights: the effect of the Doctrine on Vat Planning*, in *British Tax review*, 2007, p. 162 ss

G. MELIS, *Atti preparatori, esercizio di attività economiche e detrazione Iva*, in *Riv.dir. trib.*, 1996, II, p. 893 ss

R. MICELI, *Il recupero dell'IVA detraibile tra principi comunitari e norme interne*, in *Rass. trib.*, 2006, VI p. 1871 ss.

R. MICELI, *L'effettività della disciplina nazionale sull'esercizio del diritto di detrazione Iva in caso di accertamento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, IV, p. 233

G.A. MICHELI, *L'Iva dalle direttive comunitarie al decreto delegato*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1973, I, p. 443 ss.

P. MOLLARD, *Histoire de la TVA: les étapes de la genèse*, in *Revue Dr. Adm. E Dr. Fisc.*, 1997/1.

A. MONDINI, *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'IVA europea*, Pisa, 2012

F. MONTANARI, *Le operazioni esenti nel sistema dell'IVA: exemptions in the vat system*, Torino, 2013

F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973.

F. MOSCHETTI, voce "Capacità contributiva", in *Enciclopedia giuridica Treccani*, Roma, 1988.

L. MURPHY – T. NAGEL, *The Myth of Ownership: Taxes and Justice*, Oxford University Press, New York, 2002

S. NATHOENI, T. BRAAKMAN, *Option for Taxation of Financial Services – is it an Option?* in *International VAT Monitor*, 2010, p. 113

L.I. NERI, *Caso Reemtsma: il diritto al rimborso Iva non spetta al soggetto comunitario non residente che abbia erroneamente assolto in Italia l'imposta sul valore aggiunto*, in *Rass trib.* 2007 IV n. 1289 ss

D. NERUDOVA' – J. SIROKY', *The Principle of Neutrality: VAT/GST v. Direct Taxation*, in Michael Lang, Peter Meltz et al., *Value Added tax and Direct Taxation, similarities and differences*, Amsterdam, IBFD, p. 214

A. PACE, *Il diritto di detrazione*, in AA.VV., *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2001

A. PARLATO, *Fattispecie e rapporti giuridici nel meccanismo impositivo dell'IVA*, in AA.VV., *Studi in onore di Salvatore Pugliatti*, Milano, 1978, p. 1070 ss

D.M.PARRILLI, *Tax Treatment of Companies Providing Grid Services: Direct v Indirect Taxation*, in Michael Lang, Peter Melz et al (eds), *Value Added tax and Direct Taxation, similarities and differences*, Amsterdam, IBFD, 2009, p. 743

M. PEIROLO, *L'autonomia del credito di rivalsa dell'Iva nel rapporto cedente/cessionario*, in *Boll. trib.*, 2006, p. 174 ss

R. PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977

P. PISTONE, *Soft Tax Coordination: A Suitable Path for the OECD and the European Union to Address the Challenges of International Double (Non-) Taxation*, in VAT/GST Systems, p. 1161 in Michael Lang, Peter Melz et al., *Value Added Tax and Direct Taxation, similarities and differences*, Amsterdam, IBFD, 2009

L. RASTELLO, *Diritto tributario. Principi generali*, Padova, 1994

A. M. RHODE, *L'abuso del diritto nell'Iva ed i principi di proporzionalità, neutralità e certezza del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, IV, p. 82

M. RIDSALE, *Abuse of Rights, Fiscal Neutrality and Vat Cases*, in *EC Tax review*, 2005, p.

R. RINALDI, *La semplificazione delle modalità di fatturazione*, in (a cura di A. DI PIETRO), *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea*, Roma, 2003, I, p. 444, ss

P. RUSSO, *Lezioni di diritto tributario*, I, Milano, 1992

P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2007.

C. SACCHETTO, *L'immediata applicabilità delle direttive fiscali CEE*, in *Rass. Trib.*, 1987, II, p. 212 ss

L. SALVINI, *La detrazione IVA nella sesta direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali*, in AA.VV., *Studi in onore di Victor Ukmar*, II, Padova, 1997, p. 1044 ss.

L. SALVINI, *La detrazione IVA nella sesta direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali*, in *Riv.dir.trib.*, 1998, I.

L. SALVINI, voce "*Rivalsa nel diritto tributario*", in *Digesto*, IV, XIII, Torino, 1996.

S. SAMMARTINO, *Profilo soggettivo del presupposto dell'Iva*, Milano, 1979

S. SAMMARTINO- D. COPPA, voce "*Valore aggiunto (imposta sul) (Iva)*", in *Nov. Dig.*, 1987, Appendice, Vol. VII, p. 1069

F. SCHULYOK, *The ECJ's Interpretation of VAT Exemptions*, in *International VAT Monitor*, 2010, p. 266.

J. SCHAFFER, *Droit fiscal International*, Luxembourg, 2005

G. SCHMOLDERS, *Turnover Taxes*, in *International Bureau of Fiscal Documentation*, Amsterdam, 1966, p. 7

A. SMITH, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, 31st Printing, Encyclopedia Britannica, Inc. 1989

D. STEVANATO, *Inizio e cessazione dell'impresa nel diritto tributario*, Padova, 1994

D. STEVANATO, *La detrazione Iva a seguito del D.lgs. 313/97*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, p. 972.

D. STEVANATO, *L'imposta sul valore aggiunto a seguito del D.lgs. 313/97: disposizioni generali*, in AA.VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova, 1997.

S. STEVE, *Lezioni di scienza delle finanze*, Padova, 1976.

J. STIGLITZ, *Development-Oriented Tax Policy*, in R.H. GORDON (ed.), *Taxation in Developing Countries: Six Case Studies and Policy Implications*, Columbia University Press, New York, 2010

G. TABET, *Contributo allo studio del rimborso di imposta*, Roma, 1985

B.TERRA-P.WATTEL, *European Tax Law*, The Netherlands, 2012

B.J.M.TERRA, *The Place of Supply in European VAT*, Kluwer Law International, 1998

B.J.M.TERRA –J. KAJUS., *A guide to the Sixth VAT Directive : commentary to the value added tax of the European Community*, Amsterdam IBFD, 1991

B.J.M.TERRA –J. KAJUS., *A guide to the European VAT Directives : commentary on the value added tax of the European Community*, Amsterdam IBFD, 1993-2003

F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Milano 2016.

F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2016

F. TESAURO, *Sulla detraibilità dell'Iva relativa ad acquisti non soggetti ad imposta (e sulla applicabilità dell'art. 2033 c.c. nel rapporto cedente-cessionario)*, nota a C.T.C. 11 ottobre 1995, n. 3217, in *Giur.it.*, 1996, III

F. TESAURO, *Credito d'imposta e rimborso da indebito nella disciplina dell'Iva*, in *Boll. trib.*, 1982, p. 1466

F. TESAURO, *Credito d'imposta e rimborso da indebito nella disciplina dell'Iva*, in *Boll. trib.*, 1979, p. 1466 ss.

E. VANONI, *Elementi di diritto tributario*, in *Opere giuridiche*, vol II, Milano, 1961

A. VIOTTO, *Le esenzioni*, in F. TESAURO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2001, p. 87 e ss

M. WALPOLE, *Options for Taxing Financial Supplies in Value Added Tax: EU VAT and Australian GST Models Compared*, in *International and Comparative Law*, 2009, p. 897

J.P. WINANDY, *Manual de la TVA au Luxembourg*, Luxembourg, 2005

H. H. ZEE, *World Trends in Tax Policy: An Economic Perspective*, in *Intertax*, 2004, p. 352