

Alma Mater Studiorum – Università di Bologna

**DOTTORATO DI RICERCA IN
DIRITTO TRIBUTARIO EUROPEO**

Ciclo XXV

Settore Concorsuale di afferenza: 12/D2

Settore Scientifico disciplinare: IUS/12

**IVA E PUBBLICA AUTORITA':
COERENZA DEL SISTEMA E DIMENSIONI NAZIONALI**

Presentata da: ANTONINO IACONO

Coordinatore Dottorato

Relatore

ADRIANO DI PIETRO

ADRIANO DI PIETRO

Esame finale anno 2014

Antonino Iacono

IVA E PUBBLICA
AUTORITA':
COERENZA DEL SISTEMA E
DIMENSIONI NAZIONALI

IVA E PUBBLICA AUTORITÀ: COERENZA DEL SISTEMA E DIMENSIONI NAZIONALI

INDICE

Ringraziamenti.....	7
Premessa: le ragioni del progetto di ricerca.....	8

CAPITOLO 1

L'IVA: dal mercato comune europeo al mercato interno

1.1	Il mercato comune europeo per l'IVA.....	17
1.2	L'IVA per il mercato comune europeo.....	25
1.3	L'IVA per il mercato interno.....	28
1.4	Generalità del sistema comune dell'IVA.....	36
1.5	Neutralità del sistema comune dell'IVA.....	38
1.5	Enti pubblici e mercato interno.....	44
1.6	Validità del modello impositivo europeo: crisi della piena attuazione.....	51

CAPITOLO 2

La soggettività passiva IVA

secondo la Direttiva 2006/112/CE

2.1	I criteri per l'attribuzione dello status di soggetto passivo: previsione giuridica dei caratteri economici dell'operatore.....	56
2.2	Sulla natura economica dell'attività.....	63
2.3	Sull'esercizio indipendente dell'attività economica...	69
2.4	Sul fine di ricavarne introiti aventi carattere di stabilità.....	71
2.5	Il rapporto tra soggettività passiva e diritto alla detrazione dell'IVA a monte: rispetto del principio di neutralità.....	78

CAPITOLO 3

La soggettività passiva IVA delle Pubbliche Autorità

secondo la Direttiva 2006/112/CE

3.1	La rilevanza delle attività pubblicistiche nell'IVA.....	86
3.2	Identificazione della Pubblica Autorità.....	91

3.3	Identificazione delle attività od operazioni esercitate dagli enti in regime di Pubblica Autorità.....	97
3.4	Limitazioni alla non soggettività passiva delle Pubbliche Autorità: la salvaguardia della concorrenza.....	105
3.5	Attività economiche non trascurabili di cui all'allegato I della Direttiva 2006/112/CE.....	114
3.6	Attività esenti assimilate alle attività in regime di Pubblica Autorità	117
3.7	La soggettività passiva "totalizzante" degli enti pubblici ai fini dell'individuazione del luogo di tassazione delle prestazioni di servizi intra-UE.....	122

CAPITOLO 4

La soggettività Iva delle Pubbliche Autorità secondo gli ordinamenti nazionali: lineamenti di comparazione europea

4.1	La soggettività passiva Iva delle Pubbliche Autorità secondo alcuni ordinamenti nazionali: il contemperamento tra le diverse tradizioni giuridiche nazionali con l'esigenza di armonizzazione	126
-----	--	-----

4.2	La soggettività passiva IVA delle Pubbliche Autorità nell'ordinamento giuridico italiano.....	133
4.2.1	Attività commerciale	134
4.2.2	Attività istituzionale	138
4.3	Tutele nazionali della neutralità fiscale e della concorrenza: i regimi nazionali di rimborso dell'imposta assolta dalle Pubbliche Autorità.....	144
4.3.1	Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord.....	146
4.3.2	Danimarca.....	149
4.3.3	Finlandia.....	151
4.3.4	Svezia.....	152
4.3.5	Norvegia.....	154
4.3.6	Olanda.....	158
4.3.7	Francia.....	161
4.3.8	Portogallo.....	163
4.3.9	Austria.....	164
4.3.10	Italia.....	164

CAPITOLO 5

Necessità di cambiare l'attuale disciplina
della soggettività IVA delle Pubbliche Autorità

5.1	Pregiudizio della neutralità fiscale e distorsioni della concorrenza.....	170
5.2	Necessità di cambiare l'attuale sistema.....	173
5.3	Proposte per una disciplina alternativa della soggettività IVA delle Pubbliche Autorità:	
5.3.1	Tassazione integrale.....	177
5.3.2	Rimborso dell'IVA assolta sugli acquisti.....	183
5.3.3	Abrogazione dell'articolo 13 della direttiva IVA, mantenendo le esenzioni di interesse pubblico.....	185
5.3.4	Riforma, per la tassazione, per alcuni settori ad alta concorrenza.....	186
5.3.5	Modifiche selettive alle norme attuali.....	187
5.4	Conclusione: per un nuovo regime delle Pubbliche Autorità	192
	Bibliografia.....	212
	Giurisprudenza.....	222

Ringraziamenti

Ai Professori, ricercatori, dottori di ricerca e colleghi dottorandi della Scuola Europea di Alti Studi Tributari dell'Alma Mater Studiorum dell'Università di Bologna, che con generosità e umanità hanno arricchito la mia vita.

Premessa: le ragioni del progetto di ricerca

Il sistema comune europeo dell'imposta sul valore aggiunto privilegia caratteri e finalità economiche nel definire chi siano gli operatori economici soggetti all'IVA. La soggettività passiva ha la funzione di assicurare la neutralità dell'IVA: imposta generale sul consumo destinata a gravare, senza salti e duplicazioni, sul consumatore finale del bene o servizio, ancorchè debitore dell'imposta da versare all'erario sia l'operatore economico. Quest'ultimo è tenuto ad applicare l'IVA in ragione della effettuazione di cessioni di beni e prestazioni di servizi, riscuoterla dal cessionario o committente e versarla all'Erario.

Una disciplina particolare è, tuttavia, prevista per i soggetti di diritto pubblico che, oltre alla principale attività istituzionale, esercitano un'attività di carattere economico.

Ai sensi dell'articolo 13 della Direttiva del 28 novembre 2006, 2006/112/CE, gli Stati, le Regioni, le Province, i Comuni e gli altri enti di diritto pubblico, in relazione alle attività ed operazioni che essi effettuano in quanto pubbliche autorità, non sono considerati soggetti passivi IVA anche se in relazione ad esse percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni.

La verifica delle predette condizioni implica un'analisi dell'insieme delle modalità di svolgimento delle attività od operazioni svolte dall'ente pubblico e del rapporto fra l'organismo pubblico e il soggetto con il quale detto ente opera. Ciò, al fine di verificare se il predetto rapporto sia caratterizzato dall'esplicazione di poteri unilaterali autoritativi da parte dell'ente pubblico o se si svolga, fondamentalmente, su base pattizia in forza di una disciplina bilaterale delle reciproche posizioni soggettive. In merito alla verifica della circostanza secondo cui, ai fini dell'esclusione dal campo di applicazione dell'IVA, l'ente pubblico deve agire in veste di pubblica autorità, secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia non assume rilievo l'oggetto o il fine dell'attività svolta dal medesimo ente pubblico.

Per espressa previsione del citato articolo 13 della Direttiva IVA gli enti pubblici sono comunque assoggettati ad IVA quando il loro non assoggettamento al tributo comporta distorsione di concorrenza di una certa importanza. In ogni caso, l'ente pubblico è assoggettato ad IVA per le attività elencate nell'allegato I della Direttiva IVA, quando esse non sono trascurabili.

L'efficacia del predetto sistema di tassazione IVA delle attività economiche degli enti pubblici si misura sotto due diversi profili.

Il primo profilo è quello della capacità degli ordinamenti nazionali di recepire le regole della Direttiva 2006/112/CE nell'ambito delle categorie giuridiche nazionali. La mancanza di un approccio armonizzato - a livello UE - per le attività svolte dagli organismi pubblici può far sì che una determinata attività sia considerata non imponibile, se esercitata da un ente riconosciuto come organismo di diritto pubblico in uno Stato membro ovvero imponibile se la medesima attività sia esercitata in altro Stato membro il cui ordinamento prevede una diversa definizione di organismo di diritto pubblico e dei compiti ad esso affidati.

Il secondo profilo è quello che riguarda l'adeguatezza del sistema europeo di tassazione IVA delle attività economiche degli enti pubblici al ruolo assunto dagli enti pubblici nell'odierno contesto economico. Nell'attuale contesto economico e sociale gli organismi di diritto pubblico sono sempre più chiamati a rendere servizi ai cittadini, al pari delle imprese private ai consumatori finali. Si assiste, pertanto, ad

un'estensione dell'area istituzionale dell'ente che finisce per assumere le stesse caratteristiche di un'attività economica.

Tale circostanza può determinare distorsioni della concorrenza che si verificano sempre se la stessa attività può essere considerata imponibile, se effettuata da un ente privato, ovvero fuori dal campo di applicazione dell'imposta se effettuata da un ente pubblico che agisce in quanto pubblica autorità.

Al riguardo, non sembra sufficiente a prevenire il rischio di distorsione della concorrenza la generica clausola di salvaguardia della concorrenza prevista dall'articolo 13 della Direttiva IVA. Ciò, in considerazione dell'ampio margine d'incertezza esistente nello stabilire quando sussiste il rischio di distorsione della concorrenza e quando tale rischio sia non trascurabile.

In tale quadro, la vigente disciplina europea delle attività economiche esercitate dagli enti pubblici, oltre che inadeguata al contesto economico attuale, rischia di diventare un fattore che influenza negativamente l'efficacia del modello impositivo dell'IVA e l'agire degli enti pubblici. Si pensi alla diffusione, verificatasi negli Stati membri, di processi di privatizzazione e deregolamentazione di attività originariamente e

tradizionalmente prestate dagli organismi pubblici. Ancora, alle forme di cooperazione tra autorità pubbliche e settore privato che hanno interessato numerosi settori: istruzione, sanità, infrastrutture, trasporti, trattamento dei rifiuti.

In tali settori di attività gli organismi pubblici sono incentivati ad evitare l'esternalizzazione. Ciò per evitare di essere incisi dall'imposta con conseguente impossibilità di recuperare la stessa in quanto attinente ad un'attività istituzionale fuori dal campo di applicazione dell'IVA. Al contrario, gli organismi di diritto pubblico sono indotti ad esternalizzare quelle attività di pubblica autorità che si caratterizzano per investimenti significativi in modo da non risultare pregiudicati dal divieto di detrazione dell'imposta a monte.

Il rischio della vigente disciplina IVA delle attività economiche degli enti pubblici non è, peraltro, soltanto quello della distorsione della concorrenza a danno di operatori economici privati che esercitano la medesima attività svolta dall'ente pubblico ma, a differenza di quest'ultimo, ricadente nel campo di applicazione dell'IVA. Il rischio insito nella vigente disciplina è anche quello di una discriminazione al contrario

che, provoca, ex lege, delle distorsioni a danno degli enti pubblici che non possono esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA assolta per l'acquisto di beni e servizi utilizzati nell'ambito delle attività escluse dal campo di applicazione dell'IVA.

L'obiettivo del presente progetto di ricerca è quello di provare a dare risposta alla domanda se il concetto di Pubblica Autorità, così come elaborato nel tempo dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, sia ancora attuale e valido nell'attuale contesto economico.

A tale domanda la tesi elaborata cerca di fornire una risposta, partendo dal duplice rapporto tra la funzione dell'IVA per il mercato interno e l'interferenza del mercato interno sulla piena applicazione dell'IVA. Si cerca, quindi, di dimostrare ed evidenziare quanto sia necessario chiarire e aggiornare le condizioni in base alle quali gli organismi pubblici non possono più essere considerati al di fuori del campo di applicazione dell'IVA. Ciò, in considerazione della progressiva estensione della attività istituzionale e delle funzioni "economiche" che oggi svolgono gli organismi pubblici. Stante, peraltro, la necessità per gli stessi di ricorrere al mercato per finanziare i

servizi istituzionali da rendere ai cittadini, secondo modelli organizzativi tipici delle imprese.

A tal fine, non sembra sufficiente modificare l'attuale normativa IVA per gli organismi pubblici recependo i modelli già adottati in altri Stati europei ed extraeuropei.

La tesi propone un modello alternativo a quelli già proposti. Modello che prevede l'inversione dell'impostazione attuale della Direttiva IVA al fine di considerare, di regola, soggetti passivi IVA gli organismi pubblici che svolgono - ancorché nella veste di pubblica autorità - attività oggettivamente economiche.

Tali andrebbero considerate oltre a quelle oggetto di espressa previsione normativa (analogamente a quanto previsto con l'allegato I della direttiva) quelle gestite secondo un modello economico tipico delle imprese.

Dovrebbe essere, inoltre, ammessa la possibilità per gli enti pubblici di optare per il non assoggettamento ad IVA dell'attività svolta, ancorché di carattere economico, quando la medesima non determini ricavi (ovvero volume d'affari) oltre una certa soglia. Ciò determinerebbe, comunque, l'esistenza di una sfera di non neutralità dell'IVA che appare giustificata dalle

stesse motivazioni sociali ed economiche che oggi escludono gli organismi pubblici dall'assoggettamento ad IVA.

Il modello proposto avrebbe anche il vantaggio di non allontanarsi dall'attuale impostazione della direttiva IVA ed è verosimile pensare che finirebbe per aumentare gli investimenti pubblici e le entrate IVA per gli Stati membri.

CAPITOLO 1°

L'IVA: DAL MERCATO COMUNE EUROPEO

AL MERCATO INTERNO

CAPITOLO 1°

L'IVA: DAL MERCATO COMUNE EUROPEO

AL MERCATO INTERNO

SOMMARIO: 1.1 Il Mercato comune europeo per l'IVA. 1.2 L'IVA per il mercato comune europeo. 1.3 L'IVA per il mercato interno. 1.4 Generalità e neutralità del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto. 1.5 Enti pubblici e Mercato interno. 1.6 Validità del modello impositivo europeo: crisi della piena attuazione.

1.1 Il Mercato comune europeo per l'Iva

Con il trattato di Roma del 25 marzo 1957, costitutivo della Comunità Economica Europea, gli Stati aderenti¹ hanno condiviso l'obiettivo dell'instaurazione ed il funzionamento di un mercato comune europeo. Ciò, per superare quella distinzione

¹ Originariamente, gli Stati fondatori della Comunità Economica Europea erano Belgio, Francia, Germania, Italia, Lussemburgo e Olanda.

tradizionale tra mercato nazionale e mercato extranazionale e giungere ad un mercato comune europeo contrapposto al mercato extra-europeo. Il mercato comune è stata, quindi l'idea originale fondativa dell'Europa. A tal fine, il Trattato ha creato la base giuridica per l'armonizzazione dei sistemi nazionali d'imposizione indiretta sugli scambi.

In base all'articolo 99 del Trattato CEE, il cui contenuto è stato rifuso – seppur con qualche modifica - all'articolo 113 del TFUE, *“Il Consiglio ... previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza... ”*².

La predetta previsione evidenzia il ruolo dell'IVA nel contesto normativo eurounitario, consistente nel consentire l'instaurazione ed il funzionamento di un mercato comune

² L'art. 99 del trattato CEE, poi articolo 93 del Trattato istitutivo della Comunità europea, ora è confluito nell'articolo 113 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea, nella versione in vigore dal 1° dicembre 2009, modificata dal Trattato 13 dicembre 2007, firmato a Lisbona.

europeo. 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.

L'obiettivo della costruzione del mercato comune europeo si coordina in modo immediato e diretto con l'esistenza di una base di norme nazionali armonizzate tra loro. L'armonizzazione giuridica dei vari sistemi di tassazione indiretta sugli scambi nazionali si pone, infatti, in funzione della piena integrazione economica dei singoli mercati nazionali in unico mercato interno. La fiscalità indiretta è stata pertanto considerata come uno strumento idoneo a realizzare l'integrazione dell'Unione europea, ed in particolare l'abbattimento delle barriere protezionistiche e l'attuazione delle libertà fondamentali di circolazione: e tali obiettivi sono conseguibili nella misura in cui il potere tributario dei singoli Stati non ostacoli il regime di concorrenza e non alteri il mercato comune³.

³ Cfr. Buzzacchi Camilla, *“La concorrenza ed il principio comunitario di neutralità fiscale”*, in *Concorrenza e Mercato*, fasc. 0/2012, pag. 513 e ss. Secondo l'autore la fiscalità comunitaria, ispirata al sistema del libero scambio, si caratterizza in quanto negativa, per eliminare gli effetti distorsivi della concorrenza, ponendo in essere condizioni paritarie per gli scambi di mercato, secondo una logica totalmente diversa dalla fiscalità interna. Sul tema si veda inoltre diffusamente P. BORIA, *L'anti-sovrano. Potere tributario e sovranità nell'ordinamento comunitario*, Torino, Giappichelli, 2004.

Il Trattato CEE ha rappresentato il punto di inizio per la nascita di un sistema comune d'imposta sul valore aggiunto avente lo scopo di eliminare, quanto più possibile, le distorsioni di concorrenza create dai diversi regimi impositivi, in materia di tassazione indiretta sul consumo, degli Stati membri⁴. L'armonizzazione era necessaria per il raggiungimento dell'obiettivo perseguito dalla Comunità Economica Europea: realizzare un mercato comune europeo che avesse i caratteri di un vero e proprio mercato interno, nel quale le merci ed i servizi potessero circolare senza ostacoli di natura fiscale. Era, quindi, strumentale alla realizzazione del mercato, divenuto finalmente interno nel 1993.

L'armonizzazione dei sistemi nazionali in forza della previsione del trattato CEE è stata finalizzata, quindi, ad uniformare i sistemi nazionali di imposizione indiretta sugli scambi, eliminando le singole specificità nazionali. Il criterio

⁴L'epigrafe "trattato istitutivo della Comunità economica europea", a seguito del trattato di Lisbona del 13 dicembre 2007, è stata sostituita nella seguente "Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea". Il capo 2 del TFUE reca disposizioni fiscali agli articoli da 110 a 113. In particolare, l'articolo 113 del TFUE stabilisce che *"Il consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza"*.

ispiratore era quello di attribuire il minor ambito possibile di scelta agli Stati membri, proprio per garantire la maggiore uniformità nell'applicazione nella disciplina sovranazionale e, così, garantire la piena integrazione del mercato unico. Ciò, al fine di promuovere nell'area del mercato comune la libera circolazione dei servizi e delle merci, evitando la doppia tassazione.

La realizzazione del programma di armonizzazione contemplato dal trattato CEE ha, quindi, cercato di eliminare gli ostacoli derivanti, per gli scambi, dalle disparità tra i sistemi fiscali nazionali⁵.

In tale settore fiscale, la conseguente azione europea si è attuata individuando un modello impositivo che gli Stati hanno dovuto riprodurre nei rispettivi ordinamenti nazionali, conservando, tuttavia, margini di discrezionalità e possibilità di differenziazione⁶.

⁵ Cfr. Corte di Giustizia, sentenze: 29 giugno 1978, causa 142/78, Larsen; 27 febbraio 1980, causa 55/79, Commissione delle Comunità europee contro Irlanda e causa C-171/78, Commissione delle Comunità europee contro il Regno di Danimarca.

⁶ L'imposta sul valore aggiunto (IVA) è stata per la prima introdotta in Europa nel 1954, in Francia. Nel 1967 gli Stati membri dell'allora Comunità economica europea convennero di sostituire i rispettivi sistemi nazionali di imposta sulla cifra d'affari con un sistema comune dell'IVA. Da allora l'IVA è stata introdotta in oltre 140 paesi di tutto il mondo. Vd. in tal senso OCSE, Consumption Tax Trends 2008, VAT/GST and excise rates, trends and administrative issues, pag. 23.

Il modello europeo dell'IVA, non rappresenta soltanto l'origine del tributo, ma costituisce il costante riferimento per le discipline nazionali. Infatti, il legislatore interno si trova frequentemente in un rapporto dialettico con i principi e le norme europee. Nella struttura dell'IVA vi sono definizioni fondamentali che sottraggono discrezionalità al legislatore interno, e compongono il sistema comune dell'IVA. A tutto questo, si aggiungono i principi enucleati dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea che contribuiscono ad un diritto non scritto ma di formazione giurisprudenziale.

L'armonizzazione giuridica delle disposizioni legislative e delle prassi amministrative degli Stati membri dell'Unione europea era ed è funzionalmente collegata alla creazione di un mercato comune europeo⁷. Ciò, mediante l'eliminazione dei dazi doganali e delle restrizioni quantitative tra gli Stati membri, l'adozione di una tariffa doganale comune, l'abolizione degli ostacoli alla libera circolazione dei fattori di produzione e l'adozione di politiche comuni in materia di diverse aree, come l'agricoltura e la concorrenza⁸.

⁷ Cfr. al riguardo, Corte di Giustizia, sentenza 5 maggio 1982, causa 15/81, Schul Douane Expediter, punto 33, sulla nozione di mercato comune europeo.

⁸ Cfr articoli 26 e ss. del TFUE ex articoli 14 e ss del TCE.

Il predetto obiettivo è stato perseguito per fasi.

La prima fase si è conclusa nel 1968 con la creazione dell'Unione doganale e la determinazione di una tariffa doganale comune dei paesi membri della CEE.

Le successive fasi di completamento del mercato comune europeo - garantire la libera circolazione dei fattori della produzione - si sono realizzate più gradatamente. Esse hanno richiesto l'attuazione di un processo rafforzato di integrazione i cui elementi erano esposti nel libro bianco sul completamento del mercato comune della Commissione europea, presieduta da Jacques Delors, presentato nel 1985 al Consiglio Europeo⁹.

Il predetto libro bianco, c.d. white paper, approvato dal Consiglio europeo in occasione della riunione di Milano nel giugno 1985, e accolto favorevolmente dal Parlamento europeo nel gennaio dell'anno successivo, precisava il programma e il calendario per la realizzazione di un mercato interno pienamente unificato entro il 1992. In particolare, come indicato nel libro bianco l'obiettivo di completare il mercato interno presentava tre

⁹ Cfr. Il completamento del mercato interno: Libro bianco della Commissione al Consiglio europeo di Milano del 28 e 29 giugno 1985. La Commissione chiese allora al Consiglio Europeo di impegnarsi affinché, entro il 1992, fosse completato un mercato interno pienamente unificato e che fossero approvati il relativo programma e una tabella di marcia realistica e vincolante. Il Consiglio Europeo accolse la richiesta della Commissione.

aspetti: la convergenza dei mercati degli Stati membri in un unico mercato; garantire che il mercato unico sia anche un mercato in espansione; assicurare la flessibilità del mercato.

In particolare, il piano d'azione prevedeva la realizzazione di circa 300 misure, suddivise in tre categorie: la rimozione delle barriere fisiche, la rimozione degli ostacoli tecnici e la rimozione delle barriere fiscali.

Successivamente, la revisione del trattato di Roma ad opera dell'Atto unico europeo del febbraio 1986, ratificata dagli stati membri nel luglio del 1987, accoglieva gran parte delle misure proposte dal libro bianco del 1985, soprattutto per quanto riguarda l'armonizzazione dei diversi sistemi impositivi nazionali che colpivano lo scambio di beni e servizi¹⁰.

¹⁰ Il libro bianco sul completamento del mercato interno, predisposto dalla Commissione in vista del Consiglio europeo di Milano del 28 e 29 giugno 1985, ebbe un'influenza determinante nel corso dei negoziati dell'Atto unico europeo che ha inserito nel Trattato CEE l'art. 100 A (divenuto, in seguito a modifica, art. 95 CE e successivamente art. 114 TFUE), al fine di realizzare, come chiarisce il n. 1 di detta disposizione, l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno, conformemente agli obiettivi sanciti all'art. 8 A del Trattato CEE (divenuto, in seguito a modifica, art. 14 CE e successivamente articolo 26 TFUE).

In tale documento erano considerati un'ampia serie di misure destinate a rilanciare il processo di integrazione europea attraverso l'eliminazione di tutti i tipi di «frontiera», fossero esse «fisiche», «tecniche» o «fiscali».

Per quanto riguarda le frontiere fisiche, si prevedeva di sopprimere, per le merci e le persone, i controlli alle frontiere cosiddette «interne», vale a dire ai posti di dogana situati alla frontiera tra più Stati membri.

Quanto agli altri tipi di ostacoli agli scambi infracomunitari, noti sotto il nome di «frontiere tecniche e fiscali», si prevedeva di ridurli in modo significativo attraverso un ampio programma di armonizzazione o di ravvicinamento delle normative nazionali, la cui realizzazione alla scadenza del 31 dicembre 1992 avrebbe dovuto

L'azione unificante ed armonizzatrice è stata, nel tempo, resa più incisiva dalla sedimentazione dei principi giuridici generali dell'ordinamento dell'Unione europea. Si tratta non solo di principi espressamente formalizzati e positivizzati nel testo dei Trattati ma anche di principi giuridici immanenti nell'Ordinamento dell'Unione europea che sono stati affermati dalla Corte di Giustizia UE. Si è così assistito e si assiste ad una progressiva ed instancabile opera di spinta dell'armonizzazione, condotta dalla Corte di Giustizia, la quale interviene casisticamente espungendo dal novero delle disposizioni nazionali applicabili quelle che manifestano un profilo di contrasto con il modello impositivo europeo che i singoli Stati membri sono vincolati ad attuare.

1.2 L'IVA per il mercato comune europeo

La creazione di un sistema comune europeo dell'IVA ha svolto un ruolo fondamentale nel processo di integrazione europea¹¹.

essere agevolata, fatti salvi taluni settori, da una semplificazione della procedura di adozione delle misure comunitarie interessate.

¹¹ La consapevolezza di un potenziale effetto negativo derivante dall'applicazione di differenti modelli di imposta sulla cifra d'affari è esistita sin dalla istituzione della Comunità europea del carbone e dell'acciaio. In proposito, cfr. *“report on the problems raised by the different turnover tax system applied within the common*

L'adozione di modello impositivo europeo, sovranazionale e condiviso, è apparso, sin da subito, come un passaggio obbligato per la realizzazione di un mercato comune europeo pienamente concorrenziale che vedesse, da un lato, parità di trattamento dei soggetti economici, indipendentemente dalla nazionalità e, dall'altro, consentisse di ridurre al minimo l'influenza del fattore fiscale sull'esercizio delle attività economiche¹².

A tal fine, l'abolizione delle frontiere fiscali e dei relativi controlli comportava la necessità di un sistema comune d'imposizione sugli scambi che trattasse allo stesso modo gli acquisti e le vendite intra-UE e quelle effettuate entro i confini dello Stato membro. Non vi era modo di eliminare i controlli di frontiere e, quindi, le frontiere stesse, nonché la tassazione delle

market", c.d. tinbergen report, relazione dell'8 aprile 1953 preparata da un comitato di esperti su richiesta dell'Alta autorità della Comunità economica europea del Carbone e dell'Acciaio con atto n. 1-53 del 5 marzo 1953, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Comunità del 7 marzo 1953.

¹² Ai sensi dell'articolo 113 TFUE (ex 99 TCE), la Commissione europea ha istituito, nel tempo, diversi gruppi di lavoro al fine di determinare se l'armonizzazione delle imposte sulla cifra d'affari era davvero necessario nell'interesse del mercato comune, e, se sì, quali erano le modalità per il raggiungimento dell'armonizzazione. Cfr. in proposito De la Feria R. *The EU VAT system and the internal market: thesis submitted to the University of Dublin, Trinity College, School of law in fulfilment of the requirements for the degree of doctor in philosophy, degree awarded on 7 July 2006, IBFD, 2009.*

Tra i risultati dei gruppi di lavoro istituiti, quello della Commissione fiscale e finanziaria, noto come il rapporto Neumark, incise sui lavori della Commissione che alla luce delle raccomandazioni contenute nella predetta relazione presentò al Consiglio, alla fine del 1962, una proposta di direttiva che prevedeva l'adozione da parte degli Stati membri di un sistema comune di IVA.

importazioni e la non tassazione delle esportazioni negli scambi all'interno di quella che era la Comunità Economica europea, se non eliminando le differenze dei sistemi impositivi nazionali tra gli Stati membri.

A tal scopo, l'IVA, che era stata creata in Francia nel 1954¹³, è stata adottata dalla Comunità Economica Europea ed è entrata in vigore, negli Stati europei aderenti alla Comunità Economica Europea, il 1° gennaio 1973¹⁴.

L'affermazione del modello impositivo europeo dell'IVA ha contribuito al processo d'integrazione economica dei mercati nazionali in unico mercato interno. Al contempo, il buon funzionamento del mercato interno costituisce un presupposto fondamentale per il funzionamento dei regimi fiscali nazionali. Per una migliore efficienza degli stessi è sempre più urgente il completamento dell'armonizzazione che passa anche attraverso

¹³ Sul funzionamento della TVA francese, cfr., A. BERLIRI, *La TVA francese [...]*, in *Giur. Imposte*, 1964.

¹⁴ L'11 aprile 1977, il Consiglio ha adottato, con alcune modifiche, la prima direttiva del Consiglio 67/227/CEE sull'armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, e la seconda direttiva 67/228/CEE del Consiglio concernente il ravvicinamento delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari - Struttura e modalità per l'applicazione della comune sistema di imposta sul valore aggiunto.

Con l'approvazione nel maggio del 1977 della Direttiva 77/388/CEE, c.d. sesta direttiva, il sistema comune d'imposta sulla cifra d'affari acquisisce un elevato grado di dettaglio al fine di ridurre la genericità della prima e seconda direttiva e limitare la discrezionalità con le quali le predette direttive erano state recepite dagli Stati membri.

l'affermazione di una cooperazione rafforzata fra le Amministrazioni fiscali degli Stati membri, parte di un'unica Amministrazione fiscale europea.

1.3 L'IVA per il mercato interno

La nozione di mercato interno è contenuta nell'articolo 26 del TFUE (ex articolo 14 del TCE) che definisce il mercato interno come *“uno spazio senza frontiere interne nel quale è assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali secondo le disposizioni del presente trattato”*.

Con tale formula non si sono voluti imporre obblighi ulteriori rispetto a quelli che hanno presieduto all'istituzione del mercato comune. Invero, il mercato interno ha rappresentato un prolungamento del mercato comune all'interno del quale gli ostacoli agli scambi tra gli Stati membri dell'UE sono vietati.

In realtà, nel definire il mercato interno come uno spazio senza frontiere interne si è cercato di dare un nuovo slancio alla

costruzione europea e, quindi, il contributo di tale espressione è più di ordine politico che giuridico¹⁵.

Al riguardo, non v'è dubbio che l'IVA ha contribuito e, ancora, può contribuire in modo decisivo a fornire nuovo slancio al mercato interno. A oltre vent'anni dalla nascita, il mercato interno, tuttavia, continua ad essere segmentato da barriere nazionali e ostacoli normativi. Appaiono, pertanto, ancora necessarie l'adozione di misure che sappiano renderlo più efficiente¹⁶.

Dall'adozione della prima normativa sull'IVA a livello UE, gli Stati membri si sono impegnati ad introdurre un sistema dell'IVA adattato alle esigenze del mercato unico e funzionante in tutti gli Stati membri come se fossero un unico paese con un unico mercato.

Dopo oltre quaranta anni è emersa l'esigenza di effettuare un esame critico del sistema europeo dell'IVA alla luce dei risultati del programma di armonizzazione dei sistemi nazionali

¹⁵ Ciò risulta dalla lettura del libro bianco sul completamento del mercato interno, che fu predisposto dalla Commissione in vista del Consiglio europeo di Milano del 28 e 29 giugno 1985 ed ebbe un'influenza determinante nel corso dei negoziati dell'Atto unico europeo che ha modificato il trattato CEE. Vd. nota n. 4.

¹⁶ Cfr. in tal senso, la Comunicazione della Commissione europea del 26 settembre 2012, COM(2012) 537 final, *Promoting cultural and creative sectors for growth and jobs in the EU*” In tale Comunicazione è riconosciuto il ruolo dell'Iva per la crescita del mercato interno, con particolare riguardo all'attuale struttura delle aliquote IVA che andrebbe riformata tenendo conto del progresso della tecnologia in modo che beni e servizi simili dovrebbero essere soggetti alla stessa aliquota IVA.

dell'IVA. Risultati, questi, misurabili in termini di incidenza della potestà normativa dell'Unione sui sistemi IVA dei diversi Paesi membri. In altri termini, l'attuale livello di armonizzazione dei sistemi fiscali nazionali è strettamente dipendente dall'impatto sui medesimi sistemi fiscali nazionali del processo d'attuazione degli obiettivi del Trattato.

Il quadro che ne deriva è quello di un sistema europeo dell'IVA che solo in parte è stato attuato conformemente alle scelte politiche originarie, dandosi luogo, piuttosto, ad una somma di sistemi (regimi) nazionali. In altri termini, esiste un mercato unico nel quale le merci ed i servizi circolano liberamente ma non esiste, in concreto, una disciplina IVA unica. Ciò, impedisce di realizzare un mercato autenticamente comune in un sistema di regole comuni e determina, invece, una frammentazione del panorama fiscale europeo, inconciliabile con l'idea stessa del mercato unico. Si pensi alle differenze fra le aliquote IVA che si ripercuotono sugli scambi commerciali intra-UE e incidono, quindi, sul funzionamento del mercato interno. Considerato che le imposte sui consumi tendono a crescere, può essere utile coordinare le politiche volte ad innalzare le aliquote IVA normali o a limitare l'applicazione di aliquote IVA ridotte.

La ragione di una tale situazione va ricercata nel grado di priorità assegnato all'intervento del legislatore dell'Unione europea rispetto all'attuazione degli obiettivi del Trattato e, parallelamente, alla forza degli strumenti a tal fine impiegati dalle istituzioni dell'Unione.

Nel settore dell'imposizione sugli scambi si è intervenuto in modo funzionale allo specifico obiettivo dell'instaurazione e funzionamento del mercato interno. Di conseguenza, gli interventi non hanno mai mirato ad uniformare i sistemi nazionali, eliminando ogni specificità nazionale.

Non si è fatto ricorso ai regolamenti, ma alle direttive, che, come noto, seppure hanno il vantaggio di consentire di adattare le norme di attuazione nazionale alle preferenze e situazioni locali, lasciano margini alla discrezionalità nazionale¹⁷. In questi settori, l'azione dell'Unione si è, pertanto,

¹⁷ Cfr. Fazzini E., in *il diritto alla detrazione nell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000, secondo cui "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, anche Braccioni, in *L'efficacia delle direttive comunitarie in materia tributaria*, Rass. Trib., 1987, I, p. 211 e ss., Sacchetto, *L'immediata applicabilità delle direttive fiscali CEE*, in Rass. Trib., 1987, II, p. 212 e ss.; Tesaurò F., *Istituzioni di diritto tributario*, parte generale, Torino, 1999: l'autore, dopo aver ricordato che per giurisprudenza consolidata della Corte di Giustizia CE, le direttive comunitarie hanno efficacia immediata quando

attuata individuando un modello impositivo che gli Stati hanno dovuto riprodurre nei rispettivi ordinamenti nazionali, conservando però margini di discrezionalità e possibilità di differenziazione.

L'esito è la parziale armonizzazione di sistemi nazionali, che tuttavia rimangono diversi, in conseguenza della parziale ed inadeguata modalità adottata per il perseguimento dell'obiettivo prefissato. Sarebbe, invece, preferibile armonizzare mediante regolamenti che hanno il vantaggio della chiarezza, della prevedibilità e dell'efficacia.

L'attuale modello di armonizzazione degli Stati membri è, quindi, troppo debole nel contesto attuale del mercato interno¹⁸. Debolezza che deriva dall'incoerenza strutturale di fondo del sistema europeo dell'IVA - attualmente vigente - e cioè quella di un'imposta che, conformemente alla sua funzione originaria di garanzia di neutrale imposizione sui consumi in un mercato

impongono un obbligo incondizionato e preciso, rileva che in tal caso i singoli acquistano diritti che i giudici nazionali sono tenuti a tutelare in quanto le direttive devono essere applicate negli ordinamenti degli Stati membri senza necessità di norme di recepimento, e gli Stati non possono opporsi invocando norme nazionali contrarie al diritto comunitario in quanto ciò equivarrebbe ad invocare la violazione, da parte dello Stato, degli obblighi impostigli dalle direttive.

¹⁸ Cfr. Con riguardo alla dimensione fiscale del mercato interno l'autore afferma che *"L'armonizzazione non dovrebbe essere, di per sé, un obiettivo. La sovranità fiscale rispecchia le preferenze locali per diversi livelli d'imposizione ed è radicata nel processo democratico. Essa poggia pertanto su solide basi che rendono inutile e poco realistica ogni iniziativa di armonizzazione non riguardante aspetti limitati più strettamente connessi al funzionamento del mercato interno (in particolare l'IVA e le accise)"*.

unico con un sistema unico dovrebbe essere una risorsa propria dell'Unione Europea rispondente ad un modello impositivo Europeo¹⁹.

Nel mutato scenario politico ed economico europeo, la riforma del sistema europeo dell'IVA, al fine di rafforzarne la coerenza con il mercato unico e la capacità di incrementare le entrate migliorandone l'efficienza economica, la solidità e il contributo ad altre politiche e riducendo nel frattempo i costi di conformità alle norme e di riscossione²⁰ passa, inevitabilmente, per l'affermazione di una nuova ovvero rinnovata scelta politica.

Il futuro del sistema europeo dell'IVA appare, infatti, strettamente correlato al futuro del mercato interno. Al contempo, l'esperienza dell'IVA appare pilastro fondamentale per una nuova strategia per il mercato unico.

¹⁹ La risorsa propria proveniente dall'IVA è stata introdotta nel 1970. In progresso di tempo, l'incidenza dell'IVA come fonte di finanziamento dell'Unione è andata riducendosi, in concomitanza anche con l'introduzione della quarta risorsa propria correlata al Reddito Nazionale Lordo degli Stati membri (tra il 1995 e il 2007 l'aliquota massima di prelievo dell'IVA come risorsa propria è stata ridotta dall'1,4 per cento al 0,30 per cento. Tuttavia una proposta di decisione del Consiglio, per riformare il sistema delle risorse proprie dell'Unione ormai giudicato inadeguato, è stata presentata dalla Commissione europea il 29 giugno 2011 (COM (2011) 510 DEF). In essa l'attuale risorsa derivante dall'IVA viene sostituita con una nuova, legata al processo di riforma della stessa imposta, e che dovrebbe garantire che il peso dell'IVA sul bilancio di finanziamento dell'Unione passi dall'11 per cento al 18 per cento circa.

²⁰ Cfr. LIBRO VERDE sul futuro dell'IVA, verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente, Bruxelles, 1.12.2010 COM(2010) 695 definitivo.

Interventi settoriali o di semplice manutenzione normativa, pur utili, non sono più da soli adeguati a risolvere i problemi finanziari e concorrenziali che oggi pone l'applicazione dell'IVA. I primi sono provocati dal diffondersi della frode intra-UE e i secondi dall'incompiuta armonizzazione della base imponibile dell'imposta.

Nell'attuale contesto di crisi economica, inoltre, l'esigenza di una riforma dell'IVA che inevitabilmente necessita di una determinazione politica rinnovata, si scontra anche con la tentazione di ridimensionare il mercato unico cercando rifugio in forme di nazionalismo economico.

La riforma del sistema dell'IVA può svolgere un ruolo fondamentale nel sostenere la realizzazione della strategia "Europa 2020"²¹ e un ritorno alla crescita grazie al suo potenziale di rafforzamento del mercato unico e di sostegno a un risanamento intelligente del bilancio negli Stati membri.

Miglioramenti di questo tipo richiedono un sistema dell'IVA globale capace di adattarsi ai cambiamenti dell'ambiente economico e tecnologico e sufficientemente solido da resistere agli attacchi fraudolenti verificatisi negli ultimi anni.

²¹ COM (2010) 2020 del 3.3.2010, Europa 2020 - Una strategia per una crescita intelligente, sostenibile e inclusiva.

Un sistema dell'IVA più semplice ridurrebbe anche i costi operativi a carico dei contribuenti e delle Amministrazioni fiscali, aumentando così i benefici netti per l'Erario.

I costi legati al rispetto della normativa IVA rappresentano un pesante onere amministrativo per le imprese UE e la riduzione di tale onere contribuirebbe in modo significativo a potenziare la loro competitività.

Queste sono le principali sfide cui l'UE deve far fronte nel settore dell'IVA.

L'approccio seguito nell'ultimo decennio è consistito nel semplificare e modernizzare l'attuale sistema dell'IVA in fasi successive. Questo approccio ha prodotto risultati positivi ma ha raggiunto i suoi limiti. Occorre pertanto, riformare le norme che disciplinano l'IVA in modo favorevole al mercato unico²². Sotto tale aspetto, quindi, l'Iva continua a svolgere il ruolo di strumento del mercato unico ma, al contempo, necessita di un mercato unico più forte.

22 Riformare le norme che disciplinano l'IVA in modo favorevole al mercato unico era una delle raccomandazioni formulate dal professor Mario Monti nella relazione del maggio 2010 su una strategia globale di rilancio del mercato unico, redatta su richiesta del presidente della Commissione José Manuel Barroso. Vd. Una nuova strategia per il mercato unico al servizio dell'economia e della società europea, http://ec.europa.eu/bepa/pdf/monti_report_final_10_05_2010_it.pdf. L'importanza fondamentale di un mercato unico più forte, approfondito ed esteso è evidenziata nella comunicazione della Commissione "Europa 2020: una strategia per una crescita intelligente, sostenibile e inclusiva".

1.4 Generalità del sistema comune dell'IVA.

Con la nascita del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, emergeva l'esigenza di un ampio, quanto generale, ambito di applicazione soggettiva del sistema comune d'imposta: quanto più estesa è la tipologia dei soggetti passivi e quante più sono le attività economiche soggette all'IVA, tanto più si potranno favorire la neutralità fiscale e l'equo funzionamento del mercato interno, coinvolgendo tutti gli operatori economici e tutte le fasi della produzione antecedenti all'immissione al consumo di beni e servizi.

Sulla base di queste considerazioni, si è giustificata, allora, la scelta di adottare nozioni più legate alla realtà del mercato e ai criteri oggettivi del mondo economico che ai rigidi criteri giuridici propri degli ordinamenti nazionali. La preoccupazione principale del legislatore dell'Unione era ed è, infatti, il funzionamento del mercato comune, divenuto con il rafforzamento dell'integrazione europea, un vero e proprio mercato interno, non più semplicemente comune. A tal fine, il modello impositivo europeo dell'IVA, e l'attuazione nazionale armonizzata dello stesso, ha rappresentato e rappresenta lo

strumento principale per la rimozione di tutte quelle barriere fiscali che possano esserne di ostacolo.

A tal fine, l'approccio del legislatore dell'Unione si sostanzia nella definizione, secondo parametri oggettivi, della soggettività passiva IVA, non concentrandosi sugli elementi che caratterizzano il soggetto, quali lo scopo perseguito, l'organizzazione e la forma giuridica. Assume rilievo, nella sistematica dell'IVA, le peculiarità economiche che l'attività svolta deve presentare perché il presupposto impositivo possa dirsi integrato.

La generalità del modello impositivo europeo è finalizzata a coinvolgere tutti gli operatori economici che intervengono nel ciclo produttivo e distributivo dei beni e servizi. In tale ottica, un beneficio dell'adozione dell'IVA è quello di determinare una crescita del numero di operatori economici e di transazioni.

La generalità dell'IVA è un corollario del principio fondamentale di neutralità che ispira e conforma tutto il sistema europeo dell'IVA. In particolare la generalità esprime l'esigenza di un'imposta applicata generalmente ed uniformemente a tutti i soggetti passivi ed a tutte le operazioni economiche. Ciò, al fine di eliminare qualsiasi "distorsioni della concorrenza" nell'ambito

del mercato interno e garantire, di conseguenza, la neutralità dell'imposizione²³. Al contempo, l'ampiezza del profilo soggettivo dell'IVA è garanzia della neutralità dell'imposta.

Il massimo della neutralità si raggiunge allorché la categoria dei soggetti passivi è quanto più possibile estesa ed omnicomprensiva. Per questo motivo, la Direttiva IVA dispone espressamente che la qualità di soggetto passivo non è subordinata al perseguimento di uno scopo di lucro, fermo restando la necessità del carattere oneroso delle operazioni poste in essere nell'ambito di un attività economica.

1.5 Neutralità del sistema comune dell'IVA

L'IVA è un imposta che si applica in modo generale alle operazioni aventi ad oggetto beni o servizi²⁴; proporzionale al

²³ Cfr. Mondini A, in *“Il principio di neutralità nell'IVA, tra mito e (perfettibile) realtà, in “I principi europei del diritto tributario”, pag. 269, a cura di Adriano Di Pietro e Thomas Tassani, CEDAM 2013. Secondo l'autore “occorre intendere e delimitare correttamente la nozione di neutralità. Ovviamente un tributo neutrale in senso assoluto sarebbe un non senso, poiché in quanto tale esso postula sempre l'imposizione autoritativa di un sacrificio economico gravante su di una certa capacità contributiva, allo scopo di obbligarla a concorrere al sostenimento della spesa pubblica. Una spesa pubblica che, nel caso specifico, è anche almeno in parte quella europea che, nel caso specifico, è anche almeno in parte quella europea, posto che l'IVA costituisce la base di determinazione di una delle risorse proprie dell'Unione. Nell'ambito dell'ordinamento europeo, dunque, la neutralità viene riferita non a qualsiasi effetto economico dell'imposizione, ma essenzialmente a quello della distorsione della concorrenza”.*

²⁴ Al tal fine, il sistema comune dell'IVA è fondato su una definizione uniforme delle operazioni imponibili. Cfr., Corte di Giustizia, sentenza 21 febbraio 2006, causa C-255/02, Halifax, punto 48.

prezzo percepito dal soggetto passivo quale contropartita dei beni e servizi forniti²⁵; riscossa in ciascuna fase del processo di produzione e di distribuzione, compresa quella della vendita al minuto, a prescindere dal numero di operazioni effettuate in precedenza; gli importi pagati in occasione delle precedenti fasi del processo di produzione e di distribuzione sono detratti dall'IVA dovuta dal soggetto passivo, cosicché tale tributo si applica, in ciascuna fase, solo al valore aggiunto della fase stessa, e in definitiva il peso dell'imposta va a carico del consumatore finale²⁶.

La nozione di neutralità del modello impositivo europeo può essere declinata in diverse accezioni. E' significativa, al riguardo, la giurisprudenza della Corte di Giustizia che ha svolto negli ultimi decenni il ruolo di garante dell'armonizzazione delle normative IVA nazionali, precisando le caratteristiche essenziali dell'IVA che non possono essere messe in discussione da scelte nazionali.

25 Cfr. Corte di Giustizia, sentenze: 27 novembre 1985, causa 295/84, Rousseau Wilmot, punto 15; 3 marzo 1988, causa 252/86, Bergandi, punto 15; 13 luglio 1989, cause riunite 93/88 e 94/88, Wisselink, punto 18

26 Cfr. Corte di Giustizia, sentenze: Banca popolare di Cremona, cit., punto 28; 11 ottobre 2007, cause riunite C-283/06 e C-312/06, KÖGÁZ e a. punto 37.

In particolare, il principio di neutralità fiscale²⁷ è stato definito e delineato in numerose occasioni da parte della Corte di Giustizia Europea²⁸. La Corte è intervenuta per definire il principio di neutralità fiscale, da un lato come principio normativo che i sistemi fiscali nazionali devono perseguire e rendere effettivo, dall'altro come criterio ermeneutico dell'intero sistema giuridico dell'IVA. In tal modo, delineando le forme e i modi in cui la funzione economica e la funzione fiscale dell'IVA interagiscono, bilanciandosi reciprocamente.

In primo luogo, la neutralità è stata declinata in una accezione oggettiva ossia, in termini di indipendenza del carico fiscale, gravante sul bene o sul servizio, dal numero di passaggi o dalla struttura del ciclo produttivo-distributivo. Si tratta, di una neutralità sotto il profilo dell'effetto giuridico che è collegata alla trasparenza del meccanismo giuridico di determinazione dell'imposta, applicata in modo frazionato ai diversi stadi del

²⁷ Per una disamina delle diverse accezioni del principio di neutralità, si veda, Comelli, *Iva comunitaria e Iva nazionale*, Padova, 2000, p. 302 e ss.

²⁸ Cfr. Corte di Giustizia, sentenze: 5 maggio 1982, causa 15/81, Schul; 21 maggio 1985, causa 47/84, Schul II; 25 febbraio 1988, causa 299/86, Drexl; 26 febbraio 1991, causa C-120/86, Commissione contro Regno di Spagna; 26 febbraio 1991, causa C-119/89, Commissione contro Repubblica Italiana; 25 giugno 1997, causa C-45/95, Commissione contro Repubblica Italiana, in *Rass. Trib.*, 1997, pag. 937 e ss., con nota di Giorgi M., *La disciplina Iva delle cessioni di beni destinati esclusivamente allo svolgimento di un'attività esentata o esclusa dal diritto a detrazione: esclusioni, esenzioni e divieto di doppia imposizione nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*; Corte di Giustizia, sentenze: 27 giugno 1989, causa 50/88, Kuhne; 25 maggio 1993, causa C-193/91, Mohsche.

circuito produttivo/distributivo. In ogni stadio di commercializzazione, infatti, si può sapere con esattezza quanta imposta è dovuta dal soggetto passivo sul valore aggiunto da questi prodotto in quella specifica fase, e quanta imposta, applicata fino a quel momento sulle diverse fasi del circuito, è destinata complessivamente a gravare sul consumatore finale.

La neutralità è stata intesa anche in un accezione soggettiva ossia, in termini di una imposizione che non gravi sull'operatore economico, essendo diretta a gravare sul consumo. Ciò significa che l'imposta, in linea di principio, non incide in via definitiva sugli operatori economici. Pur applicandosi a ogni stadio, non aumenta all'aumentare del numero di fasi di scambio, quindi non influisce sulla determinazione dei prezzi e non ha effetti discriminatori e selettivi sui beni e servizi scambiati, secondo la lunghezza delle relative catene commerciali. Il modello impositivo dell'IVA è indifferente rispetto alle scelte economiche delle imprese²⁹. Sotto tale accezione, il principio di

²⁹ Il carattere di indifferenza dell'IVA, nell'accezione soggettiva della neutralità, si manifesta, quindi, rispetto al procedimento di formazione dell'offerta, non a quello di formazione della domanda da parte dei consumatori finali. Cfr. in proposito Mondini A., in *"Il principio di neutralità nell'IVA, tra mito e (perfettibile) realtà, in "I principi europei del diritto tributario"*, pag. 269, a cura di Adriano Di Pietro e Thomas Tassani, CEDAM 2013. Secondo l'Autore gli effetti della disciplina giuridica dell'IVA non sono del tutti irrilevanti sul procedimento di formazione della domanda. Infatti, l'effettiva realizzazione della neutralità impositiva implica che i beni e i servizi tra loro diversi, ma che sono comunque, atti a soddisfare in

neutralità fiscale è stato inquadrato - dalla giurisprudenza della Corte - quale specificazione del principio di non discriminazione contenuto nel Trattato di Roma, costitutivo della Comunità Economica Europea. Principio che impedisce che operatori economici che effettuano le stesse operazioni subiscano un trattamento differenziato in materia di riscossione dell'IVA. Ciò, anche indipendentemente dal carattere di liceità dell'operazione³⁰, ogniqualvolta la non applicazione dell'imposta genererebbe una disparità di trattamento distorsiva di imprese, di operazioni di cessioni di beni e prestazioni di servizi, di attitudini al consumo di utilità similari.

La neutralità dell'IVA può essere vista anche in accezione esterna sul piano degli scambi internazionali, mediante le regole sulla territorialità dell'imposizione, il principio di parità di trattamento tra merci nazionali e straniere, il riconoscimento dei diritti allo sgravio dell'IVA sugli acquisti anche agli operatori non residenti.

misura identica o simile la stessa domanda al consumo (in ragione quindi della fungibilità delle loro utilità sul piano economico, in relazione alle esigenze del consumatore), non debbano subire un diverso trattamento fiscale in capo agli operatori economici.

³⁰ Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 29 giugno 1999, C-158/98, Coffeshop Siberie. Soltanto laddove l'offerta e il consumo di determinati beni e servizi sia vietato dall'ordinamento nazionale e, non si pone alcun problema di concorrenza, il carattere illecito dell'operazione impedisce la sua rilevanza IVA.

I diversi profili della neutralità dell'IVA sono riconducibili ad unica ratio della predette imposta: garanzia del raggiungimento del suo obiettivo che è quello di colpire economicamente i consumi. Si tratta di una neutralità funzionale al buon funzionamento e mantenimento del mercato interno nel quale è assicurata un'ideale parità di posizioni concorrenziali tra merci che circolano e imprese che operano nel territorio europeo.

Il tributo, del resto, ha una strutturazione giuridica collegata alla logica del mercato interno e della concorrenza. La neutralità nell'IVA, quindi, identifica un obiettivo strumentale, che contribuisce a rendere il fattore fiscale ininfluenza sulle posizioni e sulle scelte degli operatori economici che operano dentro il mercato, o vogliono entrarvi³¹. La finalità dell'imposta è, infatti, la tassazione del consumo. Tale obiettivo è raggiunto attraverso il peculiare meccanismo³² applicativo del tributo

³¹ La neutralità fiscale nell'IVA si manifesta anche nei rapporti commerciali con le imprese e i mercati terzi. Si veda l'articolo 206 del TFUE secondo cui *“L'Unione, tramite l'istituzione di un'unione doganale ... contribuisce nell'interesse comune allo sviluppo armonioso del commercio mondiale, alla graduale soppressione delle restrizioni agli scambi internazionali e agli investimenti esteri diretti, e alla riduzione delle barriere doganali e di altro tipo”*.

³² Cfr. Gallo F., in *“Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto”*, Roma 1974, secondo cui è proprio il suo meccanismo di funzionamento, articolato su precisi strumenti giuridici al servizio della neutralità concorrenziale, cui corrispondono specifiche posizioni soggettive nei rapporti fiscali (cioè il diritto alla detrazione e il diritto alla traslazione /rivalsa, ovvero a costituirsi, nei confronti dei propri clienti, creditori dell'imposta dovuta allo Stato), a qualificare l'imposta quanto a funzione e natura, e a costituire l'asse attorno al quale l'intera struttura del tributo (plurifase non cumulativo) è stata edificata.

basato sull'addebito in fattura (rivalsa) e detrazione. Tale modalità tecnico-giuridica con attua la neutralità dell'IVA per gli operatori economici e "giuridicizza" la traslazione economica, con carattere di generalità, in modo neutrale e non distorsivo, dell'imposta dal cedente al cessionario e così via fino al consumatore finale. La neutralità del modello impositivo europeo è, tuttavia, un obiettivo raggiungibile concretamente solo in presenza di una sua attuazione unica ed univoca. Fin quando, invece, la stessa disciplina europea subordina la sua piena attuazione ad un processo di realizzazione progressivo, graduale e solo tendenziale, anche per ragioni politiche, l'imperfetta neutralità dell'IVA è il risultato di un bilanciamento di esigenze concorrenti³³.

1.5 Enti pubblici e mercato interno

Nell'esercizio di prerogative proprie dei pubblici poteri non si ravvisa in capo agli enti pubblici un collegamento con il

³³ Cfr. in proposito Mondini A., in *"Il principio di neutralità nell'IVA, tra mito e (perfettibile) realtà, in "I principi europei del diritto tributario"*, pag. 269, a cura di Adriano Di Pietro e Thomas Tassani, CEDAM 2013. Secondo l'Autore la disciplina europea dell'IVA incorpora un principio di neutralità imperfetta: non solo nel momento in cui la condiziona all'estensione dell'armonizzazione; non solo perché disciplina espressamente eccezioni alla neutralità impositiva che la rendono un obiettivo tendenziale piuttosto che un risultato acquisito; ma anche quando consente agli Stati di adottare misure particolari di deroga al modello giuridico di imposizione delineato nella direttiva, al fine di evitare evasione, elusione e abusi nonché di semplificare la riscossione dell'imposta.

mercato, nell'accezione dell'IVA. Tale collegamento sorge quando l'ente pubblico esercita attività od operazioni, ancorché strettamente connesse all'uso di prerogative di pubblico interesse, di natura economica.

In tali ipotesi, senza volere anticipare quanto sarà, nel prosieguo, dettagliatamente esposto, la disciplina Iva degli enti pubblici crea una speciale categoria di operatori economici esclusi dall'IVA, nei limiti in cui tale esclusione non provochi "distorsioni della concorrenza di una certa importanza", ovvero - per le attività specificamente elencate nell'allegato I della Direttiva Iva - sempre che tali distorsioni siano "trascurabili".

Nel predetto quadro, il rapporto tra Pubblica Autorità e mercato interno trova la sua sintesi nella ricerca di una definizione della distorsione di concorrenza che giustifica l'assoggettamento ad Iva delle attività economiche svolte dagli enti pubblici, in quanto pubbliche autorità³⁴. Definizione che non

³⁴ L'espressione "in quanto pubblica autorità", come deciso nella sentenza 17 ottobre 1989, cause riunite C-231/87 e C-129/88, e sentenza 15 maggio 1990, C-4/89, *Carpaneto Piacentino I e II* (2), si riferisce alle modalità di esercizio dell'attività economica, non all'oggetto diretto o indiretto di questa (ad es. il fatto che riguardi la gestione del demanio), né alle finalità perseguite dall'ente pubblico. Ciò che conta è il regime giuridico, applicato in base al diritto nazionale, secondo cui l'ente pubblico svolge direttamente l'attività. Quando l'attività è caratterizzata dall'uso di prerogative di diritto pubblico (ad es. l'esercizio di poteri autorizzativi o sanzionatori, come nel caso della gestione della viabilità e della sosta su suolo stradale), allora il requisito di "pubblica autorità" sussiste. Quando invece l'ente opera *iure privatorum*, secondo lo stesso regime cui sono sottoposti gli operatori

può essere limitata con riguardo mercato locale in cui l'ente svolge la sua attività, in relazione al territorio su cui esercita le proprie competenze o funzioni ma va ricercata con riguardo all'esercizio di una data attività in quanto tale³⁵.

Si prescinde, quindi, dalla circostanza che gli enti pubblici si confrontino o meno con una concorrenza a livello del mercato locale sul quale esercitano la loro attività. Assume rilievo, invero, il mercato in una dimensione più ampia di quello locale. In tal modo, il rispetto del principio di neutralità fiscale è garantito, dato che tutti gli enti di diritto pubblico sono o assoggettati all'IVA o non vi sono assoggettati, per la stessa attività esercitata.

economici privati e non secondo il diverso regime speciale di diritto pubblico, suo proprio, l'attività economica non è svolta "in quanto pubblica autorità. Cfr. in proposito Mondini A. *Poteri pubblici locali e distorsioni di concorrenza: la Corte di Giustizia "riscrive" il regime Iva delle attività svolte "in quanto pubblica autorità"*, in Rivista diritto tributario", 2009, IV, pag. 211.

³⁵ Cfr Corte di Giustizia, sentenza 13 dicembre 2007, C-408/06, Franz Gotz secondo cui il mercato di riferimento rilevante ai fini dell'esame della questione se il fatto di non considerare soggetto passivo un punto vendita di quote latte che fa parte di un organismo di diritto pubblico, provochi "*distorsioni di concorrenza di una certa importanza*" è l'ambito di cessione che costituisce il mercato geografico rilevante per determinare l'esistenza di distorsioni di concorrenza di una certa importanza. Tale interpretazione è stata superata con la successiva sentenza del 16 dicembre 2008, C-288/07, Isle of Wight secondo cui le distorsioni di concorrenza di una certa importanza che sarebbero provocate dal non assoggettamento degli enti di diritto pubblico operanti in quanto autorità pubbliche devono essere valutate con riferimento all'attività in questione, in quanto tale, senza che tale valutazione abbia per oggetto un mercato locale in particolare. Prendendo in considerazione non soltanto la concorrenza attuale, ma anche la concorrenza potenziale, purché la possibilità per un operatore privato di entrare sul mercato rilevante sia effettiva, e non meramente ipotetica.

Tale mercato di riferimento è, dunque, delimitato dal diritto nazionale in cui l'ente pubblico opera. Da questo, infatti, dipendono la definizione e qualificazione delle funzioni degli enti pubblici. Nell'attuale sistema europeo dell'IVA, può affermarsi, quindi, che il rapporto tra autorità pubblica e mercato interno si caratterizza per l'affermazione del primato del diritto nazionale rispetto a quello dell'Unione Europea. Il mercato di riferimento per valutare le distorsioni di concorrenza non è quello interno europeo ma solo quello nazionale. Ciò, in nome dell'autonomia che la Direttiva riserva agli Stati membri nello stabilire quali attività (diverse da quelle elencate nell'allegato I della Direttiva) escludere da Iva perché, ad esempio, connesse all'esercizio di una funzione pubblica nazionale³⁶.

La caratteristiche del rapporto tra pubblica autorità e mercato interno evidenziano, quindi, la non coerenza della disciplina IVA degli enti pubblici rispetto all'intero sistema

³⁶Cfr. in proposito Mondini A. *Poteri pubblici locali e distorsioni di concorrenza: la Corte di Giustizia "riscrive" il regime Iva delle attività svolte "in quanto pubblica autorità"*, in *Rivista diritto tributario*, 2009, IV, pag. 211, secondo cui "Se l'esistenza di una distorsione di concorrenza, ai sensi dell'art. 13, punto 1, della Direttiva, dovesse essere verificata prendendo come parametro di riferimento tutti i 27 mercati nazionali compresi nel mercato comune, ciò significherebbe che il limite alla possibilità di escludere da Iva l'esercizio di una data attività economica connessa all'espletamento di funzioni pubbliche dipenderebbe per ogni Stato membro dalle scelte che gli altri Stati europei hanno compiuto circa l'imponibilità o meno di quell'attività all'interno del proprio ordinamento delle funzioni pubbliche nazionali".

europeo dell'IVA. Essa compromette la stessa funzione dell'IVA: quella originaria di garanzia di neutrale imposizione sui consumi in un unico mercato interno che operi a supporto dell'esercizio delle libertà economiche e non sembra, peraltro, più giustificata dal nuovo ruolo degli enti pubblici la cui attività economica è sempre più strumentale all'esigenze di finanziamento degli enti pubblici.

Nell'attuale sistema, inoltre, il rapporto tra autorità pubblica e mercato interno si caratterizza, infatti, per l'affermazione del primato del diritto nazionale da cui dipendono la definizione e qualificazione delle funzioni degli enti pubblici.

Le distorsioni concorrenziali che così si producono all'interno di ciascuno Stato membro, ancorché giustificate dall'attuale disciplina IVA degli enti pubblici, rischiano, tuttavia, di non rimanere limitate al solo mercato nazionale. Per evitare che tale situazione possa compromettere il buon funzionamento del mercato la Corte di Giustizia³⁷, chiamata a pronunciarsi sulla

³⁷ Cfr. Corte di Giustizia, 6 novembre 2008, C-291/07, Skatteverket, punto 35, secondo cui *“il destinatario di una prestazione di servizi di consulenza fornita da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro, il quale destinatario esercita allo stesso tempo attività economiche e attività che esulano dall'ambito di applicazione di tali direttive, deve essere considerato avente la qualità di soggetto passivo, anche se la detta prestazione è utilizzata solo per il fabbisogno di queste ultime attività”*. Secondo la Corte, la predetta conclusione una siffatta interpretazione facilita l'attuazione della territorialità, rendendo possibile una gestione semplice, sul luogo della prestazione di servizi, delle regole della

disciplina applicabile ad una fondazione svedese che svolgeva attività sia economiche sia di altra natura e che acquistava dalla Danimarca servizi di consulenza, ha ritenuto che la circostanza che l'ente pubblico utilizzi beni e servizi acquistati da altri operatori economici - stabiliti in altri Stati membri dell'UE - per attività che esulano dal campo di applicazione dell'IVA non osta all'applicazione delle regole ordinariamente applicabili tra operatori economici.

Una siffatta interpretazione è stata ritenuta conciliante con l'obiettivo di evitare i rischi di doppia imposizione e di non imposizione. Ciò, altresì, facilita l'attuazione delle regole di territorialità, rendendo possibile una gestione semplice, sul luogo della prestazione di servizi, delle regole della riscossione dell'imposta e della prevenzione dell'evasione fiscale. Infatti, il prestatore di servizi deve soltanto accertare che il destinatario abbia la qualità di soggetto passivo per stabilire se il luogo della prestazione di servizi si trovi nello Stato membro ove egli è

riscossione dell'imposta e della prevenzione dell'evasione fiscale. Infatti, il prestatore di servizi deve soltanto accertare che il destinatario abbia la qualità di soggetto passivo per stabilire se il luogo della prestazione di servizi si trovi nello Stato membro ove egli è stabilito o nello Stato membro ove è situata la sede dell'attività del destinatario. Inoltre, tale interpretazione è conforme agli obiettivi e alle regole di funzionamento del regime comunitario dell'IVA in quanto assicura, in una situazione quale quella di cui alla causa principale, che il consumatore finale della prestazione di servizi sopporti il costo finale dell'IVA dovuta.

stabilito o nello Stato membro ove è situata la sede dell'attività del destinatario.

Inoltre, tale interpretazione è stata ritenuta conforme agli obiettivi e alle regole di funzionamento del regime intra-Ue, in quanto assicura che il consumatore finale della prestazione di servizi sopporti il costo finale dell'IVA dovuta.

Una siffatta interpretazione è conforme anche al principio della certezza del diritto e consente inoltre di ridurre l'onere che grava sui commercianti operanti in tutto il mercato unico nonché di facilitare la libera circolazione dei servizi. Pertanto, se le condizioni cui è soggetta l'applicazione dell'IVA sono state soddisfatte, il destinatario del servizio è debitore dell'IVA in ragione delle prestazioni di servizi di cui egli fruisce, indipendentemente dal fatto che esse siano o meno state fornite per il fabbisogno di attività non rientranti nell'ambito di applicazione delle dette direttive.

1.6 Validità del modello impositivo europeo: crisi della piena attuazione.

Il modello impositivo europeo dell'IVA si fonda sul principio dell'armonizzazione delle discipline nazionali³⁸. La piena affermazione del modello impositivo europeo è, tuttavia, ostacolata dall'inefficace ovvero inefficiente attuazione da parte degli Stati membri e delle proprie Autorità fiscali, nonché dall'inadeguatezza del modello impositivo europeo per quanto riguarda la tassazione delle transazioni intra-UE³⁹.

Sotto tale profilo, la fiducia nel modello impositivo europeo non è stata accompagnata, nel tempo, da scelte politiche e conseguenti modifiche alla disciplina europea che permettessero di:

- armonizzare le varie discipline nazionali in materia di base imponibile e aliquote. L'armonizzazione incompiuta rappresenta

³⁸ Cfr. Buzzacchi C., *“La concorrenza ed il principio comunitario di neutralità fiscale”*, in *Concorrenza e Mercato*, fasc. 0/2012, pag. 513 e ss. Secondo l'autore *“L'intero sistema fiscale europeo si fonda sul principio dell'armonizzazione e del ravvicinamento delle legislazioni. L'art. 114 TFUE attribuisce alle istituzioni europee una competenza normativa generale in relazione al ravvicinamento, mentre l'art. 113 utilizza il termine armonizzazione con riferimento alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo e ad altre imposte indirette. L'obiettivo dell'armonizzazione non dà fondamento ad una generale potestà normativa impositiva dell'ordinamento comunitario, né tanto meno i Trattati attribuiscono all'Unione europea una competenza generale in materia fiscale”*.

³⁹ Cfr. consultazione pubblica avviata dalla Commissione europea, con il c.d. libro verde sul futuro dell'Iva - COM (2010) 695 final, pubblicato sul sito internet della Commissione europea.

un effettivo ostacolo al funzionamento del mercato interno e un incentivo alle frodi fiscali che sono progressivamente sviluppate sul piano intra-UE;

- adottare efficaci mezzi di controllo sulle transazioni intra-UE limitando se non addirittura vincendo il pericolo di frode fiscale alimentato dall'attuale carenza di mezzi di controllo che appaiono caratterizzati da limiti "accertativi" territoriali;

- cambiare il regime degli scambi intra-UE, nella consapevolezza della sua attuale inadeguatezza, introducendo regimi che permettano o di garantire un rapporto diretto tra imposizione all'origine e finanziamento dello Stato del consumo ovvero accettare l'attuale scelta impositiva (nello Stato membro di destinazione) ma differenziare le operazioni intra-UE dal complesso delle operazioni economiche che concorrono a formare il volume d'affari dell'operatore economico;

- riconoscere negli anni futuri l'importanza crescente del mercato interno rispetto a quelli nazionali per la sempre maggiore integrazione dell'economia europea e per il suo sempre più elevato grado d'internazionalizzazione.

La realizzazione di questo obiettivi presupporrebbe la soccombenza dell'interesse degli Stati membri UE alla

conservazione della propria sovranità fiscale in favore dell'interesse, sovranazionale e comune, alla creazione di un efficiente mercato interno capace di rendere maggiori benefici agli stessi Stati membri.

Il miglior funzionamento e rafforzamento del mercato interno, anche nell'attuale contesto economico, richiede all'Unione Europea e ai suoi Stati membri di aggiornare l'attuale disciplina dell'IVA alla realtà del mercato unico, superando la semplice sincronizzazione delle discipline nazionali quali somma di regimi in un contesto di somma di singoli mercati nazionali.

In mancanza di ciò, il sistema europeo dell'IVA, anche a causa degli ostacoli politici nazionali dei singoli Stati membri, rischia di non essere più in grado di sostenere il buon funzionamento del mercato unico e di risultare limitativo delle libertà economiche degli operatori economici. Operatori che sono, peraltro, costretti a sopportare ingenti oneri amministrativi derivanti dalla necessità di conformarsi alle diverse regole e procedure di ventotto (28) Stati membri e delle relative Autorità tributarie.

CAPITOLO 2°

LA SOGGETTIVITÀ PASSIVA IVA NEL DIRITTO DELL'UNIONE EUROPEA

CAPITOLO 2°

LA SOGGETTIVITÀ PASSIVA IVA

NEL DIRITTO DELL'UNIONE EUROPEA

SOMMARIO: 2.1 I criteri per l'attribuzione dello status di soggetto passivo: previsione giuridica dei caratteri economici dell'operatore. 2.2 Sulla natura economica dell'attività. 2.3 Sull'esercizio indipendente dell'attività economica. 2.4 Sul fine di ricavarne introiti aventi carattere di stabilità. 2.5 Il rapporto tra soggettività passiva e diritto alla detrazione dell'Iva a monte: rispetto del principio di neutralità.

2.1 I criteri per l'attribuzione dello status di soggetto passivo: previsione giuridica dei caratteri economici dell'operatore

In forza delle finalità di generalità e neutralità che caratterizzano il modello impositivo europeo, la Direttiva IVA

mira a fondare il predetto modello impositivo su una ampia definizione di soggetto passivo, riconducibile ad una concezione unitaria dell'operatore economico.

L'articolo 9, paragrafo 1, della Direttiva IVA stabilisce, infatti, che *“Si considera soggetto passivo chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività”*.

La predetta definizione privilegia caratteri e finalità economiche nel definire chi siano i soggetti passivi dell'IVA. Ciò, coerentemente alle esigenze di natura operativa e commerciale sottese al sistema europeo dell'IVA: colpire economicamente i consumi, evitare distorsioni di concorrenza a danno delle operazioni commerciali concluse fra operatori economici stabiliti in diversi Stati membri UE e, conseguentemente, discriminazioni fra gli stessi operatori economici, senza che assuma rilievo la ricostruzione della capacità contributiva del soggetto (consumatore finale) inciso dal tributo.

Ciò comporta che, ai fini dell'attribuzione della soggettività passiva IVA, assume rilievo unicamente la sostanza economica delle operazioni poste in essere rispetto alla forma

giuridica del soggetto agente⁴⁰. Ai fini della definizione di soggetto passivo rileva, quindi, esclusivamente la qualificazione in termini economici delle operazioni che esso pone in essere⁴¹. In altri termini, ai fini della qualifica di soggetto passivo dell'IVA ciò che rileva è il profilo oggettivo sostanziale del soggetto agente.

Non assume importanza, invece, la veste giuridica del soggetto agente e la natura dell'attività esercitata. Ciò, risulta chiaramente dal tenore letterale della Direttiva IVA che al citato articolo 9, paragrafo 1, esclude qualsiasi rilevanza alla qualificazione dell'attività (impresa o professione) ed alla natura giuridica del soggetto agente (persona fisica o ente collettivo, soggetto di diritto privato o di diritto pubblico).

Coerentemente a quanto detto, la Direttiva IVA non prevede meccanismi di attribuzione automatica della soggettività passiva che, pertanto, non può prescindere dalla verifica del carattere economico dell'attività svolta. La rilevanza soggettiva

⁴⁰ Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lett. a) e c) della Direttiva 2006/112/CE, sono soggette all'IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

⁴¹ L'unitarietà della definizione di operatore economico, esistente sin dalla II Direttiva (67/228/CEE) trova un riscontro nel modello di convenzione contro le doppie imposizioni elaborato dall'OCSE in materia di imposte dirette, che nella versione vigente dal 2000 ha soppresso l'art. 14 sulle libere professioni, trasferite all'art. 7 sulle attività d'impresa.

dell'operatore economico è data non solo dal suo status, appunto, di soggetto passivo, ma anche dalla sua qualità, intesa come utilizzo della qualifica di operatore economico nello svolgimento delle operazioni, siano esse attive ovvero passive.

Nel sistema europeo dell'IVA la soggettività passiva è attribuita a chiunque eserciti, in modo indipendente, ed in qualsiasi luogo, un'attività economica, che dia luogo, anche solo prospetticamente, alla effettuazione di operazioni che rientrano nella sfera di applicazione dell'imposta.

La soggettività passiva d'imposta può sussistere, pertanto, anche quando le cessioni di beni e le prestazioni di servizi che caratterizzano l'attività economica non siano state ancora effettuate.

Si afferma, così, una nozione unitaria di soggetto passivo individuato come esercente un'attività economica che determina o sia in grado di determina l'effettuazione di operazioni appartenenti al campo di applicazione dell'imposta.

Ciò, coerentemente al principio della neutralità dell'imposta che implica il riconoscimento della qualità di soggetto passivo IVA già in presenza della semplice effettuazione di atti preparatori all'effettivo esercizio di

un'attività economica. Atti preparatori consistenti nel sostenimento di spese di investimento effettuate ai fini di una data e futura operazione e che, quindi, possono far ritenere integrato l'esercizio di un'attività economica. Del resto, sarebbe in contrasto con il suddetto principio di neutralità fiscale ritenere che tali attività rilevino solo dal momento in cui siano effettivamente poste in essere operazioni attive⁴².

Giova evidenziare, sul punto, che i criteri di valutazione della soggettività passiva IVA devono essere utilizzati ed applicati con le regole sopra esposte, anche con riguardo ai soggetti extra-UE, che effettuano transazioni con soggetti UE. Ciò, è particolarmente rilevante ai fini dell'applicazione delle regole di territorialità dell'IVA che prevedono alcune eccezioni alla uniformità e generalità della nozione di soggetto passivo IVA.

E' il caso delle disposizioni introdotte con la Direttiva del Consiglio del 28 febbraio 2008, n. 2008/8/CE⁴³ che hanno

⁴² Cfr. Corte di Giustizia, sentenze: 14 febbraio 1985, causa C-268/83, Rompelman; 26 marzo 1987, causa C-235/85; Commissione delle Comunità europee/Regno dei Paesi bassi; 29 febbraio 1996, causa C-110/94, Inzo.

⁴³ La Direttiva 2008/8/ce del consiglio del 12 febbraio 2008 che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi è stata pubblicata nella Gazzetta ufficiale dell'Unione europea L44/11.

modificato le disposizioni della Direttiva IVA concernenti il luogo di tassazione delle prestazioni di servizi⁴⁴.

Le nuove regole⁴⁵ di individuazione del luogo di tassazione delle prestazioni di servizi richiedono la verifica della natura giuridica del committente: soggetto passivo IVA che agisce in quanto tale o consumatore privato. In particolare, l'articolo 43 Direttiva IVA prevede che: *“ai fini dell'applicazione delle regole relative al luogo delle prestazioni di servizi:*

1) il soggetto passivo che esercita parimenti attività o effettua operazioni non considerate cessioni di beni né prestazioni di servizi imponibili ai sensi dell'art. 2, paragrafo 1, è considerato soggetto passivo riguardo a tutte le prestazioni che gli sono rese;

⁴⁴ Le nuove regole si sono poste l'intento di realizzare una semplificazione della disciplina previgente, fissando come luogo d'imposizione il luogo in cui avviene il consumo effettivo del servizio, a vantaggio sia di una maggiore certezza del diritto, sia di una maggiore armonizzazione dell'imposta

La Commissione Europea ha emanato il Regolamento Attuativo n. 282 del 15 marzo 2011 che persegue il duplice obiettivo di:

- fornire l'interpretazione autentica della disposizioni della nuova direttiva 2006/112/CE;
- rifondere il Regolamento 1777/2005 per allinearne la struttura a quella della Direttiva 2006/112/CE.

⁴⁵ Cfr. Art. 44 della direttiva 2006/112/CE secondo cui *“Il luogo delle prestazioni di servizi resi a un soggetto passivo che agisce in quanto tale è il luogo in cui questi ha fissato la sede della propria attività economica (...)”*. Vedi anche art 45 della direttiva 2006/112/CE secondo cui *“Il luogo delle prestazioni di servizi resi a persone che non sono soggetti passivi è il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica (...)”*.

2) *la persona giuridica che non è soggetto passivo e che è identificata ai fini dell'IVA è considerata soggetto passivo*".

La citata norma europea sulla territorialità delle prestazioni di servizi afferma, quindi, un principio di soggettività passiva totalizzante sulla base di parametri oggettivi senza dare alcun rilievo alla circostanza che l'acquisto sia destinato alla sfera istituzionale o commerciale del destinatario⁴⁶.

Secondo tali disposizioni, la nozione di soggetto passivo è estesa anche a determinate categorie di enti non commerciali, limitatamente alle prestazioni di servizi da essi ricevute e si distingue da quella attribuita agli enti non soggetti passivi dell'IVA, per il mero fatto di essere identificati ossia, titolari di partita Iva, al sol fine semplificatorio e strumentale dell'assolvimento del tributo dovuto in relazione agli acquisti intra-UE di beni e servizi nello Stato membro di consumo⁴⁷.

⁴⁶ Cfr. art. 17 del Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del consiglio del 15 marzo 2011 recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto secondo cui :

"1. Se il luogo della prestazione di servizi dipende dalla circostanza che il destinatario sia o meno un soggetto passivo, lo status del destinatario è determinato sulla base degli articoli da 9 a 13 e dell'articolo 43 della direttiva 2006/112/CE.

2. Un ente non soggetto passivo, che è identificato o è tenuto all'identificazione ai fini IVA a norma dell'articolo 214, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112/CE in quanto i suoi acquisti intracomunitari di beni sono soggetti ad IVA o poiché ha esercitato l'opzione per l'assoggettamento all'IVA di tali operazioni, è un soggetto passivo ai sensi dell'articolo 43 di tale direttiva".

⁴⁷ Cfr. Corte di Giustizia, 6 novembre 2008, C-291/07, Skatteverket, punto 35, secondo cui *"il destinatario di una prestazione di servizi di consulenza fornita da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro, il quale destinatario esercita*

2.2 Sulla natura economica dell'attività

Per definire la figura del soggetto passivo, considerata la filosofia che ispira la Direttiva IVA, secondo cui il requisito soggettivo è caratterizzato da un contenuto marcatamente oggettivo, occorre definire la nozione di attività economica.

Quest'ultima nozione funge da elemento indispensabile per l'individuazione del soggetto passivo: dove è possibile affermare l'esistenza di un'attività economica, allora si avrà anche la qualifica del soggetto agente come soggetto passivo dell'imposta.

La nozione di attività economica è definita dall'articolo 9, paragrafo 1, secondo periodo, della Direttiva IVA, secondo cui *“Si considera attività economica ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le*

allo stesso tempo attività economiche e attività che esulano dall'ambito di applicazione di tali direttive, deve essere considerato avente la qualità di soggetto passivo, anche se la detta prestazione è utilizzata solo per il fabbisogno di queste ultime attività”. Secondo la Corte, la predetta conclusione una siffatta interpretazione facilita l'attuazione della territorialità, rendendo possibile una gestione semplice, sul luogo della prestazione di servizi, delle regole della riscossione dell'imposta e della prevenzione dell'evasione fiscale. Infatti, il prestatore di servizi deve soltanto accertare che il destinatario abbia la qualità di soggetto passivo per stabilire se il luogo della prestazione di servizi si trovi nello Stato membro ove egli è stabilito o nello Stato membro ove è situata la sede dell'attività del destinatario. Inoltre, tale interpretazione è conforme agli obiettivi e alle regole di funzionamento del regime comunitario dell'IVA in quanto assicura, in una situazione quale quella di cui alla causa principale, che il consumatore finale della prestazione di servizi sopporti il costo finale dell'IVA dovuta.

attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità”.

Tale nozione costituisce uno dei pilastri giuridici fondamentali sul quale poggia il sistema europeo dell’IVA e costituisce il criterio principale per l’appartenenza alla categoria dei soggetti passivi dell’imposta.

La nozione di attività economica ha una portata assai ampia. Essa comprende tutte le fasi della produzione e distribuzione, nonché della prestazione di servizi⁴⁸, a prescindere dalla forma giuridica del soggetto che le effettua.

Il carattere ampio ed oggettivo della nozione di attività economica rappresenta una manifestazione speciale dei principi generali a tutela della concorrenza enunciati nel Trattato CE. Ciò, è confermato dalla circostanza che il modello europeo dell’IVA nasce con l’esigenza di sostituire i modelli preesistenti negli Stati membri anche a garanzia della concorrenza nel mercato interno.

⁴⁸ Cfr. Corte di Giustizia, sentenze: 26 marzo 1987, causa C-235/85, Commissione delle Comunità europee/Regno dei Paesi bassi; 15 giugno 1989, causa 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties; 4 dicembre 1990, causa C-186/89, W.M. van Tien; 26 settembre 1996, causa C-230/94;

Si tratta di una nozione collegata a quella di soggetto passivo, proprio a corollario necessario del principio di neutralità del sistema europeo dell'IVA. Il massimo della neutralità si raggiunge, del resto, allorché la categoria dei soggetti passivi è quanto più possibile estesa.

L'analisi che precede mette in rilievo la vastità della sfera d'applicazione della nozione di attività economica, nonché il suo carattere obiettivo, nel senso che l'attività viene considerata di per sé, indipendentemente dalle sue finalità o dai suoi risultati. Ciò, in ossequio al principio di neutralità che caratterizza il sistema europeo dell'IVA⁴⁹.

Al legislatore dell'Unione interessa, infatti, ricomprendere nell'area di applicazione del tributo tutte le attività economiche che intervengono nel ciclo produttivo-distributivo dei beni e servizi⁵⁰.

In linea di principio, perfino operazioni illecite rientrano nell'ambito di applicazione della Direttiva IVA e sono soggette

⁴⁹Cfr. Corte di Giustizia 26 marzo 1987, causa C-235/85, Commissione delle Comunità europee/Regno dei Paesi bassi.

⁵⁰Cfr. Corte di Giustizia, sentenze: 26 marzo 1987, causa C-235/85, Commissione delle Comunità europee/Regno dei Paesi bassi; 15 giugno 1989, causa 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties.

all'IVA⁵¹. E' bene, tuttavia, evidenziare che la rilevanza, ai fini IVA, dell'operazione, anche se illecita, è data dalla sua comparabilità con altre operazioni, effettuate in modo lecito, e, quindi, nel presupposto che esista una concorrenza tra le predette operazioni.

È fatta eccezione solo per attività completamente estranee a settori economici leciti. Tale eccezione riguarda, però, solo beni o servizi soggetti a divieto tassativo nel territorio della Comunità i quali, a causa della loro stessa natura e delle loro speciali caratteristiche, non possono essere messi in commercio o introdotti in circuiti economici.

La nozione di attività economica è stata definita anche in senso negativo.

Non costituisce, di per sé, un'attività economica il mero esercizio del diritto di proprietà da parte del titolare ovvero il semplice acquisto o la detenzione di quote societarie né la cessione di partecipazioni, in quanto tali operazioni non comportano lo sfruttamento di un bene al fine di ricavarne

⁵¹Cfr. Corte di Giustizia, sentenze: 5 luglio 1988, causa C- 289/86, Happy Family; causa 294/82, Senta Einberger; 2 agosto 1993, causa C-111/92, Lange; 28 maggio 1998, causa C-3/97, Goodwin e Unstead; 29 giugno 2000, causa C-455/98, Salumets e altri; 13 dicembre 2007, causa C-408/06, Franz Götz.

introiti che abbiano carattere di stabilità, giacché l'eventuale dividendo è frutto della mera proprietà del bene.

Ciò non vale, tuttavia, qualora, fatti salvi i diritti conferiti al titolare delle partecipazioni in qualità di azionista o socio, la partecipazione sia accompagnata da un'interferenza diretta o indiretta nella gestione della società, caso in cui l'operazione è assoggettabile ad imposta.

In conclusione, si può sostenere che quando si tratta di riconoscere la rilevanza di un'attività concretamente esercitata occorre verificare la sussistenza delle caratteristiche proprie di un'attività economica quali: l'economicità delle operazioni poste in essere, l'obiettivo commerciale, il collegamento con il mercato, l'abitudine e l'indipendenza.

La rispondenza ai presupposti delineati, permette di riconoscere la soggettività passiva, l'imponibilità delle operazioni poste in essere e il diritto alla detrazione dell'IVA assolta.

Occorre procedere, quindi, ad un esame di stampo sostanzialmente oggettivo, in cui assumono rilevanza i dati concretamente riscontrabili, tra cui vengono indicati come possibili indici le modalità di svolgimento dell'attività, la

tipologia dei beni utilizzati ed il collegamento tra questi e l'attività svolta.

In particolare, la Corte di giustizia ha evidenziato come occorra preliminarmente verificare la destinazione naturale del bene utilizzato, in relazione alla sua attitudine fisiologica ad essere utilizzato esclusivamente per fini economici oppure anche ad uso privato.

Il fatto che un bene si presti ad uno sfruttamento esclusivamente economico basta, di regola, per far ammettere che il proprietario lo utilizza per esercitare attività economiche e, quindi, per realizzare introiti aventi un certo carattere di stabilità. Per contro, se per sua natura, un bene può essere usato, sia per scopi economici, sia a fini privati, occorre esaminare l'insieme delle circostanze del suo sfruttamento per stabilire se esso sia utilizzato per ricavarne introiti aventi effettivamente un certo carattere di stabilità⁵².

In sintesi, come affermato dalla giurisprudenza della Corte di giustizia, si tratta di verificare se l'operazione posta in essere sia semplicemente espressione dell'esercizio del diritto di

⁵²Cfr. Corte di giustizia, sentenze: 20 giugno 2013, causa C-219/12, Fucksas; 19 luglio 2012, causa C-263/11, Ainars Redlihs, 15 settembre 2011, causa C-180/10 e C-181/10, Iaroslav Slaby e coniugi Kuc, 26 settembre 1996, causa C-230/94, Renate Enkler contro Finanzamt Homburg, punti 28 e 29; 4 dicembre 1990, C-186/89, W.M. Van Tiem.

proprietà da parte del suo titolare persona fisica oppure sia la risultante di un insieme di attività finalizzate all'ottenimento dei risultati economici e svolte con le modalità tipiche che potrebbero caratterizzare un'attività economica.

In tale quadro, l'atteggiamento statico dell'operatore porta a far ritenere che egli abbia semplicemente esercitato le prerogative di proprietario del bene. Un coinvolgimento dinamico della persona fisica potrebbe, al contrario, essere sintomatico di uno svolgimento articolato di attività, potenzialmente idoneo a configurare l'esercizio di un'attività economica. Al fine di verificare l'esistenza o meno dell'attività economica, rilevano la durata del periodo di sfruttamento del bene, l'entità della clientela, l'ammontare delle entrate; tutti aspetti da prendere attentamente in considerazione assieme ad altri possibili elementi di valutazione.

2.3 Sull'esercizio indipendente dell'attività economica⁵³

Ulteriore elemento preso in considerazione dalla Direttiva IVA, ai fini della soggettività passiva, è il modo di esercizio

⁵³Cfr. Corte di Giustizia, sentenze: 26 marzo 1987, causa C-235/85, Commissione delle Comunità europee/Regno dei Paesi bassi; 27 gennaio 2000, causa C-23/98, Heerma; 6 novembre 2003, cause riunite C-78/02 Karageorgou e altri.

dell'attività economica. Ciò, ancorché l'articolo 9 della Direttiva IVA non definisce espressamente cosa debba intendersi per esercizio indipendente dell'attività economica, come avveniva in passato con la c.d. VI Direttiva IVA⁵⁴.

L'indipendenza dell'attività economica esercitata contribuisce a delineare la portata della nozione di attività economica rilevante ai fini dell'Iva. In proposito, l'articolo 10 della Direttiva IVA specifica cosa debba intendersi per attività indipendente, escludendo tutti i soggetti vincolati da un rapporto di subordinazione⁵⁵, avendo riguardo alle condizioni di lavoro, alla retribuzione e al regime di responsabilità connesso al lavoro svolto⁵⁶. Un vincolo di subordinazione non sussiste ogni qual volta il soggetto agente sopporti il rischio economico della sua attività⁵⁷. L'attribuzione dello status di soggetto passivo dell'IVA richiede, pertanto, che l'attività economica posta in

⁵⁴ L'art. 4, n. 4, comma 1, della c.d. VI Direttiva definiva l'espressione "*in modo indipendente*" in maniera negativa, prevedendo l'esclusione dall'imposizione per "*i lavoratori indipendenti ed altre persone se essi sono vincolati al rispettivo datore di lavoro da un contratto di lavoro subordinato o da qualsiasi altro rapporto giuridico che introduca vincoli di subordinazione in relazione alle condizioni di lavoro e di retribuzione ed alla responsabilità del datore di lavoro*". Ancora prima, nell'ambito della II Direttiva, l'all. A, punto 2, all'art. 4, disponeva: "*Scopo dell'espressione in modo indipendente è soprattutto di sottrarre all'imposizione i dipendenti vincolati al loro datore di lavoro da un contratto di lavoro subordinato*".

⁵⁵ Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 27 gennaio 2000, causa C-23/98, Heerma.

⁵⁶ Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 18 ottobre 2007, causa C-355/06, J.A. van der Steen.

⁵⁷ Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 25 luglio 1991, causa C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla.

essere sia esercitata in nome proprio, per proprio conto e sotto la propria responsabilità. Ciò significa che il requisito dell'esercizio indipendente dell'attività economica richiede che l'attività economica sia effettivamente svolta in via autonoma ed esclusiva e, pertanto, attribuibile all'operatore economico.

L'indipendenza non riguarda, quindi, genericamente il regime giuridico o la professione del soggetto agente, bensì le circostanze particolari nelle quali tale attività viene esercitata⁵⁸.

2.4 Sul fine di ricavarne introiti aventi carattere di stabilità

Ulteriore caratteristica che contribuisce a delineare la portata della nozione di attività economica rilevante ai fini dell'IVA è la stabilità degli introiti da essa derivanti.

Essa, seppur sotto il profilo letterale dell'articolo 9 della Direttiva IVA, appare riferita alla finalità di ricavare introiti dall'attività posta in essere, in realtà è elemento qualificante le

⁵⁸ Cfr. articolo 11 della Direttiva IVA secondo cui *“Previa consultazione del comitato consultivo dell'imposta sul valore aggiunto (in seguito denominato «comitato IVA»), ogni Stato membro può considerare come un unico soggetto passivo le persone stabilite nel territorio dello stesso Stato membro che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi.*

Uno Stato membro che esercita l'opzione prevista al primo comma, può adottare le misure necessarie a prevenire l'elusione o l'evasione fiscale mediante l'esercizio di tale disposizione”. Secondo la predetta Disposizione, la questione dell'indipendenza travalica, così, il modo del rapporto giuridico secondo cui l'attività viene esercitata, per giungere alla definizione del soggetto passivo come “unico” operatore al quale tale attività possa essere riferita.

operazioni in cui si estrinseca l'attività economica. In altri termini, la stabilità si riferisce alla natura delle operazioni svolte, che devono di per sé essere potenzialmente idonee a produrre ricavi in modo non occasionale, senza che conti la loro effettiva realizzazione. La ricerca della stabilità deve essere affidata, tuttavia, ad elementi concreti. Ciò, in quanto la stabilità è un criterio valutativo della rilevanza dell'attività economica esercitata e delle relative operazioni poste in essere. In altri termini, la stabilità dell'attività economica è un fattore finalizzato a distinguere in maniera più efficace i soggetti passivi d'imposta dai consumatori, cioè, dai non soggetti passivi.

Ne consegue che la nozione di attività economica rilevante ai fini della Direttiva IVA non riguarda le attività esercitate occasionalmente⁵⁹. Ciò, trova conferma nell'articolo 12, paragrafo 1, della Direttiva IVA, secondo cui gli Stati membri possono considerare soggetto passivo chiunque effettui, a titolo occasionale, un'operazione relativa ad un'attività che presenti carattere economico⁶⁰.

⁵⁹ Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 27 gennaio 2000, causa C-23/98, Heerma.

⁶⁰ L'articolo 12, paragrafo 1, della direttiva IVA stabilisce quanto segue:
“Gli Stati membri possono considerare soggetto passivo chiunque effettui, a titolo occasionale, un'operazione relativa alle attività di cui all'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, e in particolare una delle operazioni seguenti:

Secondo la più recente giurisprudenza della Corte di Giustizia, sebbene da una lettura a contrario dell'articolo 12, paragrafo 1, della direttiva IVA si possa evincere che una persona che effettua solo occasionalmente un'operazione generalmente svolta da un produttore, da un commerciante o da un prestatore di servizi non deve, in linea di principio, essere considerata un soggetto passivo, ai sensi di detta direttiva, tale disposizione non implica, tuttavia, che un soggetto passivo, operante in un certo ambito di attività, che effettui in modo occasionale un'operazione relativa ad un altro ambito di attività, non sia debitore dell'IVA su tale operazione⁶¹.

Secondo tale recente orientamento, quindi, una volta acquisito lo status di soggetto passivo IVA, con la realizzazione concreta di operazioni economicamente rilevanti, esso si riflette e si estende verso ogni altra attività effettuata, anche qualora abbia diversa natura e sia, dunque, scollegata da quella ordinaria. Di conseguenza, la soggettività passiva assorbe tutte le altre

a) la cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato o di una frazione di fabbricato e del suolo pertinente;

b) la cessione di un terreno edificabile”.

⁶¹ Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 13 giugno 2013, C-62/12, Kostov. La Corte rammenta che “un sistema d’IVA raggiunge la maggior semplicità e neutralità se l’imposta è riscossa nel modo più generale possibile». Inoltre, il considerando 13 di tale direttiva sottolinea che la nozione di soggetto passivo dovrebbe essere definita in modo da consentire agli Stati membri, per garantire una migliore neutralità dell’imposta, di includervi le persone che effettuano operazioni occasionali”.

operazioni effettuate, senza discriminazioni all'interno della categoria dei soggetti passivi.

Dall'elemento della stabilità dell'attività possono farsi discendere due corollari considerati essenziali perché l'attività economica sia tale da attribuire la soggettività passiva: l'abitudine e la professionalità dell'attività svolta.

Sulla base dei predetti parametri si deve escludere dall'assoggettamento ad IVA il soggetto agente in modo occasionale e, invece, ammettere l'assoggettamento ad imposta di colui che, pur dando vita ad un'unica operazione isolata, rispetti determinati standard di professionalità tali da distinguerlo da un soggetto privato e da giustificare l'applicazione dell'imposta, in deroga alla norma generale.

Il sistema europeo dell'IVA è inteso a garantire la massima 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, a loro volta soggette all'IVA⁶².

Ciò spiega perché il testo della Direttiva IVA adotta espressioni generiche ed affermi l'indifferenza dello scopo e del

⁶² Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 22 marzo 2012, causa C- 153/11, Klub OOD.

risultato dell'attività, cui non viene richiesto il fine lucrativo, ma il semplice rispetto del criterio di economicità.

La qualità di soggetto passivo non è, quindi, subordinata al perseguimento di uno scopo di lucro. Ne consegue che i risultati dell'attività sono, di per sé irrilevanti per l'acquisizione dello status di soggetto passivo IVA⁶³.

L'ininfluenza dello scopo e del risultato dell'attività economica va posta in relazione alla vis espansiva dell'IVA e alla conseguente necessità di non porre vincoli alla rilevanza dell'attività svolta in funzione e dipendenza della causa degli atti compiuti. La conseguenza evidente è che la qualifica di soggetto passivo non può essere limitata ad un'attività di lucro ma va estesa ad ogni altra espressione che, ancorché priva di questo elemento, posto normalmente alla base del criterio della economicità, sia produttiva di operazioni intrinsecamente economiche.

Fermo restando, quindi, l'indifferenza della finalità ultima cui l'attività economica è diretta, indifferenza che porta ad escludere la necessità che il fine dell'attività sia principalmente il lucro da essa ritraibile, in essa deve essere comunque rinvenibile

⁶³ Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 26 settembre 1996, causa C-230/94, Enkler.

un obiettivo imprenditoriale ossia un fine economico/commerciale.

L'obiettivo imprenditoriale si riferisce all'attività rivolta al mercato che va, pertanto, distinta da quella di mero godimento o, in ogni caso, finalizzata alla semplice realizzazione di un'utilità per lo stesso operatore economico. La Direttiva IVA dispone, in particolare, che si consideri attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale.

Il riferimento al termine "sfruttamento" va posto in relazione con la nozione generale di attività economica in qualità di ulteriore specificazione e non di diversa fattispecie⁶⁴. Il termine sfruttamento, pertanto, conformemente al principio della neutralità del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, dà rilevanza a qualsiasi operazione, indipendentemente dalla sua forma giuridica, che miri a trarre dal bene "*oggetto dello sfruttamento*" introiti che abbiano carattere stabile⁶⁵.

Ne deriva che, fermo restando l'indifferenza della forma giuridica e degli scopi dell'attività esercitata è, comunque,

⁶⁴Cfr. sul tema S. Confalonieri, Iva- cessione di partecipazioni, locazione di beni e nozione di attività economica nella VI^o Direttiva 77/388/CEE, in Riv. Dir. Trib., 1997, II, 13.

⁶⁵Cfr. Corte di Giustizia, sentenze: 4 dicembre 1990, causa C-186/89, W.M. van Tiem; 20 giugno 1991, causa C-60/90, Polysar Investments Netherlands BV; 6 febbraio 1997, causa C-80/95, Harna; 26 giugno 2003, causa C-442/01, Kaphag; 21 ottobre 2004, causa C-8/03, BBL.

necessario che l'attività posta in essere presenti carattere economico⁶⁶. Ciò significa che il fine economico/commerciale è comunque elemento necessario teso ad evidenziare l'economicità dell'attività svolta.

Resta fermo, tuttavia, che le attività economiche dei soggetti passivi debbano essere, necessariamente, attività svolte al fine di ricavare un controvalore economico⁶⁷. Ciò esclude che le stesse, se svolte in modo esclusivamente gratuito, rientrino nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto.

Ne consegue che nel sistema europeo dell'Iva chi presta abitualmente beni e servizi esclusivamente a titolo gratuito non può considerarsi soggetto passivo⁶⁸.

⁶⁶Cfr. Corte di Giustizia: sentenze: 14 febbraio 1985, causa 268/83, Rompelman,; 15 giugno 1989, causa C- 348/87, SUFA,; 4 dicembre 1990, causa C-186/89, Van Tiem,; 15 gennaio 1998, causa C-37/95, Ghent Coal Terminal; 12 settembre 2000,causa C-260/98, Commissione/Grecia; 22 febbraio 2001, causa C-408/98, Abbey National; sentenza 26 giugno 2003, causa C-305/01, MGK- Kraftfahrzeuge-Factoring; 27 novembre 2003,causa C-497/01, Zita Modes; 12 gennaio 2006, cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03, Optigen e a., punto 44; 21 febbraio 2006, causa C-223/03, University of Huddersfield; 8 febbraio 2007, causa C-435/05, Investrand BV; 26 giugno 2007,Causa 284/04, T-mobile Austria; 13 marzo 2008, causa C-437/06, Securenta; 22 marzo 2012, causa C-153/11, Klub OOD; 12 luglio 2012, causa C-284/11, EMS-Bulgaria Transport OOD.

⁶⁷ Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 29 ottobre 2009, causa C- 246/08, Commissione delle Comunità europee contro Repubblica di Finlandia.

⁶⁸ Corte di Giustizia, sentenza del 1° aprile 1982, causa C-89/81, Staatssecretaris van Financiën contro Hong Kong Trade Development Council.

2.5 Il rapporto tra soggettività passiva e diritto alla detrazione dell'IVA a monte: rispetto del principio di neutralità.

Nel sistema dell'IVA, la soggettività passiva e la detrazione di imposta sono due concetti - legati tra loro - fondamentali per il meccanismo di funzionamento del tributo.

L'applicazione dell'IVA alle operazioni di cessioni di beni o di prestazioni di servizi effettuate all'interno di un Stato membro, comprese le regole in materia di detrazione, dipende, infatti, dalla condizione di soggetto passivo della persona che effettua l'operazione⁶⁹.

Il meccanismo di funzionamento dell'IVA, come è noto, si basa sulla detrazione di imposta da imposta spettante ai soggetti passivi che impiegano i beni e i servizi, cui si riferisce l'imposta a monte, nell'effettuazione operazioni attive a valle, a loro volta, soggette all'imposta. Tale meccanismo assicura la neutralità dell'imposta solo per i soggetti passivi permettendo di far gravare l'onere economico del tributo sul consumatore finale; dall'altro, in ambito Ue, assicura la realizzazione degli obiettivi per cui il sistema dell'imposta sul valore aggiunto è stato pensato

⁶⁹ Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 2 giugno 2005, causa C-378/02, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, punto 29

e introdotto negli ordinamenti nazionali degli Stati membri: permette, infatti, di rimuovere taluni degli ostacoli fiscali alla libera circolazione di beni e servizi; è strumentale alla realizzazione di una libera concorrenza e, quindi, di un mercato avente le caratteristiche di un vero e proprio mercato nazionale.

L'importanza nella sistematica dell'IVA, del legame tra soggettività passiva e detrazione è, quindi, essenziale per la realizzazione della neutralità del meccanismo applicativo del tributo ed il suo corretto funzionamento. La ratio dell'IVA che è l'imposizione al consumo è, quindi, assicurata dal suo modello teorico di funzionamento. Ne consegue che, difformità nella definizione di soggetto passivo o nella detrazione dell'imposta a monte determinano distorsioni tali da compromettere la neutralità dell'imposta.

Affinché un interessato possa aver diritto alla detrazione, occorre, da un lato, che egli sia un soggetto passivo IVA e, dall'altro, che i beni e servizi in questione vengano utilizzati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta⁷⁰.

⁷⁰ Come emerge dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, l'impiego del bene, reale o previsto, determina l'entità della deduzione iniziale alla quale il soggetto passivo ha diritto. Cfr. Corte di Giustizia, sentenze: 11 luglio 1991, causa C-97/90, Lennartz, punto 15; 8 giugno 2000, causa C-396/98, Schloßstraße.

La detrazione spetta solo ai soggetti passivi d'imposta, cioè, a coloro che effettuano un'operazione IVA, che si ritiene esistente in quanto effettuata con beni e servizi immessi nel sistema di imposta, e che, per questo, hanno dato luogo a detrazione⁷¹.

Pertanto, il soggetto passivo che agisce in quanto tale nel momento in cui acquista il bene o il servizio, e utilizza il bene medesimo ai fini delle proprie operazioni imponibili, è autorizzato a detrarre l'IVA dovuta o versata per il bene medesimo⁷².

Nell'applicazione della detrazione assumono, infatti, rilevanza tanto il profilo oggettivo, costituito dal collegamento

71 Secondo costante giurisprudenza della Corte di Giustizia: il principio del sistema dell'IVA consiste nel fatto che, ad ogni passaggio, l'IVA è dovuta solo previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei vari elementi costitutivi del prezzo dei beni e dei servizi, e che il sistema delle detrazioni è congegnato in modo maniera tale che solo i soggetti passivi sono autorizzati a detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'imposta cui i beni e servizi sono già stati assoggettati a monte.

In tal modo 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 d'imposta sul valore aggiunto garantisce, di conseguenza, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano di per sé soggette all'IVA. Cfr. in proposito Corte di giustizia, sentenze: 5 maggio 1982, causa 15/81; Schul; 14 febbraio 1985, causa C- 286/83, Rompelman; 21/09/1988, causa C-50/87, Commissione delle Comunità europee contro Repubblica francese; 11/07/1991, causa C-97/90 Lennartz; 15/01/1998, causa C-37/95 Ghent Coal Terminal; 22/02/2001 causa C-408/98 Abbey National; 08/03/2001 causa C-415/98; Bakcsi; 15/12/2005 causa C-63/04, Centralan property Ltd; 08/02/2007, causa C-435/05 Investrand BV; 13/03/2008, causa C-437/06, Securenta; 22/03/2012, causa C-153/11, Klub.

⁷² Cfr. Corte di Giustizia, sentenze: 11 luglio 1991, C-97/90 Lennartz,; 21 aprile 2005, C-25/03, HE.

tra operazioni a monte ed operazioni imponibili a valle, quanto quello soggettivo, costituito dal fatto che l'imposta per cui si chiede la detrazione sia stata versata da un soggetto che abbia agito in qualità di soggetto passivo, nell'esercizio dell'attività economica.

Nessuno dei due elementi è da solo sufficiente ad attribuire il diritto a detrarre l'imposta versata, pur se, come si è visto, in fasi particolari dell'attività può aversi una prevalenza dell'uno sull'altro. Se, dunque, nel corso dell'esercizio dell'attività economica l'attenzione è rivolta maggiormente al collegamento tra le spese sostenute e le operazioni effettuate, nel momento iniziale dell'attività è la stessa giurisprudenza ad attribuire una maggiore rilevanza al dato soggettivo, costituito dall'intenzione del soggetto ad intraprendere un'attività economica, pur in assenza di una concreta utilizzazione dei beni o dei servizi acquistati.

Secondo la costante giurisprudenza della Corte di Giustizia, il sussistere di un diritto a detrazione dipende dal fatto che la persona la quale acquista beni o riceve servizi agisca nella sua qualità di soggetto passivo; avendo quindi acquistato i beni ai fini della sua attività economica. Trattasi di uno dei punti di

fatto da valutare secondo le circostanze del singolo caso concreto.

E' l'acquisto del bene da parte del soggetto passivo che agisce in quanto tale a determinare l'applicazione del sistema dell'IVA e, quindi, del meccanismo di detrazione⁷³. Un soggetto passivo agisce in quanto tale quando agisce ai fini della sua attività economica ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA⁷⁴.

Determinare se un soggetto passivo agisca in quanto tale è una questione di fatto che deve essere valutata tenendo conto di tutti gli elementi della fattispecie, tra i quali figurano la natura del bene considerato e il periodo di tempo intercorso tra l'acquisto dello stesso e il suo uso ai fini delle attività economiche di tale soggetto passivo.

Il diritto alla detrazione non è esercitabile relativamente a beni e servizi utilizzati da un soggetto passivo per realizzare operazioni esenti o non soggette ad imposta o escluse dal suo ambito applicativo. Il diritto alla detrazione è, peraltro, normativamente limitato in presenza di acquisti di beni di cui si

⁷³Cfr. Corte di Giustizia, sentenze Lennartz, cit., 16 febbraio 2012, causa C-118/11, Eon Aset Menidjmont.

⁷⁴Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 8 marzo 2001, C-415/98, Bakcsi.

abbia motivo di dubitare che siano suscettibili di un uso privato ossia quando questi ultimi esulino dall'oggetto dell'attività propria dell'impresa. A tal scopo, incombe a colui che chiede la detrazione dell'IVA, l'onere di provare che sono soddisfatte le condizioni per tale detrazione e, in particolare, che egli ha la qualità di soggetto passivo ed agisce in quanto tale⁷⁵.

La detrazione e la rivalsa IVA assurgono a ruolo di strumenti imprescindibili per assicurare la neutralità dell'IVA. Se il diritto di detrazione è riconosciuto in funzione delle operazioni di vendita sulle quali è esercitata la rivalsa, il diritto di detrazione costituisce incentivo efficace per dichiarare la corrispondente vendita soggetta ad IVA.

La detrazione, dunque, costituisce il cardine intorno cui ruotano la nozione di soggetto passivo d'imposta, cioè colui che acquista beni o servizi per rivenderli, e quella di operazione IVA (cessione di beni o prestazione di servizi). Posto che la detrazione e la rivalsa assurgono a ruolo di strumenti imprescindibili per assicurare la neutralità dell'IVA, risulta evidente che difformità nella definizione di soggetto passivo (che come tale è tenuto alla rivalsa) o nella detrazione dell'imposta a

⁷⁵ Cfr. CGCE sentenza 14 febbraio 1985, causa 286/83, Rompelman, punto 24.

monte possono determinare delle distorsioni nel meccanismo di funzionamento dell'imposta e siano in grado, in tal senso, di comprometterne la neutralità.

CAPITOLO 3°

LA SOGGETTIVITÀ PASSIVA IVA DELLE AUTORITÀ PUBBLICHE SECONDO LA DIRETTIVA 2006/112/CE

CAPITOLO 3°

LA SOGGETTIVITÀ PASSIVA IVA DELLE AUTORITÀ PUBBLICHE SECONDO LA DIRETTIVA 2006/112/CE

SOMMARIO: 3.1 La rilevanza delle attività pubblicistiche nell'IVA. 3.2 Identificazione della pubblica autorità. 3.3 Identificazione delle attività od operazioni esercitate dagli enti in regime di pubblica autorità. 3.4 Limitazioni alla non soggettività passiva delle autorità pubbliche: la salvaguardia della concorrenza. 3.5 Attività economiche non trascurabili di cui all'allegato I della Direttiva IVA. 3.6 Attività esenti assimilate alle attività in regime di pubblica autorità. 3.7 La soggettività passiva "totalizzante" degli enti pubblici ai fini dell'individuazione del luogo di tassazione delle prestazioni di servizi intra-UE.

3.1 La rilevanza delle attività pubblicistiche nell'IVA

In linea di principio, rientrano nella categoria dei soggetti passivi IVA tutti i possibili agenti economici, ancorchè abbiano lo status di enti pubblici, per tutte le loro attività economiche.

Ciò, coerentemente con il carattere oggettivo della nozione di attività economica rilevante ai fini dell'IVA. Carattere oggettivo che, in linea di principio, determina - come spiegato nel capitolo 2 - l'irrelevanza del profilo soggettivo di chi esercita l'attività economica, salvo che si tratti di un ente pubblico.

Tale particolare categoria di enti è ritenuta, in linea di principio, priva della soggettività passiva IVA per le attività svolte in qualità di pubblica autorità.

Ai soggetti pubblici, il sistema europeo dell'IVA dedica una specifica disciplina contenuta nell'articolo 13 della Direttiva IVA secondo cui *“Gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri enti di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni”*⁷⁶.

⁷⁶ L'inquadramento degli enti pubblici nella sistematica dell'IVA non è mutato nel tempo. Cfr. Seconda direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, n. 67/228/CEE, allegato A, punto 2 Ad. Art. 4, recitava:

“Gli Stati, le province, i comuni e gli altri enti di diritto pubblico non sono in linea di massima considerati come soggetti passivi per le attività che esercitano in quanto pubbliche autorità.

Tuttavia, se esercitano attività di produttore, commerciante o prestatore di servizi, essi possono essere considerati soggetti passivi per tali attività”.

Si tratta di una disposizione che non opera in modo autonomo ma rappresenta una previsione specificamente destinata agli enti pubblici che, tuttavia, non rende superflua la verifica delle caratteristiche dell'attività esercitata dall'ente medesimo.

Il predetto articolo 13 della Direttiva IVA opera, infatti, con riguardo alle operazioni e attività economiche ed alle relative operazioni poste in essere dall'organismo pubblico che, in forza della regole generali della Direttiva IVA, sarebbero, di per sé, rilevanti ai fini IVA. Si è in presenza, quindi, di una fattispecie, consistente in un'operazione o in un'attività di cui vengono esplicitamente esclusi i caratteri propri dell'economicità, che soli giustificano la soggettività dell'IVA.

Ciò, si ricava chiaramente dal tenore letterale della disposizione sopra citata che subordina il non assoggettamento ad IVA alla compresenza di due elementi: il primo è la riferibilità dell'attività alla sfera pubblicistica dell'ente; il secondo è che l'attività esercitata presenti carattere economico.

Ne deriva la natura eccezionale dell'articolo 13 della Direttiva IVA, come tale, da interpretare restrittivamente, in

Il contenuto dispositivo dell'articolo 13 della Direttiva 2006/112/CE riprende il contenuto dell'art. 4, par. 5, della direttiva n. 77/388/CEE.

quanto deroga alla regola generale che disciplina la soggettività passiva IVA nel sistema europeo d'imposta sul valore aggiunto. Ciò spiega la formulazione in negativo dell'art. 13 della Direttiva IVA, finalizzato a limitare il campo di applicazione dell'imposta, mediante la previsione di non assoggettamento ad IVA delle attività ed operazioni economiche esercitate dagli Stati, le autorità di governo regionali e locali e gli altri organismi di diritto pubblico, anche quando esse percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni in relazione a tali attività⁷⁷.

Tali circostanze indurrebbero a qualificare l'articolo 13 della Direttiva IVA come disposizione derogatoria rispetto al modello impositivo dell'IVA che trova la sua ratio nell'esigenza di assicurare una sorta di privilegio per le attività ed operazioni economiche svolte dagli enti pubblici.

L'effetto dell'esclusione e, per eccezione, di inclusione, delle attività pubbliche rispetto all'IVA sarebbe strettamente collegato al riconoscimento della natura autoritativa dell'attività svolta e, nel contempo, alla sua influenza rispetto al mercato.

La disciplina IVA degli enti pubblici trova il limite nel principio di tutela della concorrenza. E' noto, infatti, come

⁷⁷ Cfr. M. Aujean, *Harmonization of VAT in the EU: Back to the future*, EC TAX review, 2012-3, pp.137.

l’Autorità pubblica possa condizionare il gioco della concorrenza sotto una duplice prospettiva: soggetto che, a mezzo di proprie imprese, presta servizi e produce beni in un regime particolare; operatore che detiene una quota di domanda di beni e servizi assai rilevante. Il ruolo della concorrenza, quindi, rappresenta la fondamentale giustificazione per l’assoggettamento ad IVA di un’attività svolta da un ente pubblico.

Una lettura diversa dell’articolo 13 della Direttiva IVA, induce a qualificare la previsione del non assoggettamento ad IVA degli enti pubblici come esenzione. Ciò sembrerebbe ricavarsi, peraltro, dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia⁷⁸ tesa a distinguere chiaramente il non assoggettamento ad IVA delle attività istituzionali degli enti pubblici in base ai principi generali ed il non assoggettamento ad IVA ai sensi dell’art. 13 della Direttiva IVA che, essendo riservato alle sole attività economiche, porta a qualificare la disposizione citata come esenzione, in base alle tradizionali definizioni di tale categoria.

⁷⁸ Cfr. Corte di Giustizia, sentenze: 26 marzo 1987, causa C-235/85, Commissione delle Comunità europee contro Regno dei Paesi Bassi, punto 21; 25 luglio 1991, causa C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, punto 19; 12 settembre 2000, causa C-358/97, Commissione delle Comunità europee contro Irlanda, punto 43; 12 settembre 2000, causa C-359/87, punto 55; 12 giugno 2008, Commissione delle Comunità europee contro Repubblica portoghese, causa C-462/05, punto 38; 18

Esenzione, quindi, anche se ad effetto rafforzato dall'esonero dagli obblighi formali.

L'inquadramento come esenzione della previsione di non assoggettamento ad IVA degli enti pubblici, per le attività economiche esercitate in quanto pubblica autorità, induce ad individuare la sua "ratio" - piuttosto che nella tutela della concorrenza - nell'interesse dei consumatori-utenti ad avere accesso a determinati beni e servizi ad un costo più contenuto di quello che risulterebbe dall'applicazione dell'IVA.

3.2 Identificazione della pubblica autorità

La direttiva IVA non fornisce la nozione di pubblica autorità. Essa si limita a considerare tale: gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri enti di diritto pubblico.

Ne deriva una certa discrezionalità per gli Stati membri nel definire la "Pubblica Autorità". Definizione, quelle nazionali, influenzate dall'ampiezza e dalla natura dei compiti affidati al singolo ente. Ciò non ha certamente contribuito all'armonizzazione, sul punto, delle discipline IVA nazionali⁷⁹.

⁷⁹ Per un'approfondita comparazione europea della disciplina della soggettività Iva degli enti pubblici, che pone in luce le discrasie della sua armonizzazione, si rinvia a L.I. NERI, Le attività degli Enti pubblici. Funzioni di pubblica Autorità, in A. Di

In particolare, soltanto le legislazioni di alcuni Stati membri tipizzano i casi in cui la mancata applicazione dell'Iva agli enti pubblici può ingenerare distorsioni della concorrenza (ad esempio prevedono che determinate attività, ulteriori rispetto a quelle elencate nell'allegato I della Direttiva Iva, siano imponibili da chiunque esercitate, oppure prevedono in via generale l'imponibilità per tutte le attività svolte con "modalità commerciali")⁸⁰. Altri ordinamenti assegnano la competenza ad

Pietro (a cura di), *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea. L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, Roma, 2003, I, 82 ss., in particolare 102 ss.

⁸⁰ Senza alcuna pretesa di esaustività, si possono ricordare alcune esperienze nazionali nell'attuazione della disposizione comunitaria attualmente confluita nell'art. 13, n. 1 della Direttiva 2006/112/Ce. Le legislazioni di alcuni Paesi non condizionano espressamente l'imponibilità degli enti pubblici all'esistenza di una distorsione di concorrenza, ma prevedono regole che conducono al medesimo risultato. Nei Paesi Bassi, ad esempio, gli enti pubblici sono assoggettati ad Iva se le attività che svolgono hanno un natura tale da poter essere esercitate anche dalle imprese private. La normativa tedesca, che non prevede in via generale l'imponibilità degli enti pubblici in caso di distorsione di concorrenza, elenca analiticamente tutte le attività da essi svolte che si devono sempre presumere "commerciali" e quindi assoggettare al tributo, anche al di fuori dei casi previsti dall'allegato I della Direttiva Iva. In modo analogo ha operato il Lussemburgo, la cui legislazione individua in aggiunta quali attività economiche possono essere svolte dagli enti pubblici in regime di non imponibilità, se "di minore importanza". La Finlandia valorizza l'economicità della gestione, piuttosto che la funzionalizzazione dell'attività economica all'interesse pubblico: infatti le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da enti pubblici si considerano svolte in qualità di impresa commerciale, e quindi sono imponibili, in base al corrispettivo praticato: solo se il prezzo è sensibilmente inferiore ai costi, l'attività economica dell'ente pubblico non si considera svolta in regime d'impresa e non è imponibile. La Spagna assoggetta in ogni caso ad Iva gli enti pubblici in relazione alle attività commerciali da essi svolte e individuate in base al Codice di commercio. In altri Stati la legislazione nazionale ha recepito testualmente la disposizione comunitaria contenuta nell'attuale art. 13, n. 1, della Direttiva Iva, e contiene quindi un esplicito riferimento alla nozione di "distorsione di concorrenza", non ulteriormente definita (ad esempio Francia, Belgio, Grecia). In alcuni Stati tale nozione viene specificata da fonte legislativa (ad esempio in Bulgaria la distorsione di concorrenza si verifica quando la stessa attività che viene svolta in modo non occasionale dall'ente pubblico senza applicazione dell'Iva, può legittimamente essere svolta anche dal privato) o regolamentare (Romania). In altri Stati ancora, la normativa nazionale non si è

effettuare tali valutazioni ad organi pubblici o governativi, e disciplinano le relative procedure amministrative⁸¹.

Nella maggioranza degli Stati membri, invece, in assenza di apposite disposizioni nazionali, soprattutto il giudice nazionale è chiamato, in sede contenziosa, a verificare gli effetti della mancata applicazione dell'Iva agli enti pubblici, al fine di applicare correttamente la disposizione comunitaria.

Nel predetto quadro di soluzioni nazionali differenti tra loro, la Corte di Giustizia si è pronunciata in molte occasioni, anche per settori diversi da quelli fiscali.

In generale, in ordine alla disciplina dell'Unione applicabile ai soggetti pubblici, la Corte di Giustizia si è soffermata sull'interpretazione della locuzione pubblici poteri e pubblica amministrazione impiegate rispettivamente nell'articolo 51, par. 1 e 45, par. 4 del Trattato dell'Unione.

L'articolo 51, par. 1, prevede una deroga alla libertà di stabilimento quando l'attività comporti l'esercizio anche occasionale di pubblici poteri mentre l'articolo 45, par. 4 fa

limitata alla trasposizione letterale della norma comunitaria, ma ha ampliato l'elenco delle attività in relazione a cui l'allegato I della Direttiva presume sempre che sussista un rischio di distorsione concorrenziale. Si rinvia, per questi ed ulteriori dati, utili alla comparazione, alla banca dati IBFD Value Added Taxation in Europe (www.ibfd.org).

⁸¹ Ad esempio Portogallo, Repubblica Ceca, Irlanda.

riferimento al potere degli stati membri di riservare ai propri cittadini gli impieghi nella pubblica amministrazione. Le predette disposizioni sono state interpretate restrittivamente dalla Corte di Giustizia.

In particolare, l'orientamento dei giudici di Lussemburgo è quello di qualificare come organismo di diritto pubblico, quello che agisce nell'esercizio di potestà autoritative e la cui attività svolta sia caratterizzata dall'autoritatività.

Sempre in generale, una nozione di organismo di diritto pubblico è rinvenibile, nel diritto dell'Unione europea, in quelle disposizioni in materia di appalti. Si tratta di organismi istituiti per soddisfare specificamente bisogni di interesse generale aventi carattere non industriale o commerciale, dotati di personalità giuridica, la cui attività è finanziata in modo maggioritario dallo Stato, dagli enti locali o da altri organismi di diritto pubblico, oppure la cui gestione è soggetta al controllo di questi ultimi, oppure il cui organo di amministrazione, di direzione o di vigilanza è costituito per più della metà da membri

designati dallo Stato, dagli enti locali o da altri organismi di diritto pubblico. Si tratta di tre condizioni cumulative⁸².

Tale orientamento che dà rilevanza ad un criterio interpretativo “formale” non sembra differire da quello affermatosi nel tempo nell’ambito del sistema comune d’imposta sul valore aggiunto. In quest’ultimo ambito nella nozione di pubblica autorità è riconducibile l’ente parte della pubblica Amministrazione la cui attività sia caratterizzata dall’autoritatività⁸³.

Ai fini e per gli effetti dell’articolo 13 della Direttiva IVA occorrono due condizioni. La prima è l’esercizio dell’attività da parte di un ente pubblico. La seconda è costituita dall’esercizio di attività in veste di pubblica autorità.

Ciò significa, da un lato, che l’esclusione della soggettività passiva IVA opera solo qualora le funzioni di pubblica autorità siano esercitate direttamente dall’ente⁸⁴; dall’altro che gli enti di diritto pubblico non possono essere automaticamente esentati per tutte le attività ch’essi svolgono,

⁸² Corte di Giustizia CE, sentenze: 20 settembre 1998, causa C-31/87; 10 novembre 1998, causa C-360/96.

⁸³ Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 26 marzo 1987, causa C-235/85, Commissione delle Comunità europee contro Regno dei Paesi Bassi, punto 18.

⁸⁴ Cfr. Corte di Giustizia, sentenze: 25 luglio 1991, causa C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, punto 21; 12 settembre 2000, causa C-260/98, punto 40.

ma solo per quelle che rientrano nella loro missione specifica di pubblica autorità.

Ne deriva che un terzo (privato) al quale l'ente pubblico delega un'attività, ancorché di pubblica interesse, ancorché eserciti i poteri di un'autorità pubblica, non può mai essere considerato pubblica autorità ai fini dell'IVA⁸⁵; né, una società privata può considerarsi rientrare nel campo di applicazione dell'articolo 13 della Direttiva IVA sulla base della circostanza che le sue azioni siano, nella totalità, detenute da un ente di diritto pubblico⁸⁶.

Ciò, è coerente al principio secondo cui le norme di esclusione della Direttiva IVA, in quanto di deroga alle regole ordinarie, devono essere interpretate restrittivamente. Si

⁸⁵ Cfr. Corte di Giustizia, sentenze: 26 marzo 1987, causa C-235/85, Commissione delle Comunità europee contro Regno dei Paesi Bassi, punto 21; 25 luglio 1991, causa C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, punto 19; 12 settembre 2000, causa C-358/97, Commissione delle Comunità europee contro Irlanda, punto 43; 12 settembre 2000, causa C-359/87, punto 55; 12 giugno 2008, Commissione delle Comunità europee contro Repubblica portoghese, causa C-462/05, punto 38; 18 gennaio 2001, causa C-83/99, Commissione delle Comunità europee contro Repubblica di Spagna, punto 11.

⁸⁶ Cfr. Neri L.I., in *“Lo stato della fiscalità nell'Unione europea, L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione, coordinamento Di Pietro A., Ministero dell'Economia e delle Finanze, Roma 2003. Secondo l'autore “nella normalità dei casi, pertanto, il terzo al quale l'ente pubblico territoriale delega un'attività (anche se di pubblica autorità) dovrà assoggettare ad IVA le prestazioni effettuate. Se, però, tale soggetto soddisfa autonomamente le due condizioni sopra ricordate, ossia nell'ipotesi in cui lo stesso rivesta la qualifica di ente pubblico ed operi in regime di diritto pubblico, la norma di esclusione opererà anche nei suoi confronti”*.

conferma, inoltre, che l'articolo 13 della Direttiva IVA opera soltanto nei confronti di un ente pubblico.

3.3 Identificazione delle attività ed operazioni esercitate in regime di pubblica autorità

Per l'esclusione della soggettività passiva in capo agli enti pubblici devono essere soddisfatte, congiuntamente, due condizioni, vale a dire l'esercizio di attività da parte di un ente pubblico e l'esercizio della medesima attività in veste di pubblica autorità⁸⁷. L'espressione in quanto pubblica autorità utilizzata dal legislatore europeo quale criterio per il verificarsi o meno il presupposto soggettivo IVA degli enti pubblici è risultata, sin dall'inizio, una locuzione di difficile comprensione. Una formulazione letterale, quella della Direttiva IVA, seppure giustificata dall'esigenza di reperire un inciso comune e valevole per i differenti ordinamenti giuridici europei, ha manifestato nel tempo tutti i suoi limiti di chiarezza.

⁸⁷ Per consolidata giurisprudenza della Corte, le attività esercitate in quanto pubbliche autorità sono quelle svolte dagli enti pubblici nell'ambito del regime giuridico loro proprio, escluse le attività da essi svolte in base allo stesso regime cui sono sottoposti gli operatori economici privati. In tal senso, cfr. Corte di Giustizia, sentenze: 12 settembre 2000, causa C-276/97, Commissione/Francia, punto 40; causa C-358/97, Commissione/Irlanda, punto 38; causa C-359/97, Commissione/Regno Unito, punto 50; causa C-408/97, Commissione/Paesi Bassi, punto 35 e causa C-260/98, Commissione/Grecia, punto 35; 11 luglio 1985, causa 107/84, Commissione/Germania; C-408/06, Götz, punto 21.

Per definire la portata dell'espressione "*in quanto pubblica autorità*", un ruolo essenziale è stato svolto dalla Corte di Giustizia Europea.

Secondo l'orientamento costante della giurisprudenza della Corte di Giustizia per stabilire quando un ente pubblico agisce in quanto pubblica autorità non è possibile fondarsi sull'oggetto o sul fine dell'attività dell'ente né rileva l'appartenenza dei beni al demanio o al patrimonio dell'ente pubblico⁸⁸.

L'oggetto o la finalità di talune attività economiche sono determinanti, infatti, ai fini della restrizione della portata del non assoggettamento degli enti di diritto pubblico e ai fini della determinazione dell'esenzione per talune attività il cui carattere sociale sia stato riconosciuto dallo Stato membro a causa del loro interesse pubblico.

L'esclusione della soggettività passiva IVA per l'autorità pubblica presuppone, invero, di accertare quali siano le modalità con cui l'ente pubblico svolge l'attività ossia, le modalità di esercizio delle attività. Per stabilire se l'ente agisca in quanto

⁸⁸ Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 12 settembre 2000, causa C-358/97, punto 31; 12 settembre 2000, causa C-359/97, Commissione delle Comunità europee contro Regno unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord, punto 43.

pubblica autorità non assume rilievo la circostanza che l'attività sia qualificabile quale attività di interesse pubblico né tanto meno che le singole operazioni siano svolte nell'interesse della collettività piuttosto che a vantaggio dei singoli. Invero, al fine di verificare se l'ente agisca in quanto pubblica autorità occorre effettuare un'analisi dell'insieme delle modalità di svolgimento delle attività e operazioni svolte dall'autorità pubblica.

A tal scopo, assume importanza stabilire la natura del rapporto giuridico intercorrente fra l'ente e il soggetto con il quale essa opera. Ciò, al fine di verificare se tale rapporto sia caratterizzato dall'esplicazione di poteri unilaterali autoritativi dell'ente pubblico ovvero se si svolge fondamentalmente su base pattizia in forza di una disciplina bilaterale delle reciproche posizioni soggettive.

Per costante giurisprudenza della Corte di Giustizia⁸⁹ la norma che subordina il non assoggettamento degli enti di diritto

⁸⁹ Cfr. Corte di Giustizia, sentenze: 17 ottobre 1989, procedimenti riuniti 231/87 e 129/88, Carpaneto Piacentino e Rivergaro; 15 maggio 1990, C-4/89, Carpaneto Piacentino; 25 luglio 1991, C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, punto 18; 6 settembre 1997, C-247/95, Marktgemeinde Welden, punto 17; 12 settembre 2000, C-260/98, Commissione delle Comunità europee contro Repubblica ellenica, punto 34; 12 settembre 2000, causa C-358/97, Commissione delle Comunità europee contro Irlanda, punti 37 e 38; 12 settembre 2000, causa C-359/87, Commissione delle Comunità europee contro Regno unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord, punto 49; 14 dicembre 2000, C-446/98, Camara Municipal do Porto, punto 17; 8 marzo 2001, C-276/98, Commissione delle Comunità europee contro la Repubblica portoghese, punto 25; 2 giugno 2005, C-378/02, Waterschap; 8 giugno 2006, C-

pubblico alla condizione che essi agiscano in quanto pubblica autorità esclude dal non assoggettamento le attività da essi svolte non in quanto soggetti di diritto pubblico, ma in quanto soggetti di diritto privato.

Ciò significa che l'unico criterio oggettivo che consenta di distinguere queste due categorie di attività è il regime giuridico di diritto pubblico applicato, in base al diritto nazionale, all'attività economica esercitata. Deve trattarsi, in sostanza di un'attività che, pur essendo di natura economica, sia strettamente connessa all'uso di prerogative di pubblico potere.

In tali circostanze, il non assoggettamento all'IVA dei suddetti enti, per le attività esercitate in quanto pubblica autorità, non avrebbe potenzialmente effetti anticoncorrenziali, in quanto trattasi di attività generalmente esercitate dal settore pubblico in via esclusiva o quasi esclusiva⁹⁰.

Nel predetto quadro, pertanto, assume rilevanza la disciplina propria dell'ordinamento giuridico nazionale applicabile all'ente pubblico ed alle attività od operazioni da

430/04, Halle; 25 ottobre 2007, C-174/06, CO.GE.P. Srl; 13 dicembre 2007, C-408/06, punti 40, 41 e 42, Gotz; 3 aprile 2008, C-442/05, Torgau; 12 giugno 2008, C-462/05, Commissione delle Comunità europee contro la Repubblica portoghese punto, 35; 16 settembre 2008, Causa C-288/07, Isle of Whigt Council.

⁹⁰ Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 16 settembre 2008, causa C-288/07, Isle of Wight Council, punto 31.

esso compiute. Il rischio di tale impostazione è una pluralità di soluzioni differenti nei diversi ordinamenti nazionali. Per prevenire tale rischio, secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia, il fatto che il legislatore nazionale definisca “pubbliche” talune attività esercitate dagli enti pubblici può costituire un indizio del loro assoggettamento ad un regime di diritto pubblico⁹¹.

Quello che rileva, tuttavia, è che l'attività economica sia esercitata dall'ente pubblico nell'ambito di una prerogativa di pubblico imperio, ossia che l'ente faccia uso di poteri propri della pubblica autorità. Ciò, nel presupposto della difficoltà di conciliare il carattere dell'economicità con un regime giuridico di diritto pubblico.

Quando, invece, gli enti agiscono in forza dello stesso regime cui sono sottoposti gli operatori economici privati non si può ritenere che essi svolgano attività in quanto pubblica autorità.

Se l'ente pubblico agisce alle stesse condizioni di legge che si applicano agli operatori privati occorre, pertanto,

⁹¹ Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 15 maggio 1990, causa C-4/89, Comune di Carpaneto Piacentino ed altri, punto 11.

escludere l'ente pubblico dal campo di applicazione dell'articolo 13 della Direttiva IVA.

Da quanto sopra, emerge che l'attuale trattamento IVA degli enti pubblici si basa su un criterio oggettivo: modalità di esercizio dell'attività.

Il predetto esito cui è giunta, non sempre in modo del tutto uniforme, la giurisprudenza della Corte di Giustizia, ispirato dalla necessità di stabilire un criterio, il più oggettivo possibile, per le attività economiche degli enti pubblici, senza pregiudicare i valori di semplicità e sicurezza nell'applicazione dell'imposta, è oggi rimesso in discussione dal riconoscimento di un nuovo ruolo degli enti pubblici e dalle modalità - non più e non solo prettamente pubblicistiche - con le quali essi operano. L'avvenuto cambiamento dei modelli di attività degli enti rende revisionabili le ragioni dell'interpretazione delle disposizioni eurounitarie e nazionali fino ad oggi prevalentemente condivise.

Ne è derivata - come si tratterà più avanti - la sollecitazione, da più parti, di un riesame della trattamento Iva degli enti pubblici a seguito della sopravvenuta consapevolezza che il concetto di attività svolta in quanto pubblica autorità è

necessariamente più ampio di quello del regime giuridico applicabile all'attività esercitata.

L'equivalenza del concetto di pubblica autorità con quello di attività svolta secondo diritto pubblico ha determinato e determina un'analisi dell'attività posta in essere dall'ente esclusivamente sul piano del diritto applicabile. Tale ricerca impedisce una considerazione complessiva dell'attività posta in essere in quanto finisce, inevitabilmente, per attribuire carattere decisivo al regime giuridico dell'atto finale, con particolare considerazione della posizione sovraordinata o paritaria, assunta dall'ente pubblico.

Ciò finisce per produrre risultati addirittura contraddittori, dando rilevanza IVA ad attività istituzionali dell'ente che dovrebbero, invece, essere escluse dal campo di applicazione dell'IVA in forza dei principi generali.

Occorrerebbe, invece, porre a criterio distintivo non tanto e non solo il regime giuridico adottato quanto, più semplicemente, sull'attività istituzionale "per natura" dell'ente, sul suo carattere doveroso e, pertanto, priva da implicazioni concorrenziali. In altri termini, ciò che dovrebbe assumere rilevanza è la circostanza che l'attività e le operazioni ad essa

relative costituisca una tipica espressione di funzione pubblica che possono essere svolte sia in regime giuridico di diritto pubblico che di altro tipo. In altri termini, assume rilevanza la funzione pubblica e non la forma della stessa.

Ciò che caratterizza l'attività istituzionale non dovrebbe essere rappresentato, quindi, dal regime giuridico applicabile alla predetta attività - semmai solo uno degli indici della natura dell'attività esercitata - ma dalla doverosità dell'attività esercitata dal soggetto agente nell'esercizio dei suoi tipici compiti, e la sua preordinazione a finalità prettamente pubblicistiche.

L'analisi dell'attività degli enti pubblici, ai fini della sua esclusione dall'IVA, appare carente ove limitata all'individuazione del contesto normativo che regola il suo svolgimento. Essa, coerentemente al principio di certezza del diritto cui il sistema europeo dell'IVA è improntato, non può non tenere conto della sua strumentalità alla realizzazione di obiettivi non commerciali, perseguiti da un soggetto che agisce in posizione esterna al mercato stesso⁹².

⁹² Il principio di certezza del diritto impone che la normativa comunitaria sia certa e la sua applicazione prevedibile per coloro che vi sono sottoposti⁴. Tale necessità di certezza del diritto s'impone con rigore particolare anche in materia di IVA, la cui normativa è idonea a comportare oneri finanziari, al fine di consentire agli interessati di conoscere con esattezza l'estensione degli obblighi che essa impone

3.4 Limitazioni alla non soggettività passiva delle autorità pubbliche: la salvaguardia della concorrenza

Il non assoggettamento ad IVA degli enti pubblici subisce alcune limitazioni. La prima è quella della salvaguardia della concorrenza. Ciò coerentemente alla qualità essenziale dell'IVA: la neutralità.

A tal fine è previsto che gli organismi di diritto pubblico debbano comunque essere considerati soggetti passivi per le attività economiche esercitate, quando il loro non assoggettamento porterebbe a notevoli distorsioni della concorrenza. Ciò accade, ad esempio, quando gli enti pubblici possono impegnarsi in attività di natura essenzialmente economica che possono essere svolta in parallelo da operatori privati. Diversamente, quando il non assoggettamento ad Iva degli stessi provoca distorsioni di concorrenza trascurabili, gli enti pubblici non sono considerati soggetti passivi⁹³.

La seconda limitazione alla regola del non assoggettamento ad IVA degli enti pubblici è quella secondo cui le Autorità pubbliche sono, in ogni caso, considerate soggetti

loro. Cfr. Corte di Giustizia, sentenze: 22 novembre 2001, causa C-301/97, Paesi Bassi/Consiglio, punto 43, 21 febbraio 2006, causa C-255/02, Halifax, punto 72.

⁹³ Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 16 settembre 2008, causa C-288/07, Isle of Wight Council, punto 76.

passivi per le attività elencate nell'allegato I della Direttiva IVA, a condizione che tali attività non siano effettuate su una scala così piccola da essere di trascurabile importanza. Si intende, in tal modo, garantire che talune categorie di attività economiche, la cui importanza deriva dal loro oggetto, non siano sottratte all'IVA perché esercitate da enti di diritto pubblico⁹⁴.

Le predette limitazioni sono strettamente collegate in quanto perseguono il medesimo obiettivo: l'assoggettamento all'IVA degli enti di diritto pubblico. Tali limitazioni rispondono, infatti, alla medesima logica: limitare l'ambito di applicazione del non assoggettamento ad IVA degli enti di diritto pubblico, atteso che, in via di principio, qualsiasi attività di natura economica è soggetta all'IVA⁹⁵. In tali casi, l'esercizio del potere pubblicistico perde rilievo in favore del riconoscimento della economicità dell'attività svolta e, conseguentemente, gli enti pubblici vanno equiparati, ai fini del trattamento IVA, agli operatori economici privati.

Ciò costituisce, altresì, la dimostrazione della valutazione che l'ordinamento dell'Unione Europea riserva alle Autorità

⁹⁴ Cfr. Corte di Giustizia, sentenze: 17 ottobre 1989, cause riunite 231/87 e 129/88, Comune di Carpaneto Piacentino e a., punto 26; 3 aprile 2008, causa C-442/05, Torgau, punto 31.

⁹⁵ Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 16 settembre 2008, causa C-288/07, Isle of Wight Council, punto 38.

Pubbliche quale soggetti che possono influenzare il gioco della concorrenza.

Alla tutela della concorrenza è specificamente preordinato il secondo comma dell'articolo 13, paragrafo 1, della Direttiva IVA secondo cui allorché gli enti pubblici esercitano attività od operazioni economiche, ancorché in quanto pubbliche autorità, *“... essi devono essere considerati soggetti passivi per dette attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni della concorrenza di una certa importanza”*.

Si tratta di una previsione, come sottolineato dalla Corte di Giustizia, avente lo scopo di garantire la neutralità fiscale del sistema IVA⁹⁶ il quale osta, in particolare, a che prestazioni di servizi di uno stesso tipo, che si trovano quindi in concorrenza tra loro, siano trattate in maniera diversa sotto il profilo dell'IVA. Da ciò si ricava che la disposizione in esame tutela, in realtà, non la concorrenza in quanto tale ma la neutralità concorrenziale del meccanismo applicativo dell'IVA.

La Direttiva IVA non menziona quali circostanze esatte debbano essere valutate per ritenere esistente una significativa

⁹⁶ Cfr. Corte di Giustizia, sentenze: causa C-430/04, Halle; 26 maggio 2005, causa C-498/03, Kingscrest Associates e Montecello, punto 41.

distorsione della concorrenza. Questa espressione, nota come c.d. clausola di salvaguardia della concorrenza, è stata oggetto, pertanto, di varie pronunce della Corte di giustizia⁹⁷.

Secondo la Corte, l'attrazione nell'ambito di applicazione del tributo delle attività esercitate dagli enti pubblici trova la sua giustificazione nella considerazione che il sistema dell'IVA, improntato a criteri di generalità e neutralità, non può essere alterato dall'attribuzione di una rilevanza alla natura pubblica del soggetto che pure pone in essere cessioni di beni e prestazioni di servizi in regime di concorrenza con operatori privati, o dall'attribuzione di una rilevanza al fine per cui il soggetto pone in essere le cessioni di beni e le prestazioni di servizi; se così fosse, si potrebbe, infatti, provocare una distorsione della concorrenza incompatibile con il buon funzionamento del mercato interno⁹⁸. Si attribuisce, quindi, valutazione economica ad attività identiche, esercitate dall'ente pubblico e dal soggetto privato.

L'articolo 13, paragrafo 1, secondo comma, della Direttiva IVA fa riferimento alla situazione in cui gli organismi di diritto pubblico compiono in veste di soggetti di diritto

⁹⁷ Cfr. Corte di Giustizia, 16 settembre 2008, C-288/07, *Isle of Wight* e altri.

⁹⁸ Cfr. Corte di Giustizia, sentenze 26 settembre 1996, causa C-230/94, *Enkle*.

pubblico, vale a dire nell'ambito del regime giuridico che è loro proprio, attività od operazioni che possano essere del pari svolte, in concorrenza con essi, da singoli o enti in regime di diritto privato oppure in forza di concessioni amministrative⁹⁹.

È interessante notare che, sebbene la clausola distorsione sia, a prima vista, destinata alla protezione del settore privato, la Corte di giustizia¹⁰⁰ ha chiarito che una distorsione potrebbe verificarsi anche a danno di un ente pubblico.

Nel predetto quadro, assumono importanza le modalità e i criteri di verifica del rapporto concorrenziale. In proposito, secondo l'orientamento più recente della Corte di Giustizia l'assoggettamento degli enti di diritto pubblico all'IVA, risulta dall'esercizio di una data attività in quanto tale, a prescindere dalla questione se i suddetti enti si confrontino o meno con una concorrenza a livello del mercato locale sul quale esercitano la loro attività. Ciò significa, da un lato, che le distorsioni di concorrenza di una certa importanza che sarebbero provocate dal non assoggettamento degli enti di diritto pubblico operanti in quanto autorità pubbliche devono essere valutate con riferimento

⁹⁹ Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 17 ottobre 1989, cause riunite 231/87 e 129/88, Comune di Carpaneto Piacentino e a. punto 22; 13 dicembre 2007, causa C-408/06, punto 42, Gotz.

¹⁰⁰ Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 4 giugno 2009, C-102/08, Salix.

all'attività in questione, in quanto tale, senza che tale valutazione abbia per oggetto (necessariamente) un mercato locale in particolare. Dall'altro che la concorrenza da prendere in considerazione non è soltanto quella attuale, ma anche la concorrenza potenziale, purché la possibilità per un operatore privato di entrare sul mercato rilevante sia effettiva, e non meramente ipotetica¹⁰¹.

Tale conclusione trova fondamento nei principi generali del diritto dell'Unione Europea applicabili in materia fiscale, quali i principi di neutralità fiscale e certezza del diritto. Tali principi ostano, da un lato, a che operatori economici che effettuano le stesse operazioni subiscano un trattamento differenziato in materia di riscossione dell'IVA. Cosa che avverrebbe ove la verifica del rapporto concorrenziale avvenisse avuto riguardo ai mercati locali in cui operano le medesime autorità locali. Gli operatori privati sarebbero trattati in maniera diversa a seconda del mercato in cui si trovano ad operare e si instaurerebbe un trattamento differenziato anche tra gli stessi enti di diritto pubblico. Inoltre, né le autorità locali né gli operatori

¹⁰¹ La possibilità meramente teorica per un operatore privato di entrare sul mercato rilevante, che non sia corroborata da alcun elemento di fatto, alcun indizio obiettivo o alcuna analisi del mercato, non può essere assimilata all'esistenza di una concorrenza potenziale.

privati sarebbero in grado di prevedere, con la certezza necessaria per gestire i loro affari, se, in un dato mercato locale, l'esercizio da parte delle autorità locali di una determinata attività sia o meno soggetto all'IVA¹⁰².

Tale orientamento conferma che la previsione di non assoggettamento all'IVA degli enti di diritto pubblico nei limiti in cui quest'ultimo provochi solo distorsioni di concorrenza minori, in quanto compromette in certa misura l'applicazione del principio di neutralità fiscale, deve essere interpretata di modo che si attenti a tale principio nella maniera più ridotta possibile.

L'orientamento sopra esposto della Corte di Giustizia confermerebbe, a sua volta, come il non assoggettamento degli enti di diritto pubblico all'IVA costituisce una deroga alla regola generale (assoggettamento ad IVA di qualsiasi attività di natura economica) e che occorre, quindi, interpretare tale disposizione in maniera restrittiva. Mentre la c.d. clausola di salvaguardia della concorrenza opera per ripristinare la regola generale di

¹⁰² Come la Corte ha più volte dichiarato, la normativa comunitaria deve essere certa e la sua applicazione prevedibile per coloro che vi sono sottoposti (v., segnatamente, sentenza 22 novembre 2001, causa C-301/97, Paesi Bassi/Consiglio, Racc. pag. I-8853, punto 43, nonché Halifax e a., cit., punto 72). Tale necessità di certezza del diritto s'impone con rigore particolare quando si tratta di una normativa idonea a comportare oneri finanziari, al fine di consentire agli interessati di conoscere con esattezza l'estensione degli obblighi che essa impone loro (v., segnatamente, sentenza 15 dicembre 1987, causa 326/85, Paesi Bassi/Commissione, Racc. pag. 5091, punto 24, e 29 aprile 2004, causa C-17/01, Sudholz, Racc. pag. I-4243, punto 34).

assoggettamento ad IVA di qualsiasi attività economica. Quest'ultima disposizione non può, quindi, essere interpretata restrittivamente.

L'esito giurisprudenziale dell'Unione sul rapporto tra i primi tre commi dell'articolo 13, paragrafo 1, delimita l'ambito oggettivo di applicazione della previsione di non assoggettamento ad IVA degli enti pubblici per le attività economiche svolte in quanto pubblica autorità che, di fatto, riguarderebbe le attività economiche esercitate in regime di monopolio di Stato¹⁰³, nei limiti in cui possono esistere.

E', evidente, infatti, che le attività degli enti pubblici, in quanto svolte in regime monopolistico, cioè, non di concorrenza nel libero mercato, devono, per questa sola ragione, essere escluse dal campo di applicazione dell'IVA.

Ciò, sotto altro profilo, evidenzia anche una debolezza della c.d. clausola di salvaguardia della concorrenza. Debolezza rappresentata dalla possibilità per gli Stati membri di prevedere che alcune operazioni possano essere forniti esclusivamente da enti di diritto pubblico. Un ente pubblico, pertanto, in uno Stato membro potrebbe essere considerato soggetto che pone in essere

¹⁰³ Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 13 dicembre 2007, causa C-408/06, Franz Götz.

attività imponibili ma, al tempo stesso, non essere considerato soggetto passivo, in altro Stato membro, in quanto la concorrenza privata è giuridicamente impossibile.

Ciò evidenzia una la difficoltà per gli Stati membri di individuare criteri per stabilire quando sussista una distorsione della concorrenza. Alcuni Ordinamenti nazionali prevedono procedure per definire le attività – diverse e in aggiunta a quelle dell'allegato I della Direttiva IVA – in quanto distorsive della concorrenza con conseguente assoggettamento ad IVA delle stesse, ancorchè esercitate da enti pubblici in quanto pubbliche autorità¹⁰⁴.

¹⁰⁴ Per una disamina del recepimento nelle discipline IVA nazionali del criterio dell'agire in quanto pubblica autorità previsto dalla Direttiva IVA si veda: AA.VV. *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea. L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*. Università di Bologna "Alma Mater Studiorum", Dottorato di ricerca in Diritto tributario europeo, Coordinamento di Adriano Di Pietro. Ministero dell'Economia e delle finanze, Roma, 2003. L'Autore evidenzia come in base alla normativa portoghese, è il Ministro das Finanças e do Plano che deve individuare, caso per caso, quali siano le attività suscettibili di originare una distorsione della concorrenza. Analogamente, la norma nazionale belga autorizza il Governo a definire, per mezzo di un regolamento, le attività esercitate da un ente pubblico da assoggettare ad IVA, in quanto distorsive del mercato. In Irlanda il Value Added Tax Act garantisce agli enti pubblici il non assoggettamento all'IVA (Sec. 8, subset. 2°) e, nello stesso tempo, prevede un meccanismo di limitazione a tale esclusione: per mezzo di un Order il Minister of Finance è autorizzato ad assoggettare all'imposta alcune delle attività svolte da questi soggetti. In Germania, il comma 3, secondo periodo dell'articolo 2 dell'Umsatzsteuergesetz contiene l'elenco di attività che, pur poste in essere da enti pubblici e non rientranti nelle attività commerciali devono essere sempre assoggettate ad imposta. Nei Paesi Bassi, l'art. 7 del testo di legge della BTW assoggetta all'IVA tutte quelle attività svolte da enti pubblici, che, per natura, possono essere effettuate anche dai soggetti (persone fisiche o società) obbligati all'imposta, con ciò garantendo la più estesa garanzia di non distorsione della concorrenza.

3.5 Attività economiche non trascurabili di cui all'allegato I della Direttiva IVA

Le Autorità pubbliche sono, in ogni caso, considerate soggetti passivi quando esercitano una delle attività (tutte di natura economica) elencate nell'allegato I della Direttiva IVA, a condizione che tali attività non siano effettuate su una scala così piccola da essere di trascurabile importanza.

Si intende, in tal modo, garantire che talune categorie di attività economiche la cui importanza deriva dal loro oggetto non siano sottratte all'IVA perché esercitate da enti di diritto pubblico¹⁰⁵.

Con la predetta previsione il legislatore dell'Unione ha inteso stabilire il principio dell'assoggettamento all'IVA di alcune attività di natura economica.

Si tratta di tredici attività che comprendono: telecomunicazioni; erogazione di acqua, gas, energia elettrica e vapore; trasporto di merci; prestazione di servizi portuali e aeroportuali; trasporto di persone; cessione di beni nuovi prodotti per la vendita; operazioni degli organismi agricoli di intervento

¹⁰⁵ Cfr. Corte di Giustizia, sentenze: 17 ottobre 1989, cause riunite 231/87 e 129/88, Comune di Carpaneto Piacentino e a., punto 26; 3 aprile 2008, causa C-442/05, Torgau, punto 31.

relative ai prodotti agricoli ed effettuate in applicazione dei regolamenti sull'organizzazione comune dei mercati di tali prodotti; gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale; depositi; attività degli uffici di pubblicità commerciale; attività delle agenzie di viaggio; gestione di spacci, cooperative, mense aziendali e simili e attività degli enti radiotelevisivi.

L'assoggettamento per le predette attività si applica a prescindere dell'esistenza di una concorrenza effettiva o potenziale a livello mercati su cui dette attività possono anche essere esercitate. L'unica circostanza rilevante è la natura dell'attività interessata.

La lista delle attività dell'attuale allegato I della Direttiva IVA corrisponde ai settori che nell'epoca successiva all'adozione della IV° Direttiva IVA sono stati oggetto di intervento dell'UE, nel senso di liberalizzazione dei relativi servizi pubblici. Sotto tale aspetto, quindi, la previsione di cui all'allegato I è stata vista anche come anticipazione delle riforme di liberalizzazione di determinate attività che erano, all'epoca della VI° Direttiva, tradizionalmente riservate al settore pubblico.

La Direttiva IVA consente agli Stati membri di esentare dall'assoggettamento obbligatorio le attività elencate all'allegato I, purché queste ultime siano trascurabili, ma non sono tenuti a fare uso di questa facoltà¹⁰⁶. Gli Stati membri hanno, pertanto, la facoltà di prendere in considerazione il carattere trascurabile di attività o di operazioni esercitate da enti pubblici, al fine di escluderle dall'assoggettamento all'IVA, unicamente riguardo alle sole attività od operazioni elencate all'allegato I.

La clausola di non trascurabilità di cui all'articolo 13, comma 3, persegue lo stesso obiettivo della clausola di salvaguardia della concorrenza di cui al comma 2.

Ai sensi del comma 3, l'attività di cui trattasi deve essere una di quelle di cui all'allegato I e non deve essere effettuata su una piccola scala, tale, da essere trascurabile.

L'idea sottostante della predetta previsione è che le attività elencate nell'allegato I si presumono portare a distorsioni della concorrenza. Se effettuata solo su una trascurabile scala, si può presumere che la distorsione della concorrenza sia non significativa. Il recepimento di questo elemento di valutazione è comunque opzionale.

¹⁰⁶ Cfr. Corte di Giustizia, Comune di Carpaneto Piacentino e a., già citata.

Così, gli Stati membri sono liberi di trattare gli organismi di diritto pubblico che agiscono in quanto tali come un soggetto passivo per le attività elencate nell'allegato I, ancorché essa sia di entità trascurabile.

3.6 Attività esenti assimilate alle attività in regime di pubblica autorità

La Direttiva Iva consente agli stati membri di considerare come attività della pubblica amministrazione, esclusa, quindi, dalla sfera di applicazione del tributo, quelle svolte dagli Stati, dalle regioni, dalle province, dai comuni e degli altri organismi di diritto pubblico che danno luogo ad operazioni esenti. Cioè, ad operazioni riconducibili alle esenzioni previste dall'articolo 132 della Direttiva IVA.

Il predetto articolo 132 della Direttiva IVA elenca le esenzioni per determinate attività di interesse pubblico e le condizioni di applicazione delle stesse.

Alcune delle esenzioni richiedono esplicitamente che l'attività sia posta in essere da un'autorità pubblica¹⁰⁷. Si tratta di

107 Si tratta della fornitura dei servizi pubblici postali; l'ospedalizzazione e le cure mediche e le attività strettamente connesse; la fornitura di servizi e di beni strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale; la fornitura di beni e servizi strettamente connesse con la protezione dell'infanzia e della gioventù;

quelle attività che, di regola, solo in parte potrebbero essere considerate come attività della Pubblica Autorità ma, per effetto dell'articolo 132 della Direttiva Iva, possono essere esonerate nel loro complesso¹⁰⁸. Altre previsioni si riferiscono ad attività svolte da organizzazioni private ma riconosciute dallo Stato.

Nella sua giurisprudenza la Corte di giustizia ha affermato i principi che si applicano per l'interpretazione delle esenzioni.

In primo luogo, le esenzioni costituiscono un'eccezione al principio generale della tassazione di tutti i servizi forniti a titolo oneroso da un soggetto passivo, essi devono essere interpretate restrittivamente. Tale principio va, tuttavia, temperato con altri principi quali la neutralità e l'uniformità del sistema IVA, che può richiedere un'interpretazione ampia giustificata dal fine di evitare disparità di trattamento.

In secondo luogo, secondo la Corte di Giustizia, le esenzioni costituiscono nozioni autonome del diritto comunitario e devono essere collocate nel contesto generale del sistema

l'educazione dell'infanzia o della gioventù, l'insegnamento scolastico o universitario, la formazione o la riqualificazione professionale, determinati servizi e culturali e cessioni strettamente connesse; le attività degli enti radiotelevisivi di diritto pubblico diversi da quelli di natura commerciale.

¹⁰⁸ Cfr. Corte di Giustizia, sentenze: 11 luglio 1985, causa C-107/84, Commissione delle Comunità europee contro Repubblica federale di Germania, punti 14 e 15; 15 giugno 1989, causa 348/87, Stichting, punto 11.

comune dell'IVA. Ciò significa che l'interpretazione delle esenzioni deve, nonostante il contesto e la finalità della normativa di cui fanno parte, anche prendere in considerazione l'intenzione del legislatore dell'Unione nel momento in cui le regole sono state introdotte.

L'articolo 133 della Direttiva Iva consente agli Stati membri di imporre una o più condizioni aggiuntive per un gruppo di esenzioni. Questo potere discrezionale si traduce in notevoli differenze tra gli Stati membri.

L'articolo 134 della Direttiva Iva comprende, infine, una restrizione all'esenzione di operazioni connesse a determinate attività esenti: ospedalizzazione e le cure mediche; assistenza e previdenza sociale; protezione dell'infanzia e della gioventù; educazione dell'infanzia o della gioventù, insegnamento scolastico o universitario, formazione o riqualificazione professionale; attività nei confronti dei propri membri organismi senza fini di lucro, che si prefiggono obiettivi di natura politica, sindacale, religiosa, patriottica, filosofica, filantropica o civica; pratica dello sport o dell'educazione fisica; prestazioni di servizi culturali e le cessioni di beni loro strettamente connesse.

Per le cessione di beni o prestazione di servizi strettamente connesse a tali attività, l'esenzione non è applicabile se non è indispensabile all'espletamento delle operazioni esentate cui si riferisce. In tal modo, l'esenzione di un'operazione viene determinata segnatamente in funzione della natura della operazione effettuata e del rapporto di questa con l'attività che il legislatore dell'Unione considera esente¹⁰⁹.

Per essere qualificata in tal modo, una operazione dovrebbe, quindi, avere natura o qualità tali per cui, senza la stessa non potrebbe essere garantita il buon esito dell'attività esente.

Altra restrizione alla porta delle esenzioni è quella secondo cui una cessione di beni o prestazione di servizi non deve essere esentata se essa sia essenzialmente destinata a procurare all'ente entrate supplementari mediante operazioni effettuate in concorrenza diretta con quelle di imprese commerciali soggette all'IVA. Tale restrizione esclude, quindi, dal beneficio dell'esenzione quelle operazioni che, avuto riguardo a tutte le circostanze in cui si svolge l'operazione di cui

¹⁰⁹ Cfr. Corte di Giustizia, sentenze: 16 ottobre 2008, C-253/08, Canterbury Hockey Club, punto 23; 1° dicembre 2005, procedimenti riuniti, C-394/04 e C-395/04, Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AEYgeia, punto 26; 15 giugno 1989, causa 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties punto 25; 14 giugno 2007, causa C-434/05, Horizont College, punto 38.

trattasi, si possa escludere che le stesse siano strettamente connesse all'attività esente¹¹⁰.

Tale esclusione costituisce un'espressione specifica del principio di neutralità fiscale, che osta, in particolare, a che prestazioni di servizi di uno stesso tipo, che si trovano quindi in concorrenza tra loro, siano trattate in maniera diversa sotto il profilo dell'IVA¹¹¹.

Le suddette restrizioni, giova evidenziare, hanno carattere obbligatorio per gli Stati membri, in quanto costituiscono condizioni che devono essere prese in considerazione ai fini dell'interpretazione delle varie fattispecie di esenzione che riguardano prestazioni o forniture che sono strettamente connesse o che hanno uno stretto legame con un'attività di interesse generale¹¹².

L'articolo 13, paragrafo 2, della Direttiva IVA, consente agli Stati membri di estendere alle attività di enti pubblici, altrimenti esenti, il regime di non assoggettamento ad IVA

¹¹⁰ Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 16 ottobre 2008, C-253/08, Canterbury Hockey Club, punti 33 e 34.

¹¹¹ Cfr. Corte di Giustizia, sentenze: 14 giugno 2007, Causa C-434/05, Horizon College, punto 43; 23 ottobre 2003, causa C-109/02, Commissione/Germania, punto 20; sentenza 1° dicembre 2005, procedimenti riuniti C-394/04 e C-395/04, Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AEYgeia, punto 32.

¹¹² Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 1° dicembre 2005, procedimenti riuniti C-394/04 e C-395/04, Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AEYgeia, punto 21.

previsto dall'articolo 13, paragrafo 1, della Direttiva IVA. Ciò sembra evidenziare la portata agevolativa di quest'ultima disposizione tesa, quindi, a privilegiare i profili di tutela degli utenti piuttosto che l'interesse dei concorrenti privati. Giova evidenziare che la facoltà concessa agli Stati membri dall'art. 13, paragrafo 2, della Direttiva IVA non comporta la possibilità di qualificare di "pubblica autorità" l'attività di natura economica, ma esenti, esercitate dagli enti pubblici.

3.7 La soggettività passiva "totalizzante" degli enti pubblici ai fini dell'individuazione del luogo di tassazione delle prestazioni di servizi intra-UE

Ai soli fini dell'individuazione del luogo di tassazione delle prestazioni di servizi intra-UE, l'articolo 43 della Direttiva Iva¹¹³ stabilisce il principio di soggezione passiva totalizzante secondo cui gli enti pubblici, se identificati ai fini Iva, si

¹¹³ L'articolo 43 della Direttiva Iva – introdotto dalla Direttiva 2008/8/CE – stabilisce che: *"Ai fini dell'applicazione delle regole relative al luogo delle prestazioni di servizi:*

1) il soggetto passivo che esercita parimenti attività o effettua operazioni non considerate cessioni di beni né prestazioni di servizi imponibili ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, è considerato soggetto passivo riguardo a tutte le prestazioni che gli sono rese;

2) la persona giuridica che non è soggetto passivo e che è identificata ai fini dell'IVA è considerata soggetto passivo".

considerano soggetti passivi per le prestazioni di servizi ad esse rese anche quando agiscono al di fuori delle attività economiche.

Ai soli fini dell'individuazione del luogo di tassazione delle prestazioni di servizi ricevute, gli enti pubblici, quindi, acquistano la soggettività passiva Iva a prescindere dalla destinazione degli stessi e, pertanto, anche per gli acquisti di servizi effettuati per finalità estranee all'esercizio di un'attività economica. Il legislatore dell'Unione ha, in tal modo, recepito i principi espressi dalla Corte di Giustizia nella sentenza del 6 novembre 2008, causa C-291/07, TRR. Attraverso detta pronuncia, i giudici comunitari, infatti, hanno statuito che *“il destinatario di una prestazione di servizi di consulenza (nel caso di specie un ente pubblico) fornita da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro, il quale destinatario esercita allo stesso tempo attività economiche e attività che esulano dall'ambito di applicazione di tali direttive (attività non commerciali), deve essere considerato avente la qualità di soggetto passivo, anche se la detta prestazione è utilizzata solo per il fabbisogno di queste ultime attività”*.

Tale soggettività passiva “totalizzante” degli enti pubblici – limitata alle sole prestazioni di servizi ricevute da soggetto

passivo residente in altro Stato UE – non determina la commercialità degli enti, che rimane sempre circoscritta all'effettuazione eventuale delle attività economiche. Essa si spiega, invero, solo in funzione delle esigenze di semplificare le questioni connesse con l'individuazione del luogo di tassazione delle prestazioni di servizi, conformemente agli obiettivi comunitari del sistema Iva che vuole che sia il consumatore finale della prestazione di servizi a sopportare il costo finale dell'Iva dovuta indipendentemente dal fatto che esse siano o meno state fornite per il fabbisogno di attività non rientranti nell'ambito di applicazione dell'Iva¹¹⁴.

Per effetto della predetta regola non assume rilievo l'utilizzo del servizio da parte dell'ente pubblico. In altri termini, che la prestazione di servizi sia acquistata per l'eventuale attività economica esercitata dall'ente o che la prestazione sia acquistata esclusivamente per finalità istituzionali non commerciali, l'ente è sempre considerato, ai soli fini dell'individuazione del luogo di

¹¹⁴ Dal 1° gennaio 2010, infatti, alla precedente regola generale di tassazione del luogo delle prestazioni di servizi (tassazione nel paese del prestatore) si sostituiscono due nuove regole che individuano il luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi intracomunitarie in funzione della qualifica del committente. In particolare, nelle ipotesi di scambio del servizio tra soggetti identificati ai fini IVA, la regola generale è rappresentata dalla tassazione nel paese in cui è stabilito il committente. Nell'ipotesi del servizio reso al c.d. consumatore finale, cioè al soggetto che non detrae l'Iva sull'acquisto in quanto non ribalta a valle il relativo imponibile, la regola generale è rappresentata, invece, dalla tassazione nel paese in cui è stabilito il prestatore.

effettuazione della prestazione di servizi, soggetto passivo Iva con importante conseguenze sul piano degli adempimenti¹¹⁵.

¹¹⁵ Quando scatta la soggettività passiva allargata degli enti non commerciali per gli acquisiti di servizi intracomunitari, sorge l'obbligo per gli stessi di eseguire gli adempimenti finalizzati all'applicazione dell'imposta se l'operazione è territorialmente rilevante nello Stato del committente . Ciò si realizza mediante il metodo c.d. dell'inversione contabile o reverse charge.

CAPITOLO 4°

LA SOGGETTIVITÀ IVA DELLE PUBBLICHE AUTORITÀ SECONDO GLI ORDINAMENTI NAZIONALI: LINEAMENTI DI COMPARAZIONE EUROPEA

CAPITOLO 4°

LA SOGGETTIVITÀ IVA DELLE PUBBLICHE SECONDO GLI ORDINAMENTI NAZIONALI: LINEAMENTI DI COMPARAZIONE EUROPEA

SOMMARIO: 4.1 La soggettività passiva IVA delle Pubbliche Autorità secondo alcuni ordinamenti nazionali: il contemperamento tra le diverse tradizioni giuridiche nazionali con l'esigenza di armonizzazione. 4.2 La soggettività passiva IVA delle pubbliche Autorità nell'ordinamento giuridico italiano. 4.2.1 Attività commerciale dell'ente pubblico 4.2.2 Attività istituzionale dell'ente pubblico 4.3 Tutele nazionali della neutralità fiscale e della concorrenza: i regimi nazionali di rimborso dell'imposta assolta dalle Pubbliche Autorità. 4.3.1 Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord. 4.3.2 Danimarca. 4.3.3 Finlandia. 4.3.4 Svezia. 4.2.5 Norvegia. 4.3.6 Olanda. 4.3.7 Francia. 4.3.8 Portogallo. 4.3.9 Austria. 4.3.10 Italia.

4.1 La soggettività passiva IVA delle Pubbliche Autorità secondo gli ordinamenti nazionali: il contemperamento tra le diverse tradizioni giuridiche nazionali con l'esigenza di armonizzazione

Una delle finalità della disciplina IVA degli enti pubblici, contenuta nell'articolo 13 della Direttiva IVA, è quella di evitare

che le Pubbliche Autorità possano essere escluse dal campo di applicazione dell'IVA allorquando agiscono in un mercato con concorrenti privati.

La realizzazione del predetto obiettivo dipende, tuttavia, dal corretto recepimento e applicazione da parte degli ordinamenti nazionali del modello impositivo europeo. Ciò è influenzato dall'esatta definizione di ente pubblico in ciascun Stato membro ovvero da specifiche disposizioni nazionali sul trattamento fiscale di determinate attività svolte dagli enti pubblici¹¹⁶.

Tale circostanze nazionali influenzano l'efficace armonizzazione del trattamento IVA delle pubbliche autorità.

I termini "ente pubblico" e "diritto pubblico" dipendono dal contesto del sistema giuridico dello Stato membro interessato. A questo proposito, una perfetta armonizzazione del trattamento IVA del settore pubblico è, di per sé, inefficace se alla base vi è una diversità di sistemi giuridici da parte di ciascun

¹¹⁶ Si pensi all'Ordinamento giuridico italiano che con l'art. 34-bis del decreto-legge n. 69 del 1989, convertito con modificazioni nella legge n. 154 del 1989, prevede un apposito regime fiscale per l'attività dell'Agenzia Spaziale Italiana (ente pubblico di ricerca). La predetta disposizione stabilisce che *"ai fini delle imposte sul reddito e dell'imposta sul valore aggiunto l'attività di realizzazione di programmi scientifici, tecnologici ed applicativi svolta dalla predetta Agenzia in attuazione del piano spaziale nazionale approvato dal CIPE non si considera attività commerciale rientrante nell'art. 2195 del codice civile"*.

Stato membro. In altri termini, non può esservi vera e propria armonizzazione in presenza di categorie giuridiche nazionali diverse tra di loro.

Ciò anche in considerazione che la maggior parte degli Stati membri, distingue tra diritto pubblico e privato come ad esempio Austria, Francia, Grecia e Slovenia. Altri Stati membri, tuttavia, non hanno un concetto analogo di diritto pubblico e diritto civile, come i sistemi giuridici del Regno Unito.

Si pensi, ancora, al fatto che alcuni Stati membri hanno adottato il modello dell'articolo 13 della Direttiva IVA in una varietà di differenti approcci. Del resto, gli Stati membri sono titolari di un obbligo di risultato imposta da una Direttiva, e pertanto, spetta ad ogni Stato membro, scegliere la forma e i mezzi idonei al conseguimento di detto risultato. Così, alcuni paesi, come il Belgio¹¹⁷, Grecia¹¹⁸, il Portogallo¹¹⁹ e la Slovenia hanno previsto una regolamentazione nazionale dal tenore letterale identico a quello della Direttiva IVA.

La Danimarca, la Finlandia e la Svezia¹²⁰ hanno, invece, adottato normative nazionali non del tutto coincidenti, sul piano

¹¹⁷ Cfr. art. 6, code de la TVA.

¹¹⁸ Cfr. art. 3, Legge 1642/1986

¹¹⁹ Cfr. art. 2, 2 Codice IVA

¹²⁰ Cfr. SFS 1994Cfr. Chap. 4, Sec.

letterale, con la previsione di cui all'articolo 13 della Direttiva IVA ma, comunque, applicandone i principi fondamentali in essa espressi. In questa può dirsi rientrare l'Italia che nel corso dell'anno 2012, ha modificato la disciplina del presupposto soggettivo Iva, con riguardo all'esercizio d'impresa da parte di enti pubblici, con espresso riferimento al concetto di attività di pubblica autorità¹²¹.

In Austria e Germania e Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord, il trattamento IVA degli enti pubblici dipende da un riferimento alla legge nazionale sul reddito delle società. Sebbene questa struttura può difficilmente essere considerata come un'adozione corretta, le giurisdizioni tedesche e austriache interpretano la legge in conformità delle disposizioni della Direttiva IVA.

121 In Italia la disciplina del presupposto soggettivo Iva, con riguardo all'esercizio d'impresa da parte di enti pubblici, contenuta nell'art. 4, comma 5, secondo periodo, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, è stata modificata dall'art. 38, comma 2, lett. a), D.L. 18 ottobre 2012, n. 179, convertito dalla L. 17 dicembre 2012, n. 221.

Per effetto della suddetta modifica normativa è, adesso, previsto che non costituisce esercizio d'impresa e, pertanto, non sono considerate attività commerciali: le operazioni effettuate dallo Stato, dalle regioni, dalle province, dai comuni e dagli altri enti di diritto pubblico nell'ambito di attività di pubblica autorità.

Per un commento vd. Iacono A., *"L'esclusione della soggettività passiva Iva per le attività di pubblica autorità"*, in "il fisco" n. 12 del 25 marzo 2013, pag. 1-1766. Secondo l'autore la modifica non ha portata innovativa in quanto intende chiarire il trattamento Iva delle attività istituzionali degli enti pubblici. Essa si ispira al diritto dell'Unione europea in materia di Iva e deve essere interpretata secondo i principi elaborati nel tempo dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea.

Solo pochi Stati membri (ad esempio Malta) hanno una definizione specifica del termine “enti pubblici” nella loro legislazione fiscale nazionale. In molti casi, infine, vi è una normativa nazionale che elenca espressamente alcune entità che sono considerate organismi pubblici per quanto riguarda l’adozione dell’articolo 13 della Direttiva IVA (ad esempio la Polonia, Finlandia e Repubblica Ceca).

Negli Stati membri in cui la legge non fornisce una definizione di enti pubblici la comprensione del termine è, di solito forgiata da linee guida amministrative e giurisdizionali (ad esempio Regno Unito). Pur nelle predette differenze nazionali, alcuni soggetti come i Comuni e lo Stato sono, in ogni caso, considerati enti pubblici in tutti gli Stati membri.

Ciò che emerge dal predetto quadro europeo è l’eterogeneità delle qualificazioni giuridiche nazionali. A tale eterogeneità nella definizione di ente pubblico si aggiunge quella nella definizione di “agire in quanto pubblica autorità”. Anche in quest’ultimo caso le soluzioni nazionali sono differenti e fondamentalmente di due tipi: la prima è quella di fornire per legge la definizione di un simile concetto, che può venire descritto sulla base di alcuni criteri generali oppure per mezzo di

un elenco di attività da considerare svolte in quanto pubbliche autorità; la seconda soluzione maggiormente flessibile, è rappresentata dal demandare la definizione di tale concetto ad un successivo regolamento o all'autorità del Ministero competente¹²².

Il quadro appena delineato in merito all'identificazione degli enti pubblici e del loro agire in quanto pubblica autorità crea parecchi dubbi sull'effettivo grado di armonizzazione delle discipline IVA nazionali in merito al trattamento degli enti pubblici.

122 Per una disamina del recepimento nelle discipline IVA nazionali del criterio dell'agire in quanto pubblica autorità previsto dalla Direttiva IVA si veda: AA.VV. *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea. L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*. Università di Bologna "Alma Mater Studiorum", Dottorato di ricerca in Diritto tributario europeo, Coordinamento di Adriano Di Pietro. Ministero dell'Economia e delle finanze, Roma, 2003. Secondo l'Autore la traduzione letterale dell'espressione in quanto pubblica autorità è rinvenibile nei testi legislativi IVA del Belgio (art. 6, Code de la TVA, del Lussemburgo (art. 8 CTVA), della Grecia (art. 3, Legge 1642/1986), dei Paesi Bassi (art. 7, Belasting ocer de Toegevoegde Waarde), del Portogallo (art. 2, 2) Codice IVA) e della Svezia (Chap. 4, Sec. 7 SFS 1994). L'adozione nella normativa interna di un simile concetto, pur recependo senza dubbio alcuno la norma europea, non ne garantisce, però, necessariamente, una corretta applicazione nel caso concreto. In Svezia, nel testo di legge relativo all'assoggettamento ad IVA si chiarisce che l'esercizio di una pubblica autorità si concretizza nel caso di decisioni o misure proprie del potere autoritativo e le quali comportano, in ogni caso, conseguenze legali per i soggetti privati, sulla base di regole proprie del diritto pubblico, indipendentemente dalla presenza o meno di un corrispettivo. In Lussemburgo è stato, invece, rimesso a un decreto del 22 ottobre 1979 che definisce l'agire in quanto pubblica autorità e fa riferimento ad alcuni servizi pubblici. Negli altri paesi in cui il legislatore nazionale non ha evidenziato le caratteristiche proprie dell'agire in quanto pubblica autorità (Grecia, Paesi Bassi, Portogallo e Italia) tale compito viene demandato al giudice nazionale che, nel valutare il caso concreto dovrà attenersi all'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia.

Ne consegue, l'importanza del ruolo della Corte di Giustizia dell'Unione Europea che ha cercato con la propria giurisprudenza di influenzare l'interpretazione delle stesse.

Altro aspetto critico del modello delineato dall'articolo 13 della Direttiva IVA è rappresentato dalla definizione di attività economica.

A fronte della scelta del legislatore europeo di considerare rilevante, ai fini Iva, qualsiasi attività economica svolta da un soggetto passivo IVA, salvo le eccezioni esplicitamente consentite, in alcuni ordinamenti nazionali - come quello svedese e finlandese - la nozione di attività economica si riferisce a criteri puramente nazionali¹²³. Si pensi, in particolare, alla disciplina IVA nazionale svedese nella quale, per la definizione di "attività economica" non ci si riferisce ai criteri esplicitati dalla direttiva IVA, ma si fa rinvio a definizioni e criteri della normativa nazionale svedese in materia di imposte sui redditi.

¹²³ Cfr. IP/08/1032, Brussels, 26 June 2008, VAT: the Commission asks Sweden, Denmark, Finland and Austria for information concerning the application of exemptions: The European Commission has decided to send requests for information in the form of letters of formal notice to several Member States about their legislation regarding the application of certain exemptions under the VAT Directive. The Member States involved are asked to reply within two months to the letters of formal notice, which are the first step of the infringement procedure laid down in Article 226 of the EC Treaty.

Questi criteri risultano irrilevanti e potenzialmente fuorvianti dal punto di vista dell'IVA.

4.2 La soggettività passiva Iva delle Pubbliche Autorità nell'ordinamento giuridico italiano

La disciplina eurounitaria concernente le attività economiche esercitate dagli enti pubblici è stata recepita dal legislatore nazionale¹²⁴ in maniera meno organica e più frammentaria rispetto alla normativa europea sovranazionale.

Il legislatore nazionale, innanzitutto, non prevede una disciplina specifica per gli enti pubblici. Esso accomuna gli enti pubblici a quelli privati (diversi dalle Società) differenziandone la disciplina rispetto alle società e ne regola unitariamente il trattamento fiscale.

L'ordinamento giuridico italiano distingue tra attività commerciale e istituzionale dell'ente pubblico.

Dal confronto tra la disposizione eurounitaria e la sua attuazione nazionale emerge come secondo l'ordinamento europeo sovranazionale l'ente pubblico non acquisisce la qualifica di soggetto passivo d'imposta unicamente nella misura

¹²⁴ Cfr. DPR 26 ottobre 1972, n. 633, art. 4, commi 2, n. 2, 3 e 4.

in cui nell'esercizio di attività economica agisce nella veste di soggetto di pubblica autorità.

La disposizione nazionale si preoccupa, viceversa, di stabilire quando il medesimo ente pubblico può acquisire la qualifica di soggetto passivo d'imposta e ciò si verifica nel momento in cui viene a svolgere effettivamente un'attività commerciale con tutti gli elementi caratterizzanti la medesima attività commerciale, ossia l'abitudine, la sistematicità e soprattutto la organizzazione d'impresa. Nello schema nazionale, quindi, l'attività istituzionale di pubblica autorità è esclusa dall'applicazione dell'IVA, con la conseguente indetraibilità dell'imposta assolta sugli acquisti di beni e servizi inerenti alla medesima attività istituzionale.

4.2.1 Attività commerciale

Nella disciplina Iva nazionale italiana l'ente pubblico è considerato soggetto passivo dell'IVA soltanto per le operazioni poste in essere nell'ambito della attività commerciale, effettivamente svolta dall'ente a fianco di quella istituzionale (di pubblica autorità).

Con riferimento all'individuazione delle attività commerciali da parte di enti pubblici, la disciplina nazionale italiana rinvia alla normativa civilistica che definisce l'esercizio di impresa commerciale, estendendone, tuttavia, la portata. Ciò, prevedendo che costituisce esercizio di imprese *“l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva” delle attività commerciali di cui all'art. 2195 del codice civile, anche se non organizzate in forma di impresa, nonché l'esercizio di attività, organizzate in forma di impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 del codice civile”*.

Pertanto, qualora l'ente pubblico svolga un'attività riconducibile tra quelle elencate all'art. 2195 del codice civile, il carattere commerciale dell'attività stessa si configura a prescindere dall'esistenza di un'organizzazione di impresa. Nell'ipotesi in cui l'ente effettui, invece, un'attività non riconducibile tra quelle dell'art. 2195 del codice civile, al fine di accertare il carattere commerciale dell'attività posta in essere, è necessario verificare la sussistenza di un'organizzazione in forma di impresa.

L'attività è esercitata con organizzazione in forma di impresa quando, per lo svolgimento della stessa, è predisposta

un'organizzazione di mezzi e risorse funzionali all'ottenimento di un risultato economico. La commercialità dell'attività svolta sussiste qualora detta attività sia caratterizzata dai connotati tipici della professionalità, sistematicità e abitudinalità, ancorché non esclusiva. Detti connotati sussistono sia nel caso in cui venga compiuta una serie coordinata di atti ed operazioni, sia nel caso in cui venga compiuto un unico affare, in considerazione della rilevanza economica dello stesso e della complessità delle operazioni in cui si articola, implicanti la necessità di compiere una serie coordinata di atti economici.

In base all'orientamento della giurisprudenza nazionale¹²⁵ ed accolto dall'Amministrazione finanziaria nazionale l'abitudinalità, sistematicità e continuità dell'attività economica vanno intese in senso non assoluto, ma relativo, per cui la qualifica di imprenditore può determinarsi anche in conseguenza del compimento di un unico affare, in considerazione della sua rilevanza economica e della complessità delle operazioni in cui si articola, implicanti la necessità del compimento di una serie coordinata di atti economici. In altri termini, nell'ordinamento

¹²⁵ Cfr. Corte di Cassazione, con sentenza del 29 agosto 1997, n. 8193. Per l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria italiana, vedi risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate: n. 286/E del 2007, n. 348/E del 2008, n. 122/E del 2009 e n. 169/E del 2009.

giuridico italiano affinché ricorra la figura dell'imprenditore commerciale non è necessario che la funzione organizzativa dell'imprenditore costituisca un apparato strumentale fisicamente percepibile, poiché quest'ultimo può ridursi al solo impiego di mezzi finanziari, sicché la qualifica di imprenditore va attribuita anche a chi utilizzi e coordini un proprio capitale per fini produttivi.

La norma nazionale civilistica insiste sull'organizzazione dell'attività d'impresa, mentre quella tributaria prevede che l'esercizio di impresa si può configurare quando l'attività stessa non sia organizzata in forma d'impresa. Si caratterizza, quindi, la disciplina nazionale per i riferimenti al concetto di impresa, quale strumento tipico di svolgimento delle operazioni che rientrano nel campo di applicazione dell'IVA.

Il legislatore fiscale nazionale si preoccupa di assicurare una corrispondenza della normativa IVA con quella civilistica, a sua volta punto di riferimento per il settore delle II.DD.. In tal modo, la normativa nazionale IVA attribuisce rilievo alla natura dell'attività e alle modalità con cui la medesima attività viene esercitata.

Il modello civilistico e le esigenze che lo stesso vuole soddisfare, non coincidono con gli obiettivi fiscali ed extrafiscali perseguiti dall'IVA: imposta generale sul consumo, neutrale per gli operatori economici. Pertanto, nonostante i richiami effettuati dalla normativa IVA nazionale alla nozione civilistica di impresa, la natura "sovranaazionale" dell'IVA impone di interpretare le predette nozioni coerentemente alle caratteristiche fondamentali del tributo affermate dalla Corte di Giustizia. Ciò, nell'ottica di un obbligo di risultato imposto dalla Direttiva IVA - come interpretata dalla Corte di Giustizia - ferma restando la facoltà per ogni Stato membro di scegliere la forma e i mezzi idonei al conseguimento di detto risultato nella trasposizione della norma nel diritto interno.

4.2.2 Attività istituzionale

Secondo la disciplina nazionale italiana contenuta all'articolo 4, quinto comma, secondo periodo, del DPR n. 633 del 1972, non costituisce esercizio d'impresa e, pertanto, non sono considerate attività commerciali: le operazioni effettuate dallo Stato, dalle Regioni, dalle Province, dai Comuni e dagli

altri Enti di diritto pubblico nell'ambito di attività di pubblica autorità¹²⁶.

Tale previsione si ispira al contenuto dell'articolo 13 paragrafo 1 della Direttiva 2006/112/CE e deve essere interpretata secondo i principi elaborati nel tempo dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea. La formulazione letterale della disposizione nazionale coincide, nella sostanza, con quella contenuta nella Direttiva IVA che non fornisce una nozione di pubblica autorità ma si limita a considerare tali gli Stati, le Regioni, le Province, i Comuni e gli altri enti di diritto pubblico.

La sopra citata disciplina nazionale si limita ad affermare solo parzialmente i principi di diritto dell'Unione europea e della giurisprudenza della Corte di Giustizia. Ciò, nella parte in cui si limita ad affermare che le attività svolte dagli enti pubblici nella veste di pubblica autorità devono essere qualificate in ogni caso quali attività non commerciali e, conseguentemente, sono sempre escluse dall'ambito di applicazione dell'IVA.

¹²⁶ La disciplina del presupposto soggettivo Iva, con riguardo all'esercizio d'impresa da parte di enti pubblici, contenuta nell'art. 4, comma 5, secondo periodo, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, è stata modificata dall'art. 38, comma 2, lett. a), D.L. 18 ottobre 2012, n. 179, convertito dalla L. 17 dicembre 2012, n. 221.

La norma nazionale è carente, quindi, riguardo alle eccezioni - previste dalla disciplina eurounitaria - alla regola secondo cui gli enti pubblici non sono soggetti passivi per le attività di pubblica autorità.

Come già in precedenza evidenziato, l'esclusione della soggettività passiva per gli enti pubblici subisce, infatti, delle limitazioni sancite dalla Direttiva IVA. La prima è quella della salvaguardia della concorrenza. Secondo l'art. 13 della Direttiva IVA gli enti pubblici devono essere considerati soggetti passivi per le attività od operazioni poste in essere quando il loro non assoggettamento è in grado di determinare distorsioni della concorrenza di una certa importanza. Di converso, la soggettività passiva IVA degli enti pubblici va esclusa quando il non assoggettamento ad IVA degli stessi provocherebbe distorsioni di concorrenza trascurabili.

La Direttiva IVA prevede che gli enti pubblici sono, in ogni caso, considerati soggetti passivi per le attività elencate nell'allegato I della medesima Direttiva, a condizione che tali attività non siano effettuate su una scala così piccola da essere di trascurabile importanza. Si intende, in tal modo, garantire che talune categorie di attività economiche la cui importanza deriva

dal loro oggetto non siano sottratte all'IVA perché esercitate da enti di diritto pubblico. La previsione della Direttiva IVA consente agli Stati membri di esentare dall'assoggettamento obbligatorio le attività elencate all'allegato I, purché queste ultime siano trascurabili, ma non sono tenuti a fare uso di questa facoltà.

La predetta clausola di non trascurabilità, contenuta nell'art. 13 paragrafo 3 della Direttiva IVA persegue lo stesso obiettivo della clausola di salvaguardia della concorrenza di cui al paragrafo 2 del citato art. 13 della Direttiva IVA. Le attività elencate nell'allegato I della Direttiva IVA si presumono portare a distorsioni della concorrenza solo se effettuate su una non trascurabile scala. Altrimenti si può presumere che la distorsione della concorrenza sia non significativa.

Il recepimento di questi elementi di valutazione è comunque opzionale da parte degli Stati membri che sono liberi di trattare gli organismi di diritto pubblico che agiscono in quanto tali, come un soggetto passivo per le attività elencate nell'allegato I, ancorché essa siano di entità trascurabile.

I predetti principi sono stati accolti nella normativa nazionale italiana nei limiti di cui all'art. 4, comma 5, primo

periodo del D.P.R. n. 633 del 1972 si afferma che si considerano, in ogni caso, attività commerciali le attività di: cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, escluse le pubblicazioni delle associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona cedute prevalentemente ai propri associati; erogazione di acqua e servizi di fognatura e depurazione, gas, energia elettrica e vapore; gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale; gestione di spacci aziendali, gestione di mense e somministrazione di pasti; trasporto e deposito di merci; trasporto di persone; organizzazione di viaggi e soggiorni turistici; prestazioni alberghiere o di alloggio; servizi portuali e aeroportuali; pubblicità commerciale; telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari. Si tratta delle attività di cui all'allegato I della Direttiva IVA.

L'assoggettamento per le predette attività si applica a prescindere dell'agire dell'ente pubblico in veste di pubblica autorità e a prescindere dall'esistenza di una distorsione di concorrenza. L'unica circostanza rilevante è la natura dell'attività interessata.

L'esperienza insegna che quello degli enti pubblici è il settore che ha maggiormente coinvolto l'Amministrazione finanziaria a intervenire e chiarire con frequenti documenti di prassi. Operativamente sono notevoli le difficoltà di inquadrare le varie attività degli enti pubblici per i seguenti motivi:

a) le attività commerciali si affiancano a quelle tradizionali e istituzionali con utilizzo sovente di mezzi materiali (uffici, attrezzature informatiche, arredi, luce, gas, ed altro) e personale (amministrativo, di direzione, tecnico) in modo promiscuo con necessità di attribuzione dei relativi costi e spese;

b) le attività commerciali e/o industriali sovente non sono tipiche e permanenti e, pertanto, impegnano l'organizzazione contabile ed amministrativa per brevi periodi con evidente aggravio di costi per adattamento contabile ed amministrativo;

c) le attività commerciali e industriali esercitate dagli enti pubblici possono essere soggette fiscalmente a regimi contabili, amministrativi e documentali differenti che interferiscono con il regime di contabilità pubblica e speciale cui sono soggetti istituzionalmente i comuni.

4.3 Tutele nazionali della neutralità fiscale e della concorrenza: i regimi nazionali di rimborso dell'imposta assolta dalle Pubbliche Autorità

Al fine di attenuare parte delle difficoltà finanziarie derivanti dall'applicazione dell'IVA, a monte a fronte di attività svolte dagli enti pubblici, escluse dal campo di applicazione dell'imposta, alcuni Stati membri hanno introdotto meccanismi di restituzione dell'IVA assolta a monte.

In particolare, alcuni Stati membri: Regno Unito, Danimarca, Finlandia, Svezia, Paesi Bassi, Austria, Portogallo, Italia, prevedono per gli enti pubblici regimi di rimborso dell'IVA assolta a monte dall'ente pubblico per l'acquisto di beni e servizi destinati alla loro attività istituzionale.

Anche la Norvegia, che non ha lo status di membro dell'Ue, ma che ha adottato l'IVA e ha aderito allo Spazio Economico Europeo, ha previsto, nel proprio ordinamento giuridico, un sistema di rimborso dell'IVA assolta dagli organismi pubblici.

L'obiettivo generale di questi sistemi è prevenire l'incisione dell'IVA sulle attività "autoritative" degli enti

pubblici e prevenire lo scoraggiamento di appalti esterni a privati di determinati servizi.

Le condizioni di questi regimi di rimborso variano da Stato a Stato. I sistemi di compensazione dell'IVA introdotti a livello di singolo Stato membro hanno l'obiettivo di contribuire ad eliminare le distorsioni di neutralità fiscale con conseguenti effetti sul piano decisionale degli enti pubblici mediante un sistema che assicuri la neutralità finanziaria dell'IVA, indetraibile per gli enti. Si pone, al riguardo, il dubbio se la somma versata dal fondo - di ammontare equivalente a quello della detrazione, possa determinare una distorsione del funzionamento del sistema europeo dell'IVA¹²⁷.

Si tratta di regimi che esulano dal campo di applicazione dell'IVA e hanno una finalità puramente finanziaria, riconducibile alla scelta politica di finanziare le pubbliche autorità.

¹²⁷ La questione non è stata esaminata dalla Corte di Giustizia. Secondo le conclusioni presentate il 10 aprile 2014 dall'Avvocato Generale, in merito alla causa C-92/13, Gemeente's-Hertogenbosch, su domanda pregiudiziale dello Hoge Raad (paesi bassi) il dubbio se l'Iva rimborsata dal Fondo di compensazione, qualora di ammontare equivalente a quello della detrazione, determini una distorsione del funzionamento del sistema comune dell'IVA, è da escludere. I finanziamenti destinati dall'amministrazione centrale all'amministrazione locale sono erogati, nei Paesi Bassi, essenzialmente attraverso il Gemeentefonds (fondo comunale), cui gli enti locali possono attingere per coprire le spese, salvi i limiti determinati da taluni criteri, tra cui le dimensioni e la popolazione. Tale sistema, non è una misura fiscale bensì una misura di bilancio, semplicemente destinata a garantire un congruo finanziamento delle spese delle amministrazioni locali e a eliminare distorsioni nei costi tra le prestazioni di servizi interni e di servizi esternalizzati.

Tali regimi, tuttavia, possono determinare la costituzione di un aiuto di Stato contrario all'articolo 107 del TFUE nella misura in cui il rimborso: sia erogato in relazione all'IVA assolta da un ente pubblico che agisce nell'esercizio di un attività economica¹²⁸; sia concesso con risorse statali e determini un vantaggio di natura finanziaria per l'ente pubblico che agisce sul mercato in concorrenza con altri operatori privati¹²⁹.

4.3.1 Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord¹³⁰.

Il regime di rimborso dell'IVA assolta a monte dagli enti pubblici è stata introdotta nell'ordinamento giuridico del Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord contestualmente all'introduzione dell'IVA, nell'anno 1973.

La finalità perseguita dal regime di rimborso degli enti pubblici è quella di evitare che l'imposta assolta a monte per

¹²⁸ La nozione di imprese ai sensi dell'art. 107 del TFUE mostra evidenti analogie con la nozione, ai fini Iva, di attività economica all'IVA, ai sensi dell'art. 9 della Direttiva IVA. Le imprese a fini del diritto della concorrenza sono quelle impegnate in attività economiche che comportano la fornitura di beni o servizi su un mercato. L'ente pubblico non è assimilabile ad un'impresa e, pertanto, in linea di principio, ad esso non dovrebbe applicarsi il diritto dell'Unione in tema di concorrenza. Ciò è vero solo nella misura in cui l'ente pubblico agisce in quanto pubblica autorità.

¹²⁹ Cfr. Cfr. Decision No 155/07/COL of 3 May 2007 on State aid granted in connection with Article 3 of the Norwegian Act on compensation for value added tax (VAT) (Norway).

¹³⁰ Cfr. Value Added Tax Act 1994 CHAPTER 23, PART II, RELIEFS, EXEMPTIONS AND REPAYMENTS, and Reliefs etc. generally available, section 33 Refunds of VAT in certain cases.

acquisti di beni e servizi impiegati nell'attività istituzionale, incidesse finanziariamente sulle Amministrazioni locali.

Il regime di rimborso dell'IVA è disciplinato dal Vat Act 1994, section 33. Esso consente a taluni organismi pubblici di recuperare l'IVA sulle spese relative alle attività istituzionali non commerciali.

Quando in relazione alle merci e servizi acquistati o importati dalla Pubblica Autorità, non è agevolmente distinguibile gli acquisti destinati all'attività commerciale da quelli destinati all'attività istituzionale, l'importo da rimborsare è pari a quello risultante dal rapporto dell'eccedenza di detrazione IVA relativa a tutti gli acquisti dell'ente pubblico e quella relativa agli acquisti riferibili all'attività commerciale.

Ai sensi del Vat Act, possono ottenere il rimborso dell'IVA assolta a monte per l'acquisto di beni e servizi impiegati in attività istituzionali non imponibili ovvero in attività esenti le seguenti pubbliche autorità:

- a) pubbliche autorità locali;
- b) autorità di bonifica dei fiumi istituite dagli enti governativi locali;

- c) autorità di gestione e drenaggio delle risorse idriche a livello distrettuale;
- d) autorità di trasporto passeggeri;
- e) autorità portuali;
- f) autorità di polizia;
- g) società pubbliche di sviluppo urbano;
- h) autorità garanti dei fari;
- i) società radiotelevisiva Britannica;
- j) soggetti pubblici fornitori di notizie istituiti nell'ambito della disciplina del servizio radiotelevisivo pubblico;
- k) ogni altra pubblica autorità che sia considerata tale dal Ministero delle finanze¹³¹.

¹³¹ Cfr. Vat act 1994, section 33: "...*The bodies to which this section applies are:*

(a) a local authority;

(b) a river purification board established under section 135 of the M1Local Government (Scotland) Act 1973, and a water development board within the meaning of section 109 of the M2Water (Scotland) Act 1980; .

(c) an internal drainage board;

(d) a passenger transport authority or executive within the meaning of Part II of the M3Transport Act 1968; .

(e) a port health authority within the meaning of the M4Public Health (Control of Disease) Act 1984, and a port local authority and joint port local authority constituted under Part X of the M5Public Health (Scotland) Act 1897; .

(f) a police authority and the Receiver for the Metropolitan Police District; .

(g) a development corporation within the meaning of the M6New Towns Act 1981 or the M7New Towns (Scotland) Act 1968, a new town commission within the meaning of the M8New Towns Act (Northern Ireland) 1965 and the Commission for the New Towns; .

(h) a general lighthouse authority within the meaning of [F1Part VIII of the M9Merchant Shipping Act 1995]; .

(i) the British Broadcasting Corporation; .

Il rimborso è ammesso per l'IVA assolta a monte relative ad attività istituzionali non imponibili svolte dagli enti pubblici ed è ammesso anche per l'IVA assolta in altri Stati membri UE ovvero all'atto dell'importazione.

Il sistema è interamente finanziato dal Governo centrale mediante il Fondo Unico delle Entrate.

4.3.2 Danimarca

La Danimarca è stata uno dei primi Stati membri dell'Unione Europea a introdurre un'imposta generale sul consumo conforme al modello europeo dell'IVA.

In Danimarca l'IVA è entrata in vigore il 3 luglio 1967 sostituendo la precedente tradizionale tassa sulle vendite. La Danimarca è stata anche uno dei primi Stati del nord Europa ad introdurre il regime di rimborso dell'IVA assolta a monte per acquisti da parte di enti pubblici. Regime, questo, in vigore dal 1985, mediante il quale gli Enti pubblici danesi possono ottenere il rimborso dell'IVA assolta per acquisti di beni e servizi

(j) a nominated news provider, as defined by section 31(3) of the M10Broadcasting Act 1990; and

(k) any body specified for the purposes of this section by an order made by the Treasury”.

impiegati in attività svolte in quanto pubblica autorità. Nel predetto regime è rimborsabile solo l'IVA assolta in Danimarca.

Assimilabile al regime di rimborso adottato in altri Stati membri della UE, come la Svezia e la Finlandia, il fondo danese offre una soluzione di bilancio a fronte delle distorsioni derivanti dall'impossibilità di detrarre l'IVA a monte in quanto inerente ad un'attività esclusa dal campo di applicazione dell'IVA.

In Danimarca, le risorse finanziarie destinate al rimborso dell'Iva sono prelevate da apposito fondo di compensazione dell'IVA, interamente finanziato dai Comuni e Province. Tale fondo è finanziato dal taglio delle risorse destinate, prima dell'introduzione del predetto fondo, a sovvenzionare gli enti pubblici in relazione ai costi sostenuti.

Il Ministero competente ad amministrare il regime di rimborso è quello dell'interno che può, anche, prevedere che l'IVA su talune acquisizioni di beni e servizi non sia rimborsabile.

Esplicitamente esclusa dal rimborso è l'IVA relativa agli acquisti impiegati nell'attività di trasporto pubblico (bus, traghetti, ferrovie) e case per anziani. Tale esclusione è giustificata dal fine di raggiungere la neutralità di concorrenza

tra soggetti privati e pubblici che esercitano la medesima attività di trasporto che, in Danimarca, è esente da IVA.

Come è agevolmente notabile, il regime di rimborso non è applicabile ad alcune di attività esercitate da enti pubblici, che sono esenti da IVA, in modo da evitare distorsioni di concorrenza a danno dei soggetti privati impegnati nelle medesime attività. Tuttavia, non tutte le attività economiche esercitate dagli enti pubblici, ancorché esenti da Iva, sono esclusi dal regime di rimborso dell'IVA.

E', ad esempio, ammesso il rimborso dell'IVA relativa ad acquisti di beni e servizi impiegati nelle attività sanitarie esercitate dagli enti pubblici in concorrenza con altri operatori economici privati.

4.3.3 Finlandia

Il regime di rimborso dell'IVA assolta dagli enti pubblici per l'acquisto di beni e servizi impiegati in attività escluse dal campo di applicazione dell'IVA è stato introdotto nel 1994, contemporaneamente all'introduzione dell'IVA con legge relativa all'imposta sul valore aggiunto del 30 dicembre 1993, n. 1501.

Il regime di rimborso si è rivelato necessario per compensare i Governi locali del mancato gettito derivante dalla precedente imposta locale sui consumi. Il rimborso copre l'IVA assolta a monte per l'acquisto di beni e servizi impiegati nelle attività istituzionali dei comuni e delle federazioni Municipali, che non danno diritto ad un diritto a detrazione in base al regime IVA ordinario. Il rimborso non spetta per l'IVA assolta in altri Stati membri dell'Unione Europea.

Il sistema di rimborso è finanziato dai Comuni. La quota di finanziamento non ha un rapporto diretto con il numero di abitanti. Le federazioni provinciali, pur ricevendo il rimborso, non contribuiscono al finanziamento del fondo destinato a finanziare il rimborso dell'IVA.

4.3.4 Svezia

Il regime di rimborso dell'IVA assolta dagli enti pubblici per l'acquisto di beni e servizi impiegati in attività istituzionali è stato introdotto nel 1991. Tale regime è stato successivamente rivisto nel 1993 e, in parte, nel 2002.

Scopo del predetto regime è quello di eliminare il fenomeno della esternalizzazione dei servizi. Fenomeno

scaturente dall'impossibilità per l'ente pubblico di detrarre l'IVA assolta a monte per l'acquisto di beni e servizi impiegati nell'attività istituzionale dell'ente.

Il predetto regime prevede un sistema di rimborso dell'IVA assolta a monte, sia per le attività istituzionali escluse dal campo di applicazione dell'imposta sia per determinate attività, soggetta all'IVA, ma esenti. Si tratta dell'IVA che non è detraibile o rimborsabile secondo la disciplina ordinaria.

I soggetti beneficiari del regime del rimborso sono gli enti pubblici governativi che fanno parte dell'organizzazione contabile dello Stato. Non sono ammessi al rimborso gli enti pubblici commerciali.

Una particolare disciplina è, inoltre, prevista, per i Comuni. La peculiarità del regime di rimborso dei comuni è quello di essere amministrato mediante le regole ordinarie di contabilità, ai fini IVA.

Con riguardo ai Comuni, inoltre, è previsto un rimborso della c.d. IVA occulta ossia dei costi sostenuti per l'acquisto da fornitori di servizi esenti da IVA. In tali casi, è riconosciuto un rimborso in misura percentuale al costo di acquisizione di servizi.

Il sistema attuale si basa sullo schema Danese di rimborso, ed è pertanto esclusa la rimborsabilità dell'IVA pagata in altri Stati membri o per l'acquisto di autovetture.

In Svezia, il fondo di compensazione si basa su un principio di auto-finanziamento basato sul numero degli abitanti dei comuni e contee. Lo Stato contribuisce al fondo con un importo fisso.

Nel 1999, un comitato governativo ha presentato una relazione sul funzionamento del sistema di compensazione e ha suggerito alcuni cambiamenti. Il Comitato ha rilevato che uno dei problemi principali del regime di compensazione appare essere il trattamento ineguale delle organizzazioni non governative fornitrici di servizi esenti, come scuole private, cliniche private e simili organismi governativi. Inoltre, il finanziamento del sistema si è dimostrato insufficiente ed ha creato una deficienza di risorse.

4.3.5 Norvegia

La Norvegia non è Stato membro dell'Unione Europea ma ha aderito allo Spazio economico europeo c.d. SEE.

La materia fiscale, sia per le imposte dirette che indirette, è fuori del campo di applicazione dell'accordo SEE. Pertanto, la Norvegia non applica il diritto derivato in materia di IVA. Tuttavia, il sistema IVA nazionale norvegese è in gran parte basato sui principi sanciti dalla direttiva IVA che influenzano la relativa legislazione norvegese.

Il regime di rimborso dell'IVA a monte assoluta dagli enti pubblici per acquisti di beni e servizi impiegati in attività non soggette ad IVA è stato introdotto nell'Ordinamento tributario norvegese nel 1995 . Ciò con lo scopo di evitare distorsioni della concorrenza derivanti dall'applicazione delle regole ordinarie dell'IVA nel caso in cui l'ente pubblico, escluso dal campo di applicazione dell'IVA, si trovasse a svolgere la medesima attività, soggetta ad IVA, svolta da un ente privato.

La possibilità di ottenere il rimborso dell'IVA assoluta dai Comuni, Province e alcune organizzazioni private e non profit, per l'acquisto di beni e servizi impiegati in attività non soggette ad Iva, è finalizzato ad eliminare il differente trattamento tra autoproduzione di servizi ed esternalizzazione degli stessi. L'attuale regime di rimborso ha un ambito di applicazione più ampio rispetto a quello originariamente introdotto. In particolare,

con una legge del 12 dicembre 2003, n. 108m è stato previsto che il rimborso spetta a:

- a) comuni e province con attività locali e regionali;
- b) alle associazioni inter-comunali e inter-provinciali previsti e disciplinati dalla legge;
- c) organizzazioni private senza scopo di lucro o che producono servizi sanitari, servizi educativi e servizi sociali che l'ente pubblico locale è tenuto ad assicurare per legge;
- d) scuole materne.

Il rimborso spetta per l'IVA assolta a monte per l'acquisto di beni e servizi da soggetti passivi IVA.

E' inoltre previsto il rimborso dell'IVA pagata sulle importazioni di beni e servizi.

Esistono alcune limitazioni al rimborso in argomento. In particolare, il rimborso non spetta:

1. quando spetta il diritto a detrazione dell'IVA assolta a monte secondo la disciplina generale dell'IVA;
2. per l'IVA sugli acquisti di edifici, strutture o altri beni in vendita o in affitto.

L'importo totale da rimborsare è finanziato attraverso la riduzione dei trasferimenti ai comuni e province. Gli enti

pubblici locali possono ottenere un rimborso per l'IVA assolta a monte, purché relativa a specifiche attività istituzionali, ed è erogato solo per l'IVA assolta in Norvegia.

E' importante evidenziare che la normativa norvegese è stata oggetto di una decisione da parte dell'European Free Trade Association- EFTA, Ente che vigila sull'osservanza delle norme dello Spazio economico europeo in Islanda, Liechtenstein e Norvegia, consentendo loro di partecipare al mercato interno europeo. Secondo la predetta decisione il regime norvegese è stato ritenuto costituire una aiuto di Stato illegittimo e, pertanto, non compatibile con il funzionamento dell'accordo SEE. Ciò, in quanto il rimborso era erogato anche in relazione all'IVA assolta da un ente pubblico che agiva nell'esercizio di un attività economica, ancorché esente da IVA; il medesimo rimborso era concesso, ancorché in parte, con risorse statali e determinava un vantaggio di natura finanziaria per l'ente pubblico che agiva sul mercato in concorrenza con altri operatori privati.

A seguito della predetta decisione, la Norvegia ha modificato la propria legislazione. In particolare, il regime è stato ricondotto ad una politica di finanziamento degli enti pubblici ed è stato esteso anche agli privati non profit che sono

impegnati in attività economiche, esenti dall'IVA. Inoltre, è stato espressamente escluso il rimborso dell'IVA assolta a monte nella misura in cui i beni e servizi acquistati siano impiegati in attività che l'ente pubblico può svolgere in concorrenza con soggetti privati.

4.3.6 Olanda

Con legge 28 giugno 1968 il Regno dei Paesi Bassi ha introdotto nel proprio ordinamento fiscale un'imposta generale sul consumo basata sul modello dell'IVA europea.

Ai sensi dell'art. 7 di tale legge, si considera imprenditore chiunque eserciti un'attività economica in modo indipendente.

Il citato articolo 7 contiene anche una disposizione relativa agli organismi di diritto pubblico che effettuano, in veste diversa da quella di imprenditore, prestazioni o cessioni suscettibili, per loro natura, di essere eseguite da un imprenditore.

Le autorità dei Paesi Bassi hanno dato attuazione alla predetta disposizione con decreto ministeriale 30 agosto 1968, n. 169. Tale decreto, all'articolo 3, lett. a), prevede che gli organismi di diritto pubblico sono considerati imprenditori

relativamente alla cessione di beni immobili e alla cessione ovvero alla costituzione di diritti sugli stessi.

In Olanda, il fondo di compensazione dell'IVA assolta dagli enti pubblici è stato istituito dal 1° gennaio 2003¹³².

Sino alla fine del 2002 i comuni percepivano contributi forfettari per la loro spesa totale, compresa eventualmente l'IVA. Dal 2003, dal fondo comunale è stato separato il fondo di compensazione IVA - con il risultato che l'IVA viene ora trattata in modo distinto rispetto alle spese alle quali non è applicata l'IVA - per garantire che la totalità dell'IVA sui beni e i servizi acquistati ai fini di attività esercitate in quanto pubblica autorità, e quindi completamente estranee all'ambito di applicazione dell'IVA, e solo tale IVA, benefici della prestazione a titolo di compensazione.

Il fondo di compensazione è di competenza del Ministero delle Finanze. La ragione di fondo dell'introduzione era la previsione di eliminare differenze tra autoproduzione di servizi ed esternalizzazione degli stessi.

Ai sensi dell'articolo 3 della legge sul fondo di compensazione dell'IVA, gli organismi di diritto pubblico sono

¹³² Cfr. Wet op het BTW-compensatiefonds.

legittimati a ricevere un contributo da tale fondo per finanziare l'IVA ad essi addebitata in via di rivalsa per l'acquisto di beni e servizi impiegati per fini estranei all'impresa.

In linea di principio, quindi, i comuni, le province regionali e gli altri enti pubblici hanno diritto, con alcune particolari eccezioni (servizi sanitari e l'istruzione sono stati esplicitamente esclusi) al rimborso dell'IVA assolta per acquisti di beni e servizi relativi alle proprie attività non soggette ad imposta.

Il rimborso è erogato per l'IVA a monte assolta per l'acquisto di beni e servizi impiegati in attività non soggette ad imposta. Il rimborso spetta anche per l'Iva assolta in altri Stati membri dell'Unione europea o dello Spazio Economico Europeo.

Dopo l'introduzione del regime di rimborso si è registrato in Olanda un lieve aumento dell'esternalizzazione dei servizi da parte degli enti pubblici. Tuttavia, secondo uno studio realizzato per misurare l'efficienza del fondo, non è possibile concludere che lo stesso abbia effettivamente contribuito ad aumentare l'esternalizzazione dei servizi da parte delle autorità pubbliche. Secondo l'Unione dei Comuni, peraltro, il pagamento dell'IVA a

monte (non detraibile) non ha ostacolato la decisione degli enti di affidare all'esterno le loro attività di produzione di servizi.

Occorre, altresì, tenere conto delle possibili conseguenze negative dell'introduzione del fondo. L'unione dei Comuni olandesi ha espresso il parere che il fondo di compensazione IVA ha portato a un aumento degli adempimenti amministrativi.

Il sistema è finanziato da una riduzione strutturale dei finanziamenti generali per i comuni e le province pari al valore del rimborso. Il fondo ha avuto significativi effetti distributivi di bilancio, in quanto i proventi del fondo di compensazione derivano dal taglio delle risorse destinate alle autorità pubbliche. Con l'introduzione del sistema di rimborso si è assistito ad una crescita degli appalti esterni al settore privato.

4.3.7 Francia

L'Ordinamento giuridico francese prevede un particolare sistema di rimborso dell'IVA assolta dalle pubbliche autorità per l'acquisto di beni e servizi impiegati in attività istituzionali.

In base al regime francese, le pubbliche autorità locali possono ottenere, nella misura fissa del 15 per cento, il rimborso dell'IVA assolta sulle spese di investimento. A ben vedere,

piuttosto che un vero e proprio rimborso, si tratta di un sistema di sovvenzione pubblica.

Il rimborso (indennità) è limitato all'IVA assolta a monte in relazione ad attività non imponibili, mentre è escluso per l'IVA relativa ad attività imponibili, ma esenti.

Il rimborso (indennità) è ammesso solo per le spese di investimento sostenute dall'ente pubblico. Il sistema è finanziato dal Governo centrale.

A differenza dei meccanismi di restituzione in altri Stati membri Stati, il rimborso previsto in Francia è riconosciuto, in genere, ogni due anni e sempre che le spese di investimento siano state effettivamente sostenute.

Va sottolineato che, poiché la quota di indennità è superiore all'aliquota ridotta IVA francese del 5,5 per cento, il sistema di rimborso può anche causare un guadagno finanziario per un ente pubblico che acquista a monte servizi soggetti ad aliquota ridotta.

In linea di principio, il meccanismo di rimborso francese, come il sistema di rimborso olandese, non esclude la rimborsabilità dell'IVA assolta in altri Stati membri UE.

Non tutte le pubbliche autorità hanno diritto a questa indennità. Gli enti privati, così come enti del governo centrale sono esclusi dal regime di rimborso.

4.3.8 Portogallo

Nell'ordinamento giuridico portoghese opera un meccanismo di rimborso dell'IVA assolta da alcune pubbliche autorità per l'acquisto di beni e servizi impiegati in attività istituzionali non imponibili.

Le pubbliche autorità portoghesi che beneficiano del predetto sistema sono: l'esercito, partiti politici, la chiesa, gli organismi sociali di solidarietà e vigili del fuoco.

In alcuni casi, il rimborso è previsto per l'IVA a monte relativa ad attività non imponibili a valle, come ad esempio per le attività dei vigili del fuoco, e, a volte copre anche le attività esenti (per esempio enti di solidarietà sociale).

Il sistema portoghese è finanziato esclusivamente dallo Stato ed ammette il rimborso della sola imposta assolta in Portogallo.

4.3.9 Austria

L'Ordinamento giuridico Austriaco prevede un sistema di rimborso per determinate categorie di soggetti, pubblici e privati, operanti in determinati settori.

Si tratta dei soggetti pubblici e privati operanti nel settore della sanità e quindi, ospedali, case di cura, case di riposo, enti di sicurezza sociale che hanno diritto al rimborso per l'IVA assolta a monte e non detraibile.

Il regime austriaco, finanziato interamente dal Governo centrale, è limitato al rimborso dell'IVA relativa ad un'attività imponibili, ma esenti. Mentre non è rimborsabile l'IVA assolta a monte per le attività istituzionali fuori dal campo di applicazione dell'IVA.

Alcuni enti, ospedali e case di cura, hanno diritto al rimborso integrale dell'IVA non detraibile relativa alle loro attività imponibili, ma esenti. Gli altri enti, possono chiedere il rimborso soltanto in una certa percentuale del loro fatturato.

4.3.10 Italia

Al fine di attenuare parte delle difficoltà finanziarie derivanti dall'applicazione dell'IVA a monte a fronte di attività

svolte dagli enti pubblici, escluse dal campo di applicazione dell'imposta, in Italia – analogamente a quanto fatto da altri Stati membri Ue – è stato introdotto (sin dal 2000) un particolare meccanismo di restituzione dell'IVA assolta a monte, indetraibile per l'ente. L'obiettivo generale di questi sistemi è prevenire l'incisione dell'IVA sulle attività “autoritative” degli enti pubblici e prevenire lo scoraggiamento di appalti esterni a privati di determinati servizi.

In Italia, l'art. 6, comma 3, della L. 23 dicembre 1999, n. 488, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 302 del 27.12.1999, ha istituito presso il Ministero dell'Interno un fondo alimentato dalle entrate erariali derivanti dall'assoggettamento ad IVA di prestazioni di servizi, affidate dagli enti locali territoriali a soggetti esterni all'amministrazione. Tale fondo ha il fine di alleviare l'onere tributario derivante dal pagamento dell'IVA, che i comuni sostengono per l'affidamento a terzi di servizi che, ove resi direttamente dai medesimi, non rientrerebbero nel campo di applicazione dell'IVA.

Il fondo è stato istituito con lo scopo di contenere le tariffe degli enti locali che, non potendo detrarre l'IVA assolta per l'acquisto di beni e servizi afferenti operazioni attive escluse

da IVA, restano incisi dall'imposta pagata a monte. Il fondo è, pertanto, finalizzato a calmierare l'incremento dei costi per l'assoggettamento ad IVA del corrispettivo per l'affidamento all'esterno dei servizi pubblici locali non commerciali, evitando di aggravare i cittadini attraverso l'aumento delle relative tariffe.

Con D.P.R. del 8 gennaio 2001, n. 33, è stato emanato il regolamento recante la disciplina e i criteri di ripartizione del fondo. L'art. 2 del regolamento dispone che *“in sede di costituzione del fondo devono essere detratte preliminarmente le quote dell'IVA spettanti alla Unione europea e quelle attribuite alle regioni a statuto speciale, alle provincie autonome di Trento e Bolzano e alle regioni a statuto ordinario in base alla vigente normativa”*. La quantificazione del fondo viene determinata sulla base delle dichiarazioni degli enti locali da inviare al Ministero dell'interno, per il tramite delle prefetture, entro il termine perentorio del 31 marzo di ciascun anno, usando l'apposito modello attestante la spesa definitiva relativa all'imposta sul valore aggiunto dell'anno precedente.

Il fondo è ripartito in misura direttamente proporzionale alla media annuale degli oneri relativi all'imposta sul valore aggiunto sostenuti dagli enti locali territoriali nel quadriennio

precedente, rispetto all'anno di attribuzione del contributo statale, sui corrispettivi dei contratti per l'affidamento della gestione dei servizi a soggetti esterni all'amministrazione. Deve trattarsi, ovviamente, di oneri che l'ente non può recuperare, essendo inibito l'esercizio della detrazione, risultanti dalle fatture rilasciate dagli affidatari dei predetti servizi e pagate nell'esercizio finanziario di riferimento.

Il rimborso spetta per i servizi:

- resi direttamente all'utenza;
- effettuati a titolo oneroso per l'utenza (applicazione di una tariffa);
- esclusi dal campo di applicazione dell'IVA, se resi direttamente dalle pubbliche autorità.

Attualmente, il fondo contribuisce a finanziare il rimborso dell'IVA in favore delle sole province della regione Sardegna, delle comunità montane, unioni e consorzi per le regioni a statuto ordinario e per la regione Sardegna.

Dal 2011, infatti, è sopraggiunta la fiscalizzazione del contributo per il rimborso dell'IVA per i comuni delle regioni a statuto ordinario che, dal 2013, è stata ampliata anche alle

province delle regioni a statuto ordinario e ai comuni della regione Sardegna¹³³.

Per tali enti, quindi, non opera più il sistema del rimborso ma per essi è prevista una compartecipazione al gettito nazionale dell'IVA.

¹³³ Cfr. art. 2, c. 4, D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23.

CAPITOLO 5°

**NECESSITÀ DI CAMBIARE L'ATTUALE DISCIPLINA
EUROPEA DELLA SOGGETTIVITÀ IVA DELLE
PUBBLICHE AUTORITÀ**

CAPITOLO 5°

NECESSITÀ DI CAMBIARE L'ATTUALE DISCIPLINA EUROPEA DELLA SOGGETTIVITÀ IVA DELLE PUBBLICHE AUTORITÀ

SOMMARIO: 5.1 Pregiudizio della neutralità fiscale e distorsioni della concorrenza. 5.2 Necessità di cambiare l'attuale sistema. 5.3 Proposte per una disciplina alternativa della soggettività IVA delle Pubbliche Autorità. 5.3.1 Tassazione piena. 5.3.2. Rimborso dell'IVA assolta sugli acquisti 5.3.3. Abrogazione dell'articolo 13 della direttiva IVA, mantenendo le esenzioni di interesse pubblico 5.4 Conclusione: per un nuovo regime delle Pubbliche Autorità

5.1 Pregiudizio della neutralità fiscale e distorsioni della concorrenza

Nell'attuale contesto economico, caratterizzato da processi di privatizzazione e deregolamentazione di attività

originariamente e tradizionalmente prestate dagli organismi pubblici nonché da forme di cooperazione tra autorità pubbliche e settore privato, l'attuale articolo 13 della Direttiva IVA appare inadeguato.

Principale effetto economico negativo derivante dall'esclusione degli enti pubblici dal campo di applicazione dell'IVA è quello della distorsione della concorrenza. Si pensi alla diffusione, verificatasi negli Stati membri, di processi di privatizzazione e deregolamentazione di attività originariamente e tradizionalmente prestate dagli organismi pubblici. In tali settori di attività, laddove gli organismi pubblici siano assoggettati ad IVA, ancorché in regime di esenzione, ovvero non rientrino nel campo di applicazione dell'IVA, la distorsione di concorrenza può verificarsi a valle tra attività pubbliche e privatizzate, riducendo la competitività del settore privato nei confronti del settore pubblico.

Ciò, per il fatto che le attività privatizzate saranno assoggettate ad IVA mentre quelle non privatizzate resteranno fuori dal campo di applicazione dell'IVA. Ciò, appare lesivo anche del principio di neutralità fiscale dell'IVA collegato a

quello di parità di trattamento tra soggetti che effettuano le medesime operazioni nello stesso mercato.

Una distorsione della concorrenza può, comunque, verificarsi anche a monte, nel senso di un ridotto incentivo degli enti pubblici ad esternalizzare determinate attività di supporto alla propria attività fuori dal campo di applicazione dell'IVA. La ragione è che se l'ente pubblico internalizza i servizi di supporto con il proprio personale, non viene aggiunta l'IVA al servizio realizzato. Caso che non si verifica se l'ente pubblico decide di esternalizzare il medesimo servizio di supporto ad un privato, che in quanto tale dovrà aggiungere alla sua fattura l'IVA che l'ente pubblico non potrà recuperare.

Il rischio dell'attuale sistema, peraltro, non è soltanto quello della distorsione della concorrenza ma anche quello di una discriminazione al contrario che, provoca, ex lege, delle distorsioni a danno degli enti pubblici¹⁷ che non possono esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA assolta per l'acquisto di beni e servizi utilizzati nell'attività escluse. Tale risultato non è accettabile giacché non si può ritenere che assimilare, nella sostanza, gli enti pubblici al consumatore finale inciso

dall'imposta sia coerente con la struttura di un imposta che dovrebbe necessariamente colpire il consumo.

L'articolo 13 della direttiva IVA fa sì che l'IVA diventi un fattore che influenza in misura importante le decisioni di spesa e di investimento degli organismi pubblici.

5.2 Necessità di cambiare l'attuale sistema

Ai fini e per gli effetti dell'articolo 13 della Direttiva Iva occorrono due condizioni affinché possa operare l'esclusione della soggettività passiva IVA degli enti pubblici. La prima è l'esercizio dell'attività da parte di un ente pubblico. La seconda è costituita dall'esercizio di attività in veste di pubblica autorità.

L'esclusione della soggettività passiva IVA opera solo qualora le funzioni di pubblica autorità siano esercitate direttamente dall'ente¹³⁴. Gli enti di diritto pubblico non possono essere automaticamente esentati per tutte le attività che essi svolgono, ma solo per quelle che rientrano nella loro missione specifica di pubblica autorità.

Ne deriva che un privato che operi in posizione di autonomia, ancorché eserciti i poteri di un'autorità pubblica, non

¹³⁴ Cfr. Corte di Giustizia, sentenze: 25 luglio 1991, causa C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, punto 21; 12 settembre 2000, causa C-260/98, punto 40.

può mai essere considerato pubblica autorità ai fini dell'IVA¹³⁵. Né, una società privata può considerarsi rientrare nel campo di applicazione dell'articolo 13 della Direttiva IVA sulla base della circostanza che le sue azioni siano, nella totalità, detenute da un ente di diritto pubblico.

Se tale impostazione può essere condivisibile con l'esigenza di limitare la portata della eccezionalità della disciplina IVA degli enti pubblici, non può non evidenziarsi il limite di tale orientamento con l'attuale estensione della sfera di azione dei pubblici poteri e il passaggio da un modello di Pubblica autorità che si avvale in modo crescente dell'apporto dei privati per svolgere alcuni servizi di rilievo pubblicistico.

E' necessario, pertanto, chiarire e aggiornare le condizioni in base alle quali gli organismi pubblici non possono più essere considerati al di fuori del campo di applicazione dell'IVA in considerazione delle funzioni "economiche" che oggi svolgono gli organismi pubblici e della necessità per gli stessi di ricorrere

¹³⁵ Cfr. Corte di Giustizia, sentenze: 26 marzo 1987, causa C-235/85, Commissione delle Comunità europee contro Regno dei Paesi Bassi, punto 21; 25 luglio 1991, causa C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, punto 19; 12 settembre 2000, causa C-358/97, Commissione delle Comunità europee contro Irlanda, punto 43; 12 settembre 2000, causa C-359/87, punto 55; 12 giugno 2008, Commissione delle Comunità europee contro Repubblica portoghese, causa C-462/05, punto 38; 18 gennaio 2001, causa C-83/99, Commissione delle Comunità europee contro Repubblica di Spagna, punto 11.

al mercato per finanziare i servizi resi ai cittadini secondo modelli organizzativi tipici delle imprese.

Il non assoggettamento all'IVA dei suddetti enti per le attività esercitate in quanto pubblica autorità non avrebbe potenzialmente effetti anticoncorrenziali, in quanto trattasi di attività generalmente esercitate dal settore pubblico in via esclusiva o quasi esclusiva¹³⁶. Tale criterio si ispira, tuttavia, linea di principio, ad un'interpretazione piuttosto restrittiva dell'eccezione alla regola della soggettività passiva IVA. Esso si basa sulla tradizionale distinzione tra diritto pubblico e privato, distinzione particolarmente difficile da gestire negli Stati membri di "common law" in cui una chiara distinzione tra diritto privato e pubblico non esiste, almeno con la stessa enfasi dei paesi di civil law¹³⁷.

Ciò può causare disparità di trattamento sia nell'ipotesi in cui le singole normative nazionali degli Stati membri considerino determinate attività poste in essere in veste di pubblica autorità

¹³⁶ Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 16 settembre 2008, causa C-288/07, *Isle of Wight Council*, punto 31.

¹³⁷ See: R. De la Feria (2009), *"The EU VAT Treatment of Public Sector Bodies: Slowly Moving in the Wrong Direction"*, *Intertax* 37 No 3, on page 149. As indicated by author *"Public bodies are deemed to be engaging in activities as public authorities when they do so under a special legal regime, applicable to them, or where they make use of "public powers". Once again this corresponds in principle to a rather restrictive interpretation of the exception"*.

nonché nell'ipotesi in cui attività - tipiche delle pubbliche autorità - siano assegnate, sulla base delle normative nazionali, a soggetti privati¹³⁸.

Per la soluzione dei predetti problemi, studi recenti¹³⁹ hanno considerato la possibilità di modificare l'attuale normativa IVA per gli organismi pubblici recependo, di fatto, i modelli già adottati in altri Stati non Ue:

- tassazione piena degli organismi pubblici
- sistema di rimborso dell'IVA assolta sugli acquisti.

In esito della consultazione pubblica, promossa nel dicembre 2010 rispetto al Libro Verde sul Futuro dell'IVA¹⁴⁰ e le discussioni del 2011 con gli Stati membri nell'ambito del gruppo sul futuro dell'IVA, è stato valutato, inoltre, la possibilità di modificare l'attuale articolo 13 della Direttiva IVA. In particolare, è stato pensato che le regole speciali per gli enti pubblici (articolo 13 della direttiva IVA) possano essere

¹³⁸ Cfr. Corte di Giustizia, sentenze: 12 settembre 2000, causa C-260/98, Commissione contro Repubblica Ellenica, punto 40; 26 marzo 1987, causa C-235/85, Commissione contro Regno dei Paesi bassi, punto 8.

¹³⁹ Cfr. Vat in the public sector and exemptions in the Public interest. Final report for taxud/2009/de/316, march 1, 2011, Copenhagen Economics.

¹⁴⁰ Cfr. Libro Verde sul Futuro dell'iva: verso un sistema più semplice, robusto ed efficiente, Com(2010)695; Summary report of The outcome of the public consultation on the Green paper on the future of vat Towards a simpler, more robust and efficient vat System, Brussels, 2nd December 2011, taxud.c.1(2011)1417007.

abrogate, pur continuando a mantenere un certo numero di esenzioni di pubblico interesse.

Con la consultazione pubblica avviata, nel corso del 2014, dalla Commissione Europea per la revisione della vigente normativa IVA in materia di enti pubblici ed esenzioni fiscali per attività di interesse pubblico è stata, infine proposta una riforma, per la tassazione, dell'attuale disciplina con riguardo ai soli settori nei quali si possono verificare evidenti distorsioni della concorrenza tra enti pubblici e privati o/e nei settori generalmente caratterizzati da alti costi di investimento ed alcune modifiche settoriali.

5.3 Proposte per una disciplina alternativa della soggettività Iva delle Autorità pubbliche

5.3.1 Tassazione integrale¹⁴¹

¹⁴¹ *Il sistema di tassazione integrale è adottato in Australia e in Nuova Zelanda. Cfr. in proposito, Pierre-Pascal Gendron, The Business School, Humber Institute of Technology & Advanced Learning, Toronto, Canada, July 14, 2005. For the Authors "The application of the value-added tax to public sector bodies, non-profit organizations and charitable organizations substantially departs from full taxation in most VAT regimes around the world. The problems with the mostly exempt regime for those organizations are reviewed. Options to modify or replace the regime are reviewed and assessed from the perspective of developing and transitional economies. The Australian-New Zealand model, where all goods and services supplied by those organizations are within the scope of the tax, emerges as the preferred option. Nevertheless, a gradualist policy may be better suited to the*

Uno studio realizzato per la Commissione Europea dal Copenhagen Economics Institute ritiene che l'imposizione integrale di tutti i servizi resi dalle Pubbliche Autorità, a tariffa standard, sembra essere la migliore opzione per sostituire l'attuale trattamento degli enti pubblici previsto dalla Direttiva IVA. In sostanza, un modello di imposizione integrale sarebbe economicamente il più neutrale in quanto eliminerebbe le distorsioni di concorrenza che si verificano nel sistema attuale¹⁴².

Le autorità pubbliche sarebbero, pertanto, considerate soggetti passivi e non consumatori finali.

circumstances of many developing and transitional economies". Converging, Aujean M., commentary, The Business School, Humber Institute of Technology & Advanced Learning, Toronto, Canada, July 14, 2005; See also Aujean M, Peter Jenkins and Satya Poddar; A New Approach to Public Sector Bodies; International VAT Monitor Vol. 10 No. 4, July/August 1999.

142 Cfr. Rebecca Millar, in *Smoke and Mirrors: Applying the Full Taxation Model to Government under the Australian and New Zealand GST Laws*, Sydney Law School, Legal Studies Research Paper No. 13/49, July 2013. By the author: "The full taxation model is frequently discussed as if the solution to one of these problems necessarily implies a solution to the other but this is not necessarily the case, as closer scrutiny of the Australian and New Zealand approaches to the full taxation models reveals. While the New Zealand GST law aims to do both, the 'full' taxation model followed in the Australian GST law addresses the problems of exemption while consciously disavowing any attempt to expand the tax base and in fact contracting it.

While it is true that both countries' laws are probably simpler for government than the European VAT, it would be wrong to conclude that they are without problems, and equally wrong to conclude that in practice all government activities are effectively included in the VAT chain. In addition to intentional exclusions from the tax base, court decisions have had an impact on the operation of the full taxation model in both countries".

Il modello di tassazione piena si basa sul presupposto che esista effettivamente concorrenza tra enti pubblici e privati. Tale modello è stato prospettato in due varianti:

- variante 1: tutte le operazioni effettuate a titolo oneroso e considerate attività economiche sono tassate ad aliquota IVA ordinaria;
- variante 2: tutte le attività economiche sono tassate alla minima aliquota ridotta attualmente in vigore in ciascuno Stato membro (5% minimo) o all'aliquota del 5 % se lo Stato membro non applica alcuna aliquota IVA ridotta.

Nel modello di tassazione integrale, l'ente pubblico che agisce in quanto pubblica autorità, sarebbe comunque soggetto passivo IVA per i servizi forniti a titolo oneroso e considerati attività economica ai sensi della direttiva IVA. Ciò significa che solo i servizi resi dietro corrispettivo e che si qualificano quale attività economica ai sensi dell'articolo 9 della Direttiva IVA diventano imponibili

La tassazione delle prestazioni a valle porta alla possibilità di detrarre l'IVA a monte ai sensi dell'articolo 168 della Direttiva IVA.

L'introduzione di un modello di tassazione integrale, è stato sostenuto, permetterebbe di eliminare le distorsioni della concorrenza derivanti dall'attuale disciplina IVA degli enti pubblici. In particolare, è stato evidenziato come l'eliminazione delle distorsioni a valle sarebbe vantaggiosa per i cittadini nella misura in cui gli acquirenti possono scegliere i servizi finali aventi maggior valore ai loro occhi (senza essere influenzati dall'IVA). Ciò, nel presupposto che sia ipotizzabile una concorrenza tra attività pubbliche e private.

L'eliminazione delle distorsioni a monte sarebbe, altresì, vantaggiosa nella misura in cui gli acquirenti possono scegliere dei subappaltatori la cui produttività è superiore alla produttività interna.

L'effetto, di tipo economico, forse più importante dell'opzione fondata sulla tassazione integrale è costituito dall'allargamento della base imponibile. L'impatto per le entrate IVA del modello di piena tassazione potrebbe portare ad un incremento di entrate per gli Stati.

Per l'attuazione dell'opzione che prevede la tassazione totale, in entrambi i modelli sarebbe necessario abolire l'articolo 13 e le esenzioni per le attività di interesse pubblico (articoli da

132 a 134). A questo modello è stato, tuttavia, ricollegato un possibile effetto negativo. Quello derivante dalle prestazioni fornite gratuitamente ovvero per effetto di sussidi e, quindi, fuori dal campo di applicazione dell'IVA.

Per far fronte a questo rischio in seno all'UE, occorrerebbe rivedere la nozione di corrispettivo. Il corrispettivo di una prestazione potrebbe essere definito in modo molto lato così da includere anche le tasse direttamente legate alla prestazione. In conseguenza, una soluzione di tassazione integrale che gravi sul valore di tutti i servizi prodotti dagli enti pubblici potrebbe essere presa in considerazione, a prescindere dal modo in cui tali servizi vengono finanziati. In conseguenza, anche le sovvenzioni di carattere generale verrebbero egualmente tassate.

In base al modello proposto, tutti i servizi dal settore pubblico andrebbero considerati imponibili. Anche se in relazione a detti servizi l'organismo pubblico non ha sopportato un costo a monte per la fornitura del servizio ovvero anche se la fornitura degli stessi sia finanziata dalla tassazione o altre fonti.

In questa soluzione, il settore pubblico e privato sarebbero trattati in modo paritario con riguardo all'IVA e sarebbero eliminate le distorsioni di concorrenza in entrata e in uscita.

Secondo lo studio, l'opzione della tassazione totale sarebbe l'unica ad avere un impatto economico significativo e – sotto il profilo economico – sarebbe la soluzione da preferire. In base allo studio complementare, le entrate pubbliche salirebbero di un massimo di 80 miliardi di EUR nella variante 1 e di un massimo di 50 miliardi di EUR nella variante 2. Considerato che lo scopo di un'eventuale riforma non è necessariamente quello di ottenere maggiori entrate, lo studio propone che l'aumento delle entrate possa essere utilizzato per una riduzione generalizzata dell'aliquota ordinaria del 10,44% nella variante 1 e del 6,6% nella variante 2. L'opzione della tassazione totale potrebbe, inoltre, comportare un aumento massimo del PIL dello 0,34% nella variante 1 e dello 0,32% nella variante 2. Tuttavia, entrambe le varianti causerebbero una perdita di posti di lavoro nel settore pubblico, che potrebbe essere compensata dalla creazione di posti di lavoro nel settore privato – quanto meno sul medio o lungo periodo.

L'opzione della tassazione totale permetterebbe una considerevole riduzione delle distorsioni della concorrenza; resterebbero, in una certa misura, le distorsioni a monte, perché le attività esercitate a titolo non oneroso rimarrebbero al di fuori dell'ambito di applicazione dell'imposta. Non insorgerebbero più questioni di attribuzione, ad esempio se una determinata attività sia disciplinata dal diritto pubblico o dal diritto privato oppure se esista o meno una potenziale distorsione della concorrenza.

D'altro canto, gli effetti positivi sulle entrate potrebbero essere controbilanciati – in una certa misura – da maggiori oneri per i sistemi di sicurezza sociale (a causa del prezzo più elevato dei servizi sanitari). Lo studio cita anche un rischio significativo di elusione fiscale, perché anche nel modello della tassazione totale sarebbe possibile sottrarsi all'imposizione passando da sistemi di bilancio e remunerazione basati su servizi a pagamento a sistemi di sovvenzioni generalizzate (non strettamente correlate alle cessioni o prestazioni effettuate), che, secondo le norme attualmente vigenti, non si configurerebbero come operazioni a titolo oneroso. Sempre secondo lo studio, una situazione del genere potrebbe essere evitata solo applicando il modello neozelandese.

5.3.2 Rimborso dell'Iva assolta sugli acquisti¹⁴³

Il predetto sistema, come analizzato nel capitolo 4, è finalizzato a fornire una soluzione finanziaria ad un problema di distorsione della neutralità fiscale derivante dall'attuale disciplina IVA delle attività delle Pubbliche Autorità. Ciò, attribuendo agli enti che svolgono attività esenti o fuori campo IVA, un rimborso dal settore pubblico sulla quota IVA dei loro acquisti inerenti alla loro attività ovvero a determinati settori di attività.

Si tratta, in altri termini, di assicurare la neutralità finanziaria dell'IVA per le Pubbliche Autorità che agiscono al di fuori del campo di applicazione dell'IVA.

Il sistema del rimborso parifica il trattamento IVA tra settore pubblico e privato a monte. Questo elimina la prima forma di distorsione (al momento dell'acquisto di tali servizi). Conseguentemente, l'effetto positivo economico che ne deriverebbe sarebbe quello di incentivare gli enti pubblici ad esternalizzare parte dei servizi, prodotti internamente, a fornitori

¹⁴³ Molti gli stati membri dell'UE (Austria, Danimarca, Finlandia, Francia, Paesi bassi, Portogallo, Svezia, Regno Unito, Italia) hanno già schemi di rimborso dell'imposta assolta dalle entità pubbliche nella stipula di appalto all'esterno di determinati servizi.

privati in grado di produrli in modo più efficiente grazie ad economie di scala.

Il sistema del rimborso non elimina, tuttavia, la distorsione a valle derivante tra il diverso trattamento tra attività pubbliche e private.

Inoltre, risulta provato che lo schema di rimborso può implicare costi di adempimento più alti derivanti dalle risorse amministrative addizionali necessarie a gestire tale schema e i costi addizionali di adempimento per gli enti esenti. Secondo lo studio, una soluzione uniforme per l'intera UE potrebbe comportare ulteriori oneri per un valore di circa 134 miliardi di EUR nella variante 1 e di circa 132 miliardi di EUR nella variante 2. Del costo complessivo di 134 miliardi di EUR, 6 miliardi riguardano gli enti di beneficenza, 29 miliardi altri enti – privati – e 99 miliardi enti pubblici. Questi costi previsti sono alquanto considerevoli in tempi di consolidamento finanziario, ma potrebbero essere compensati da minori sovvenzioni pubbliche per gli enti beneficiari.

5.3.3. Abrogazione dell'articolo 13 della direttiva IVA, mantenendo le esenzioni di interesse pubblico

In esito della consultazione pubblica, promossa nel dicembre 2010 rispetto al Libro Verde sul Futuro dell'IVA¹⁴⁴ e le discussioni del 2011 con gli Stati membri nell'ambito del gruppo sul futuro dell'IVA, è stato valutato, inoltre, la possibilità di modificare l'attuale articolo 13 della Direttiva IVA.

In particolare, è stato pensato che le regole speciali per gli enti pubblici (articolo 13 della direttiva IVA) possano essere abrogate, pur continuando a mantenere un certo numero di esenzioni di pubblico interesse.

La soluzione proposta è stata avanzata in due varianti:

- variante 1: le attività che precedentemente non rientravano nel campo di applicazione diventano imponibile ad aliquota IVA ordinaria, in vigore negli Stati membri considerati;
- variante 2: le attività diventano imponibili, alla minima aliquota ridotta attualmente in vigore in ciascuno Stato membro (5% minimo) o all'aliquota del 5 % se lo Stato membro non applica alcuna aliquota IVA ridotta.

Da un punto di vista economico, questa soluzione ha un'incidenza sull'economia europea qualitativamente comparabile, sotto diversi punti di vista, a quella del modello di

¹⁴⁴ Libro Verde sul Futuro dell'IVA: verso un sistema più semplice, robusto ed efficiente. COM (2010) 695.

tassazione integrale. La differenza è che nel caso di abrogazione dell'articolo 13 della direttiva IVA, pur mantenendo le esenzioni di pubblico interesse, alcune attività economiche sarebbero comunque non soggette ad IVA. Il fatto che la determinazione del regime IVA applicabile dipenderebbe unicamente dalla natura delle attività e non dalla struttura giuridica del prestatore rappresenterebbe un netto miglioramento sotto il profilo giuridico e potrebbe eliminare molte distorsioni della concorrenza, soprattutto a valle. Tuttavia, i prestatori che eseguono attività esenti e operazioni non imponibili (ossia quelle a titolo non oneroso) continuerebbero a trovarsi nell'impossibilità di detrarre l'IVA e a subire distorsioni a monte (con disincentivi per le esternalizzazioni e gli investimenti).

5.3.4 Riforma, per la tassazione, per alcuni settori ad alta concorrenza

Pur conservando i principi generali degli articoli 13 e 132 della direttiva IVA, si potrebbe limitare la riforma ai settori nei quali si possono verificare evidenti distorsioni della concorrenza tra enti pubblici e privati o/e nei settori generalmente caratterizzati da alti costi di investimento.

Tale possibilità riguarderebbe sia i settori le cui attività non sono attualmente comprese nell'ambito di applicazione dell'imposta, ai sensi dell'articolo 13, sia i settori le cui attività sono esenti a norma dell'articolo 132 della direttiva IVA. I settori che soddisfano questi requisiti potrebbero essere soppressi dall'articolo 132 o/e aggiunti all'allegato I della direttiva IVA, che contiene un elenco esauriente delle attività da assoggettare all'imposta anche quando sono esercitate da enti pubblici operanti in quanto pubbliche autorità.

Il vantaggio di una simile misura è che non necessita di una modifica generale del sistema dell'IVA. In ogni caso, vi sarebbe una notevole riduzione delle distorsioni della concorrenza in settori specifici (a monte e a valle). D'altra parte, questo tipo di approccio non risolve i problemi generali descritti in precedenza e non crea un meccanismo per sviluppi economici futuri (nuovi settori aperti alla concorrenza). Tuttavia, quest'ultimo problema potrebbe essere attenuato inserendo nell'allegato I della direttiva IVA una nuova disposizione che consenta di aggiornare l'elenco delle attività imponibili di cui all'allegato I intervenendo a livello di legislazione secondaria.

5.3.5 Modifiche selettive delle norme attuali

Accanto alle opzioni di riforma descritte in precedenza, altre proposte riguardano modifiche selettive del sistema attualmente vigente (mantenendo i principi generali degli articoli 13 e 132), che potrebbero essere realizzate anche in combinazione con le opzioni di riforma su indicate (riforma settoriale), quali, ad esempio, quelle indicate di seguito:

-Struttura più chiara dell'articolo 13, ad esempio abolizione dell'articolo 13, paragrafo 2

L'abolizione dell'articolo 13, paragrafo 2, della direttiva IVA semplificherebbe le norme applicabili in questo settore. Le attività che si configurano nettamente come attività economiche, anche se sono esenti ai sensi dell'articolo 132 e sono esercitate da enti pubblici, non potrebbero essere escluse dall'ambito di applicazione dell'IVA. Si garantirebbe in tal modo un'applicazione effettiva delle disposizioni sui soggetti passivi dell'imposta (compresi, ad esempio, l'articolo 44 e, laddove appropriato, l'articolo 27), evitando così, in pratica, che le norme sul luogo della fornitura o della prestazione siano influenzate da opzioni nazionali (ad esempio non considerare un ospedale come soggetto passivo);

-Revisione degli articoli da 132 a 134 della Direttiva IVA

Senza abolire le disposizioni specifiche dell'articolo 13 della direttiva IVA, si potrebbe prevedere di razionalizzare e aggiornare gli articoli da 132 a 134. Accanto alla tassazione delle attività attualmente esenti, nel contesto della riforma dell'intero settore descritta sopra, le esenzioni potrebbero essere modificate in modo tale da farle dipendere soltanto dalla natura dell'operazione e non dalla natura dell'organismo prestatore;

- Opzione per la tassazione

In aggiunta, per esempio, a una riforma dell'intero settore come quella descritta in precedenza, si potrebbe considerare l'introduzione di un'opzione per tassare i soggetti passivi che eseguono operazioni esenti.

Tale ipotesi sarebbe vantaggiosa nei casi in cui l'IVA a monte sia superiore all'IVA a valle a causa di investimenti elevati, o nei casi in cui il corrispettivo ottenuto per un'attività sia inferiore al costo reale della stessa (purché tale attività si configuri come un'attività "economica" ai sensi dell'articolo 9).

Questa opzione di tassazione renderebbe certamente il sistema attuale ancora più complesso, ma potrebbe essere economicamente sostenibile in determinati settori esenti che

hanno di solito alti costi di investimento (ad esempio la conduzione di ospedali); potrebbe inoltre contribuire a ridurre gli ostacoli all'esternalizzazione (ad esempio nel settore sanitario) ed essere interessante per gli enti di beneficenza.

Un'altra possibilità sarebbe l'introduzione di una “opzione di tassazione” per gli Stati membri (non per i soggetti passivi) che permetterebbe loro di assoggettare all'imposta le attività di interesse pubblico attualmente esenti (applicando l'aliquota ordinaria – variante 1 – oppure un'aliquota ridotta o fortemente ridotta – variante 2). Questa possibilità avrebbe il vantaggio di contribuire a ridurre ulteriormente l'ambito delle esenzioni IVA, aiutando così gli Stati membri nel processo di consolidamento fiscale in atto (variante 1), oltre a sostituire le esenzioni con effetto distorsivo mediante una tassazione ad aliquota bassa di impatto neutro in termini di bilancio (variante 2). Tale misura, però, potrebbe comportare una significativa riduzione dell'armonizzazione e creare nuovi ostacoli per il commercio intra-UE.

5.4 Conclusione: per un nuovo trattamento IVA delle pubbliche autorità

L'attività di ricerca effettuata consente di svolgere alcune considerazioni conclusive.

Nonostante l'IVA sia un'imposta europea nelle logiche e nei principi, non lo è nell'applicazione, la quale è riferita al profilo nazionale, come si rileva anche dall'analisi della disciplina europea IVA degli enti pubblici che lascia ampi spazi di discrezionalità agli Stati membri.

La diversa sistematica, nelle discipline nazionali e nel testo della Direttiva IVA, delle medesime categorie concettuali, determina mancanza di chiarezza e di uniformità semantica delle definizioni normative. Con la conseguente difficoltà di risolvere questioni interpretative. Si pensi alla generica definizione di ente pubblico contenuta nella Direttiva IVA, giustificata dalla difficoltà di ricondurre ad unità "sovranazionale" categorie giuridiche nazionali profondamente diverse.

Come emerso nel corso della ricerca e dall'esame delle normative nazionali, l'assoggettamento ad IVA degli enti pubblici non ha raggiunto un livello soddisfacente di armonizzazione. Cosa sia un "ente pubblico" e quando operi "in

quanto pubblica autorità” dipende dalla legislazione nazionale che disciplina il settore pubblico. Con il rischio che alcune tipologie di attività svolte dagli enti pubblici possano essere assoggettate ad IVA o meno, a seconda della realtà economica nazionale e degli ordinamenti giuridici nazionali. Ciò, contrasta con un corretto funzionamento del mercato interno e compromette l’esercizio delle libertà economiche fondamentali garantite dal Trattato sull’Unione Europea.

Non esiste, quindi, un approccio comune dell’UE per le attività che gli enti pubblici esercitano in quanto pubbliche autorità. Inoltre, l’articolo 13, paragrafo 2, della Direttiva IVA lascia agli Stati membri la scelta se considerare le attività esenti come esterne all’ambito di applicazione dell’imposta, contribuendo così a ridurre l’armonizzazione.

In tale quadro, riveste particolare importanza l’applicazione dei principi eurounitari e, considerando non solo quelli estrapolabili dalla Direttiva IVA, ma anche dal c.d. “diritto vivente” risultante delle sentenze della Corte di Giustizia, coesistendo all’interno dell’Unione paesi di common law e di civil law. L’attuazione nazionale della normativa europea, dunque, deve essere conforme ai principi del diritto dell’Unione

europea originario e derivato dalle sentenze della Corte di Giustizia.

Particolare importanza assume il principio della neutralità fiscale dell'IVA. La neutralità fiscale dell'imposta è solo un obiettivo relativo, e non assoluto, in quanto la perfetta simmetria e la perfetta neutralità è sostanzialmente impossibile. La neutralità in senso relativo sta a significare che l'obiettivo è di accettare distorsioni dalla perfetta neutralità che siano tecnicamente e giuridicamente sostenibili. Sotto tale profilo, l'attuale disciplina IVA degli enti pubblici - contenuta nella Direttiva - compromette la neutralità dell'IVA e è fonte di distorsione della concorrenza se la stessa attività può essere imponibile in uno Stato membro e non esserlo in un altro Stato membro; ancora se - nell'ambito nazionale - la stessa attività può essere imponibile se esercitata da un ente privato e non esserlo se è esercitata da un ente pubblico, senza che la clausola di salvaguardia della concorrenza risulti efficace e di facile attuazione.

La neutralità è compromessa anche avuto riguardo alle esenzioni previste dalla Direttiva IVA in relazione alle attività di interesse pubblico. Ciò, in considerazione che tali esenzioni non

riguardano solo gli enti pubblici e gli Stati membri godono spesso di ampi margini discrezionali per stabilire quali enti privati possano beneficiare dell'esenzione.

Sotto il profilo della neutralità finanziaria, inoltre, l'attuale disciplina IVA non consente agli enti pubblici di esercitare la detrazione dell'IVA assolta a monte per l'acquisto di beni e servizi impiegati in operazioni, a valle, escluse dal campo di applicazione dell'IVA. Tale situazione, come evidenziato nella ricerca condotta, provoca l'effetto di indurre gli enti pubblici ad auto approvvigionarsi e, quindi, disincentiva gli investimenti e l'esternalizzazione di servizi, anche laddove essi potrebbero essere forniti in modo più efficiente da un ente privato. Questa situazione è causa di inefficienze nella produzione e nella fornitura di servizi da parte del settore pubblico perché le decisioni di spesa dipendono spesso da considerazioni legate all'IVA, più che da reali fattori economici.

In tale quadro, l'attuale modello europeo di trattamento IVA degli enti pubblici non sembra più coerente rispetto alla trasformazione dei medesimi enti. Dall'introduzione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto è cambiato il ruolo degli enti pubblici. In passato, lo svolgimento da parte degli enti

pubblici di un attività economica, assimilabile a quella svolta da imprenditori privati e società di diritto privato, rappresentava un'eccezione. Eccezione in base alla quale si giustificava, quindi, l'esclusione dal campo di applicazione dell'IVA per gli enti pubblici che non operavano in modo continuo e metodico in collegamento diretto con il mercato.

Tali norme risalgono agli anni 70 e non sono più adeguate al nuovo modello di Pubblica Autorità. La crescente privatizzazione e l'apertura (o deregolamentazione) di attività tradizionalmente riservate in via esclusiva al settore pubblico hanno comportato distorsioni della concorrenza tra gli operatori pubblici e quelli privati che svolgono attività simili. Inoltre, i partenariati pubblico-privato, che sono utilizzati sempre più spesso per una serie di attività (ad esempio nei progetti relativi a infrastrutture), non esistevano in passato.

Nell'odierno contesto economico le pubbliche Autorità, tali dal punto di vista formale, lo sono sempre meno dal punto di vista operativo. Da un lato, l'ente pubblico, oggi, si caratterizza per una progressiva estensione dell'area istituzionale. Dall'altro l'ente pubblico agisce sempre più spesso in collegamento con il mercato. Esercita sempre meno poteri pubblici e rende sempre

più servizi in condizioni di mercato o quasi mercato. Si assiste, pertanto, ad un'evoluzione in senso privatistico della funzione svolta dagli enti pubblici. L'estrema varietà delle attività poste attualmente in essere da parte degli enti pubblici e le variegate modalità di esercizio delle stesse rende non più validi i criteri stabiliti dalla Direttiva IVA - e vigenti fin dalla creazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto - così come interpretati dalla Corte di Giustizia.

Per costante giurisprudenza della Corte di Giustizia¹⁴⁵ la norma che subordina il non assoggettamento degli enti di diritto pubblico alla condizione che essi agiscano in quanto pubblica autorità esclude dal non assoggettamento le attività da essi svolte non in quanto soggetti di diritto pubblico, ma in quanto soggetti di diritto privato.

145 Cfr. Corte di Giustizia, sentenze: 17 ottobre 1989, procedimenti riuniti 231/87 e 129/88, Carpaneto Piacentino e Rivergaro; 15 maggio 1990, C-4/89, Carpaneto Piacentino; 25 luglio 1991, C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, punto 18; 6 settembre 1997, C-247/95, Marktgemeinde Welden, punto 17; 12 settembre 2000, C-260/98, Commissione delle Comunità europee contro Repubblica ellenica, punto 34; 12 settembre 2000, causa C-358/97, Commissione delle Comunità europee contro Irlanda, punti 37 e 38; 12 settembre 2000, causa C-359/87, Commissione delle Comunità europee contro Regno unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord, punto 49; 14 dicembre 2000, C-446/98, Camara Municipal do Porto, punto 17; 8 marzo 2001, C-276/98, Commissione delle Comunità europee contro la Repubblica portoghese, punto 25; 2 giugno 2005, C-378/02, Waterschap; 8 giugno 2006, C-430/04, Halle; 25 ottobre 2007, C-174/06, CO.GE.P. Srl; 13 dicembre 2007, C-408/06, punti 40, 41 e 42, Gotz; 3 aprile 2008, C-442/05, Torgau; 12 giugno 2008, C-462/05, Commissione delle Comunità europee contro la Repubblica portoghese punto, 35; 16 settembre 2008, Causa C-288/07, Isle of Whigt Council.

Ciò significa che l'unico criterio oggettivo che consenta di distinguere queste due categorie di attività è il regime giuridico di diritto pubblico applicato, in base al diritto nazionale, all'attività economica esercitata. Deve trattarsi, in sostanza di un'attività che, pur essendo di natura economica, sia strettamente connessa all'uso di prerogative di pubblico potere.

Quello che rileva, tuttavia, è che l'attività economica sia esercitata dall'ente pubblico nell'ambito di una prerogativa di pubblico imperio, ossia che l'ente faccia uso di poteri propri della pubblica autorità. Ciò, nel presupposto della difficoltà di conciliare il carattere dell'economicità con un regime giuridico di diritto pubblico. Quando, invece, gli enti agiscono in forza dello stesso regime cui sono sottoposti gli operatori economici privati non si può ritenere che essi svolgano attività in quanto pubblica autorità.

Tale approccio consolidato non sembra più adeguato al nuovo modello di Pubblica autorità. Se consideriamo che le Autorità pubbliche possono agire secondo le norme di diritto privato, il criterio dell'esercizio di pubblici poteri potrebbe non essere sufficiente per riconoscere l'agire dell'Autorità quale autorità pubblica. L'attuale status degli enti pubblici, del resto,

sembra caratterizzato da un ridimensionamento dei profili autoritativi ed imperativi dell'esercizio del potere, ampliando la partecipazione dei destinatari anche attraverso l'uso di moduli consensuali. Il temperamento degli aspetti più autoritativi dell'azione amministrativa segna l'avvento di un nuovo modo di amministrare che affianca, sempre più, agli strumenti provvedimentali negozi di diritto privato.

Il rischio sarebbe quello di escludere la soggettività passiva IVA per le sole attività economiche delle autorità pubbliche, ancorché esse non si traducano in atti autoritativi, e includere nel campo di applicazione dell'imposta quelle che pur soddisfacendo interessi pubblici siano esercitate con strumenti privatistici.

In realtà, anche quando l'Autorità pubblica agisce in regime privatistico sussiste sempre l'esigenza di tutela dell'interesse pubblico, sotteso alla sua stessa esistenza, e non può per questo ritenersi che l'attività esercitata sia estranea all'area della funzione pubblica esercitata. Ciò, sembra condurre ad attribuire rilievo piuttosto che all'elemento formale dell'esercizio del potere autoritativo alla sostanziale strumentalità dell'attività esercitata all'interesse pubblico

perseguito come vero ed unico tratto distintivo della pubblica autorità.

Sotto questo profilo, la differenziazione strutturale tra le modalità dell'azione pubblica e le attività svolte dalle imprese private escluderebbe la lesione della neutralità concorrenziale dell'IVA, mentre tale rischio di lesione sarebbe attuale in relazione alle attività svolte, sì con l'esercizio dei poteri autoritativi ma, sullo stesso piano sostanziale con gli operatori privati.

In conclusione, l'attuale impostazione della giurisprudenza della Corte di Giustizia trascura di considerare la possibilità che la Pubblica Autorità possa operare scelte in vista dell'interesse pubblico anche al di fuori dei casi in cui dispone di poteri autoritativi.

Si è dell'avviso, pertanto, che un nuovo modello di soggettività passiva per gli organismi pubblici sia necessario in considerazione dell'attuale ruolo e modello delle Pubbliche autorità.

L'IVA è cresciuta fino a diventare una delle principali fonti di entrate fiscali per gli Stati membri. Essa rappresenta un'importante fonte di entrate per i bilanci nazionali degli Stati

membri. L'introduzione dell'IVA ha rappresentato un vantaggio per gli operatori economici, anche in considerazione dell'effetto dell'incentivo agli investimenti, connesso alla immediata e totale detraibilità dell'imposta, sia della neutralità che fa venire meno tutti i fenomeni innaturali di concentrazione dettati dalla volontà di ridurre il numero di passaggi dei beni e servizi. Ciò ha consentito all'IVA di diventare un modello impositivo mondiale, tanto da essere adottato da oltre 140 paesi in tutto il mondo.

Un successo giustificato dagli effetti economici virtuosi che si attribuiscono al sistema di detrazione IVA da IVA e, che, se avevano ispirato la scelta originaria dell'Unione europea sono stati poi condivisi dagli stessi Stati membri dell'UE superando le differenze di tradizione giuridica, di sistemi fiscali con relativo ruolo finanziario delle imposte sul consumo, di ruolo dell'imposizione sui consumi sull'economia nazionale e sugli assetti del consumo interno e del commercio internazionale.

Una fiducia che normativamente è ribadita nel tempo sul piano europeo con le numerose direttive sui regimi specifici, con scelte importanti sul piano della territorialità, con il consolidamento dei testi che si erano succeduti e sovrapposti dalle originarie previsioni contenute nelle prime direttive CEE.

In tal senso, il recente avvio di un dibattito per la riforma del sistema europeo dell'IVA, quale strumento che può contribuire alla realizzazione della strategia "Europa 2020", grazie al suo potenziale di rafforzamento del mercato interno e di sostegno a un risanamento intelligente del bilancio negli Stati membri, conferma la validità del modello impositivo europeo dell'IVA.

Il sistema dell'IVA, che si basa su atti normativi adottati in ambito europeo e attuati a livello di Stati membri, presenta - tuttavia - numerose lacune che ne compromettono l'efficienza e la compatibilità con i requisiti di un autentico mercato unico.

Il campo di applicazione del sistema dell'IVA è ancora oggi sostanzialmente limitato a causa dell'esclusione delle attività svolte dagli Stati, le autorità di governo regionali e locali e gli altri organismi di diritto pubblico.

Questa situazione è stata oggetto di una letteratura abbondante circa gli effetti distorsivi che derivano da tale situazione. Effetti che sono contrastati con soluzioni nazionali differenti.

Proprio in considerazione di tali effetti distorsivi, la modifica di tali disposizioni è stata presa in considerazione dal programma di lavoro della Commissione nel 2000, ribadito nel

2003 e di nuovo nel Libro verde del 2010, ma senza alcun risultato fino ad ora. Certo, il libro verde del 2010 ed i successivi atti del 2011¹⁴⁶ sono stati un'occasione per mettere in discussione il modello integrato e non armonizzato dell'Iva che, sul tema del trattamento delle pubbliche autorità, presenta sempre meno certezze giuridiche¹⁴⁷. Nell'ottica di preparare il terreno a un'eventuale iniziativa legislativa da adottare in futuro a tale proposito, nel gennaio 2013 la Commissione europea ha avviato due studi economici e nel contesto della preparazione di una valutazione d'impatto sulla questione, la Commissione europea ha deciso di avviare nel 2014 una consultazione pubblica la revisione della vigente normativa IVA in materia di

146 Cfr. COM(2011) 851 definitivo del 6.12.2011, Alla luce dei risultati della consultazione pubblica e delle discussioni avute con gli Stati membri all'interno del gruppo sul futuro dell'IVA in occasione della riunione del 3 ottobre 2011, la Commissione si è impegnata a promuovere un approccio graduale verso la tassazione. Una futura proposta legislativa “si concentrerà sulle attività caratterizzate da una partecipazione significativa del settore privato e da un rischio elevato di distorsione della concorrenza”. Questa è una delle misure citate nella comunicazione che, attraverso un ampliamento della base imponibile, dovrebbero portare alla creazione di un sistema dell'IVA più efficiente. Cfr. anche Consiglio dell'Unione Europea in “*Council conclusions on the future of VAT 3167th ECONOMIC and FINANCIAL AFFAIRS Council meeting Brussels, 15 May 2012*”. il Consiglio ha concordato sulla necessità di sottoporre a un esame più approfondito le attuali disposizioni dell'UE relative all'applicazione dell'IVA nel settore pubblico, laddove vi sia concorrenza tra il settore pubblico e quello privato.

147 Dalla consultazione è emerso che la grande maggioranza delle parti interessate che sono soggetti privati ritiene necessario procedere a una riforma dell'IVA nel settore pubblico, mentre molte delle parti interessate che sono enti pubblici ritengono che il mantenimento di un trattamento differenziato per gli enti privati e gli enti pubblici sia giustificato e che le norme attualmente vigenti debbano restare in vigore.

enti pubblici ed esenzioni fiscali per attività di interesse pubblico.

Un modello che il presente lavoro di ricerca intende proporre, alternativo a quelli già proposti, potrebbe essere quello del riconoscimento di un nuovo concetto di pubblica autorità. Ente che sia per la sua struttura che per le sue attività deve considerarsi compreso nella sfera pubblica indipendentemente dal regime giuridico adottato. Occorre, quindi, porre a criterio distintivo non tanto e non solo il regime giuridico adottato quanto, più semplicemente, sull'attività istituzionale "per natura" dell'ente, sul suo carattere doveroso e, pertanto, priva da implicazioni concorrenziali. Deve trattarsi, in sostanza, delle attività che rientrano nell'oggetto sociale principale - non economico - dell'ente pubblico.

L'irrilevanza del regime giuridico applicabile all'attività posta in essere comporterebbe la possibilità di escludere la rilevanza, ai fini IVA, di un'attività pubblicistica a prescindere dalla modalità con la quale è esercitato il potere pubblicistico e soddisfatto l'interesse sotteso all'agire dell'ente pubblico. In altri termini, ciò che dovrebbe assumere rilevanza è la circostanza che l'attività e le operazioni ad essa relative costituisca una tipica

espressione di funzione pubblica che possono essere svolte sia in regime giuridico di diritto pubblico che di altro tipo.

Ciò implicherebbe il riconoscimento della particolarità dell'azione pubblica che la distinguono dalle operazioni che potrebbero essere poste in essere da altri soggetti presenti sul mercato. L'attività istituzionale non può che essere un'attività tipicamente pubblicistica, propria ed esclusiva dell'autorità, che non può essere svolta dai privati in assenza di una delega di funzioni. Ciò che caratterizza l'attività istituzionale non dovrebbe essere rappresentato dal regime giuridico applicabile alla predetta attività - semmai solo uno degli indici della natura dell'attività esercitata - ma dalla doverosità dell'attività esercitata dal soggetto agente nell'esercizio dei suoi tipici compiti, e la sua preordinazione a finalità prettamente pubblicistiche. Sotto tale profilo, quindi, l'analisi dell'attività degli enti pubblici, ai fini della sua esclusione dall'IVA, appare carente ove limitata all'individuazione del contesto normativo che regola il suo svolgimento. Ciò, non tiene conto della strumentalità alla realizzazione di obiettivi non commerciali, perseguiti da un ente pubblico che, nell'ambito della propria attività istituzionale - per definizione è fuori mercato e non può essere in concorrenza con

le attività esercitate da operatori economici. Strumentalità che, peraltro, sembra sussistere anche quando le attività economiche esercitate dagli enti pubblici si caratterizzano in quanto funzionali esclusivamente allo svolgimento dell'attività istituzionale dell'organismo pubblico. Nell'esercizio della sua attività istituzionale, l'ente pubblico è sempre fuori e al di sopra del mercato a prescindere dal regime giuridico applicato.

In sintesi, l'esenzione dal campo di applicazione dell'imposta dovrebbe trovare il proprio fondamento nella distinzione di ruoli tra l'ente pubblico e gli altri operatori di mercato. Ciò significa che la non applicazione dell'IVA alle attività degli enti pubblici andrebbe maggiormente legata al riconoscimento della particolarità dell'attività istituzionale funzionale dell'organismo pubblico e non alla modalità con la quale essa è esercitata. Di conseguenza, le attività che rientrano nelle prerogative dell'ente, collegate alla funzione di perseguire un interesse pubblico e corrispondenti alla tipicità di posizione dell'ente, potrebbe essere considerata sempre al di fuori dal campo di applicazione dell'IVA in quanto attività fuori dal mercato. Ciò, indipendentemente dal regime giuridico applicabile all'attività, aspetto questo, che attiene alla mera

modalità con la quale essa si manifesta. Aspetto, questo, che pertanto non può assumere rilevanza autonoma in grado né di influenzare il giudizio sulla natura dell'attività esercitata né di qualificare come operatore economico l'ente pubblico.

L'importanza di valorizzare la funzione della Pubblica Autorità, anziché la forma della funzione, sembra, peraltro, avere trovato già riconoscimento in alcune sentenze in cui la Corte di Giustizia sembrava prospettare un ampliamento del novero delle caratteristiche da prendere in considerazione ai fini dell'esclusione degli enti pubblici dal campo di applicazione dell'IVA¹⁴⁸. Si tratta delle pronunce emesse per risolvere le questioni pregiudiziali se un'attività quale il rilascio, mediante vendita all'asta da parte di un soggetto pubblico delle licenze UMTS costituisca un'attività economica.

In tali occasioni, la Corte nel delimitare l'ambito delle attività economiche attribuisce rilevanza alla particolarità caratterizzante l'azione dell'organismo pubblico, quale la strumentalità dell'attività al raggiungimento degli obiettivi di interesse pubblico prefissati dalla normativa generale ed astratta.

¹⁴⁸ Cfr. Corte di Giustizia, sentenze: 26 giugno 2007, C-369/04, Hutchison 3G UK Ltd e C- 284/04, T-mobile Austria. Per un commento v.d. Khelena Nikifarava, *“La funzione di regolazione del mercato: conferme e nuove prospettive nell'ambito IVA”*, in *Rassegna tributaria*, 5/2007, p. 1613.

Ciò, emerge dall'affermazione secondo cui un'attività consistente nel rilascio di autorizzazioni *“costituisce il mezzo per realizzare i presupposti richiesti dal diritto comunitario miranti, in particolare, a garantire un uso efficiente dello spettro di frequenze e la prevenzione delle interferenze dannose a sistemi di telecomunicazione radio fissi e altri sistemi tecnici, terrestri o spaziali, nonché una gestione efficace delle frequenze radio”*.

In tal modo la Corte, sembra innovare il proprio tradizionale orientamento circa l'irrilevanza, ai fini IVA, delle finalità perseguite. Ciò, riconoscendo che la preordinazione funzionale all'interesse pubblico dell'attività dell'ente non è una mera finalità soggettiva, in quanto tale irrilevante ai fini Iva, ma assume importanza decisiva come elemento oggettivo desumibile dal diritto positivo e perciò non in contrasto con il principio della certezza del diritto.

Un'impostazione in termini funzionali, come tratto caratterizzante l'attività istituzionale degli enti pubblici, e, come tale, attività di pubblica autorità fuori dal campo di applicazione dell'IVA, potrebbe essere raggiunta pienamente, tuttavia con una modifica alla Direttiva IVA. Occorrerebbe procedere all'inversione dell'impostazione attuale della Direttiva IVA e,

quindi, considerare, di regola, soggetti passivi IVA gli organismi pubblici che svolgono - ancorché nella veste di pubblica autorità - attività oggettivamente economiche.

Tali andrebbero considerate oltre a quelle oggetto di espressa previsione normativa (analogamente a quanto previsto con l'allegato I della direttiva) anche quelle gestite secondo un modello economico tipico delle imprese. In tal modo, sarebbero da considerare attività economiche quelle che realizzano o sono potenzialmente in grado di realizzare introiti aventi carattere di stabilità. Il modello proposto avrebbe il vantaggio di non allontanarsi dall'attuale impostazione della direttiva IVA che già prevede l'assoggettamento ad IVA degli organismi pubblici per le attività economiche di cui allegato I della Direttiva IVA. Tale modello, tuttavia, in luogo della previsione che considera commerciali le attività degli organismi pubblici - diverse da quelle di cui all'allegato I - solo se determinano distorsione della concorrenza, prevederebbe un criterio più oggettivo rappresentato dallo svolgimento dell'attività secondo criteri tipici dell'attività economica ossia finalizzata al conseguimento di introiti aventi carattere di stabilità.

Il modello proposto eliminerebbe le distorsioni di concorrenza che si verificano sempre se la stessa attività economica può essere considerata imponibile, se effettuata da un ente privato, ma fuori dal campo di applicazione dell'IVA se effettuata da un ente pubblico ancorché lo stesso agisca in quanto pubblica autorità. Ed è verosimile pensare che finirebbe per aumentare gli investimenti pubblici e le entrate IVA per gli Stati membri.

La predetta impostazione implicherebbe l'individuazione delle attività che possono considerarsi oggettivamente economiche. Tale difficoltà potrebbe essere superata individuando le stesse in base all'entità presunta o storica degli introiti derivanti dalla stessa.

In tale prospettiva, potrebbe essere, comunque, ammessa la possibilità per gli enti pubblici di optare per il non assoggettamento ad IVA quando l'attività economica svolta è funzionale esclusivamente allo svolgimento dell'attività istituzionale dell'organismo pubblico che, per definizione, è fuori mercato e non può essere in concorrenza con le attività esercitate da operatori economici. Ciò, consentirebbe di attribuire rilevanza alla particolarità caratterizzante l'azione

dell'organismo pubblico, quale la strumentalità dell'attività al raggiungimento degli obiettivi di interesse pubblico dell'ente pubblico. Tale opzione per il non assoggettamento ad IVA potrebbe essere estesa anche a quelle attività economiche svolte dall'ente pubblico ma che non determinano ricavi oltre una certa soglia¹⁴⁹. Non sarebbero modificate le previsioni delle esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico ai sensi degli artt. 132 e ss. della Direttiva IVA. Tutto ciò determinerebbe, comunque, l'esistenza di una sfera di non neutralità dell'IVA che appare giustificata dalle stesse motivazioni sociali ed economiche che oggi escludono gli organismi pubblici dall'assoggettamento ad IVA.

¹⁴⁹ E' quello che ad esempio avviene in Svizzera. Vd. in proposito articolo 12 della legge federale n. 641.20 del 12 giugno 2009 concernente l'imposta sul valore aggiunto secondo cui *"Sono soggetti fiscali delle collettività pubbliche i servizi autonomi della Confederazione, dei Cantoni e dei Comuni, nonché gli altri enti di diritto pubblico.*

2 I servizi possono riunirsi in un unico soggetto fiscale. Tale riunione può essere scelta per l'inizio di ogni periodo fiscale. Deve essere mantenuta durante almeno un periodo fiscale.

3 Il soggetto fiscale di una collettività pubblica è esentato dall'assoggettamento finché la sua cifra d'affari proveniente da prestazioni imponibili fornite a terzi che non sono collettività pubbliche non eccede 25 000 franchi all'anno. In caso contrario, esso rimane esentato dall'assoggettamento finché la sua cifra d'affari proveniente da prestazioni imponibili fornite a terzi che non sono collettività pubbliche e ad altre collettività pubbliche non supera 100 000 franchi all'anno".

BIBLIOGRAFIA OPERE E STUDI INTERNAZIONALI

Commissione Europea, *“libro verde sul futuro dell’IVA. Verso un sistema dell’IVA più semplice, solido ed efficiente”*, COM(2010) 695 definitivo, Bruxelles, 1.12.2010.

De la Feria R., *“The EU VAT system and the internal market”*. Thesis submitted to the University of Dublin, Trinity College, School of law in fulfilment of the requirements for the degree of doctor in philosophy, degree awarded on 7 July 2006, IBFD, 2009.

European Commission, directorate-general, taxation and customs union, taxud.c.1(2011)1417007, *“summary report of the outcome of the public consultation on the green paper on the future of vat towards a simpler, more robust and efficient vat system”*, Brussels, 2nd December 2011.

European Commission, *“Promoting cultural and creative sectors for growth and jobs in the EU”*, COM(2012) 537 final, Brussels, 27 September 2012.

European Commission, directorate-general, taxation and customs union, taxud, *“Vat in the public sector and exemptions in the public interest final report for taxud”*, March 1, 2011.

European Commission, directorate-general, taxation and customs union, taxud, “*Vat in the public sector and exemptions in the public interest*”, final report for taxud, January, 2013.

European Commission, “*Accompanying document to the GREEN PAPER on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system*”, COM(2010) 695 final, Brussels, 1.12.2010.

Henkow Oskar, “*The VAT/GST Treatment of Public Bodies*”, Wolters Kluwer, 2013.

Monti M., “*Una nuova strategia per il mercato unico al servizio dell'economia e della società europea*”, rapporto al presidente della Commissione europea José Manuel Barroso, 9 maggio 2010;

OCSE, *Consumption Tax Trends 2008, VAT/GST and excise rates, trends and administrative issues*.

Tinbergen Report on the problems raised by the different turnover tax system applied within the common market, relazione dell'8 aprile 1953 preparata da un comitato di esperti su richiesta dell'Alta autorità della Comunità economica europea del Carbone e dell'Acciaio con atto n. 1-53 del 5 marzo 1953, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Comunità del 7 marzo 1953.

BIBLIOGRAFIA MONOGRAFIE NAZIONALI

AA.VV. *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea. L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione.* Università di Bologna "Alma Mater Studiorum", Dottorato di ricerca in Diritto tributario europeo, Coordinamento di Adriano Di Pietro. Ministero dell'Economia e delle finanze, 2003.

BONELLI F. *La nozione di impresa nelle regole di concorrenza,* in AA.VV. (diretta da P. Verrucoli), *La nozione di impresa nell'ordinamento comunitario,* Milano, 1977, pag. 37 e ss.

COMELLI A. *IVA comunitaria e IVA nazionale,* Padova 2000.

CALAMIA A.M. *La nuova disciplina della concorrenza nel diritto comunitario,* Milano, 2004.

DI PIETRO A. *L'incidenza del diritto dell'unione europea sul diritto tributario. Cinquant'anni di dialettica tra imposizione nazionale e mercato europeo,* in *L'incidenza del diritto dell'Unione europea sullo studio delle discipline giuridiche,* 2008.

FANTOZZI A. *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'IVA* – Giuffrè editore, 1982.

FAZZINI *Il diritto di detrazione nel tributo sul valore aggiunto*, Padova 2000, pag. 29 e ss.

FIorentino *Contributo allo studio della soggettività tributaria*, Napoli, 2000, pag. 95 e ss.

FERRAJOLI *L'IVA negli enti locali*, Rimini, 1999.

GALLO F. *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma 1974.

GIORGI M. *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, CEDAM, 2004.

INTERDONATO *Gli imprenditori*, in TESAURO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino 2001, pag 123 e ss..

MONDINI A. *Il principio di neutralità nell'IVA, tra mito e (perfettibile) realtà*, in *"I principi europei del diritto tributario"*, pag. 269, a cura di Adriano Di Pietro e Thomas Tassani, CEDAM 2013.

POLANO M. *Attività commerciali e Impresa nel diritto tributario*, Cedam, 1984.

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, parte generale, Torino, 1999.

**BIBLIOGRAFIA PUBBLICAZIONI SCIENTIFICHE
NAZIONALI**

ADONNINO P., *Impact des notions du droit civil sur le regime TVA*, Relazione al convegno di Treves del 24-25 ottobre 1996, Accademie de droit europeen de Treves.

ARMELLA S., *La nozione di attività economica ai fini Iva*, in Dir. Prat. Trib. 1998, III, pag. 573 e ss.

BOSELLO F., *L'attuazione delle direttive comunitarie in materia di imposta sul valore aggiunto: l'esperienza italiana*, in Riv. dir. Trib. 1997, I, 705;

BEGHIN M. “*L'esercizio di impresa nell'Iva*”, in atti del convegno su “*Imposizione fiscale e attività di impresa in ambito nazionale e comunitario*”, organizzato a Napoli in data 8 maggio 2009 dalla Seconda Università degli studi di Napoli e dall'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili del Tribunale di Napoli.

BERLIRI A., *Studiando la T.V.A. francese : la regola del pro-rata*, in Giurisprudenza delle Imposte, gennaio-marzo 1964.

BRACCIONI P., *Iva ed enti pubblici non economici alla luce delle direttive comunitarie*, in Dir. E Prat, trib., 1988, II, pag. 512 e ss..

BRACCIONI P., *L'efficacia delle direttive comunitarie in materia tributaria*, Rass. Trib., 1987, I, p. 211.

BUZZACCHI C., “*La concorrenza ed il principio comunitario di neutralità fiscale*”, in *Concorrenza e Mercato*, fasc. 0/2012, pag. 513 e ss.

CALCAGNO M., *L'attività occasionale ai fini Iva*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1997, II, pag. 1258

CARINCI A. *La questione fiscale nella costituzione europea, tra occasioni mancate e prospettive per il contribuente*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2 / 2005, p. 543.

CHINETTI P., *L'elemento soggettivo ai fini dell'Iva e delle imposte sui redditi*, in *Dir. Prat. Trib.* 2000, I, pag. 298 e ss.

DELLA VALLE E., *Iva: l'ente che non ha per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole*, Rass. Trib., 1999, pag. 1001

FERRARIO A. A., *La società holding nell'imposizione sul valore aggiunto tra ordinamento comunitario ed ordinamento interno*, *Dir. Prat. Trib. Int.* 2002, pag. 771 e ss.

FERLAZZO NATOLI L., *La politica fiscale dall'unità d'Italia ad oggi. Verso un sistema tributario europeo ?*, in *Boll. Trib.*, 1997

FICARI V. *Il profilo soggettivo nell'imposta sul valore aggiunto: l'Impresa e l'impresa dell'ente commerciale*, in Riv. DIR. Trib. 1999, pag. 547 e ss.

FORGIONE G., *Le attività rilevanti ai fini Iva per gli Enti locali: la verifica del presupposto soggettivo*, Il fisco 2003, 5644

GALLO F. *Il problema della soggettività ai fini Iva dei fondi Comuni d'investimento*, in Riv. di Dir. Fin.,1987, I, pag. 502

GALLO F. *“La soggettività tributaria nel pensiero di G.A. Micheli”*, in atti del convegno “Lo sviluppo del diritto tributario e il pensiero di Gian Antonio Micheli a venticinque anni dalla scomparsa” svoltosi a Roma il 26 settembre 2008, presso l'Università degli Studi di Roma “La Sapienza”.

GALLO F. *Il ruolo dell'imposizione dal Trattato dell'Unione alla Costituzione europea*, Rass. Trib. 2003, pag. 1489.

GIOVANNINI A. *Impresa commerciale e lucro nelle imposte dirette e nell'Iva*, in Rivista di diritto tributario, parte prima, n.5/2012, pag. 467.

GIORGI M. *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 Rassegna Tributaria, 1999, n. 1.

GIORGI M., *La disciplina Iva delle cessioni di beni destinati esclusivamente allo svolgimento di un'attività esentata o esclusa dal diritto a detrazione: esclusioni, esenzioni e divieto di doppia imposizione nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Rass. Trib.*, 1997, pag. 937 e ss.

IACONO A., *“L'esclusione della soggettività passiva Iva per le attività di pubblica autorità”*, in *“il fisco”* n. 12 del 25 marzo 2013, pag. 1-1766.

MONDINI A. *Poteri pubblici locali e distorsioni di concorrenza: la Corte di Giustizia “riscrive” il regime Iva delle attività svolte “in quanto pubblica autorità”*, in *Rivista diritto tributario*”, 2009, IV, pag. 211.

NIKIFARAVA K. *“La funzione di regolazione del mercato: conferme e nuove prospettive nell'ambito Iva”*, in *Rassegna Tributaria*, 5 / 2007, p. 1613.

NIKIFARAVA K. *“La neutralità concorrenziale dell'Iva e le attività economiche degli enti pubblici”*, in *Rassegna Tributaria*, 1 / 2009, p. 289.

PORCARO G., *Attività dell'ente locale tra autoritatività e consensualità: riflessi in tema di soggettività passiva Iva*, *Rass. Trib.* 2006, pag. 775.

SACCHETTO C., *L'immediata applicabilità delle direttive fiscali CEE*, in *Rass. Trib.*, 1987, II, p. 212 e ss.

TESAURO F. *Appunti sulla illegittimità delle norme Iva relative agli enti pubblici* , in Boll. Trib. 1987, pag. 1757.

**BIBLIOGRAFIA PUBBLICAZIONI SCIENTIFICHE
INTERNAZIONALI**

AUJEAN M. *Harmonization of VAT in the EU: Back to the Future*, EC TAX REVIEW 2012/3.

AUJEAN M. JENKINS P. PODDAR S. *A New Approach to Public Sector Bodies*; International VAT Monitor Vol. 10 No. 4, July/August 1999.

AMAND C. *VAT FOR Public Entities and Charities – Should the Sixth Directive Be renegotiated ?* International Vat Monitor, November/December 2006.

BERGLAS, EITA *the effect of the public sector on the base of the value added tax: abstract*, National Tax Journal (pre-1986); Dec 1971; 24, 4.

CASPER BJERREGAARD ESKILDSEN *Insourcing and Outsourcing in a VAT Context*, Intertax, Volume 40, Issue 8/9.

COMPAIRED J. *VAT and Public Bodies in EC Member States*, Intertax, Volume 36, Issue 6/7, 2008.

DE LA FERIA R. *“The EU VAT Treatment of Public Sector Bodies: Slowly Moving in the Wrong Direction”*; Intertax, Volume 37, Issue 3, 2009

GENDRON P.P. *“Value Added Tax Treatment of Public Sector Bodies and Non-profit Organizations: A developing Country Perspective”*; Bulletin of International Taxation, 12, 2005.

GENDRON P.P. AUJEAN, M. *How Should the United States Treat Government Entities, Nonprofit Organizations, and other Tax-Exempt Bodies Under a Vat ?* Tax Law Review; Winter 2010; 63, 2.

JOEP J.P. SWINKELS *The Tax Liability of Public Bodies under EU VAT*; International Vat Monitor, September/October 2009.

MILLAR REBECCA, *in Smoke and Mirrors: Applying the Full Taxation Model to Government under the Australian and New Zealand GST Laws*, Sydney Law School, Legal Studies Research Paper No. 13/49, July 2013.

TERRA BEN *Value Added Tax and State Aid Law in the EU*, Intertax, VO. N. 40/2012, pp. 101.

WASSENAAR MATTHEUS *The Dutch VAT Compensation Fund: a Critical Assessment*, EC TAX REVIEW 2012/4.

WASSENAAR M.C. AND GRADUS R.H.J.M. *Contracting out: The Importance of a Solution for the VAT Distortion*, CESifo Economic Studiies, 2004, 50,2.

XIAOQIANG YANG *VAT Treatment of Government Procurement: A Comparative Analysis*; September/October 2005.

**GIURISPRUDENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA
DELL'UNIONE EUROPEA**

C-171/78	27/02/1980	Commissione delle Comunità europee contro il Regno di Danimarca
C-89/81	01/04/1982	HONG KONG TRADE DEVELOPMENT COUNCIL
C-15/81	5/5/1982	Schul
C- 294/82		Senta Einberger
C-268/83	14/02/1985	Rompelman
C-107/84	11/07/1985	Commissione delle Comunità europee contro Repubblica federale di Germania

C-235/85	26/03/1987	Commissione delle Comunità europee contro Regno dei Paesi Bassi
C-326/85	15/12/1987	Paesi Bassi/Commissione
C-102/86	08/03/1988	Apple and Pear Development Council
C- 289/86	05/07/1988	Happy Family
C-50/87	21/09/1988	Commissione delle Comunità Europee contro Repubblica francese
C-348/87	15/06/1989	Stichting Uitvoering Financiële Acties
C-231/87 e C-129/88	17/10/1989	Carpaneto Piacentino ed altri
C-4/89	15/05/1990	Carpaneto Piacentino ed altri
C-186/89,	04/12/1990	W.M. van Tiem
C-60/90	20/06/1991	Polysar Investments Netherlands BV
C 97/90	11/07/1991	Lennartz, punto 15
C-202/90	25/07/1991	Ayuntamiento de Sevilla
C 111/92	02/08/1993	Lange
C-110/94	29/02/1996	Inzo
C-230/94	26/09/1996	Enkle

C-247/95	06/02/1997	Finanzamt Augsburg-Stadt/ Marktgemeinde Welden
C-408/97	12/09/2000	Commissione delle Comunità europee contro il Regno dei Paesi Bassi
C-408/98	12/09/2000	Commissione delle Comunità europee contro Repubblica ellenica
C-80/95	06/02/1997	Harna
C-247/95	06/09/1997	Marktgemeinde Welden
C-37/95	15/01/1998	Ghent Coal Terminal
C-31/87	20/09/1998	Gebroeders Beentjes BV contro Paesi Bassi
C-360/96	10/11/1998	Gemeente Arnhem e Gemeente Rheden contro BFI Holding BV
C- 3/97	28/05/1998	Goodwin e Unstead
C-216/97	07/09/1999	Gregg
C-23/98	27/01/2000	Heerma
C 396/98	08/06/2000	Schloßstraße
C-455/98	29/06/2000	Salumets e altri
C-408/97	12/09/2000	Commissione/Paesi Bassi
C-260/98	12/09/2000	Commissione/Grecia
C- 276/97	12/09/2000	Commissione delle Comunità europee contro Repubblica Francese

C-358/97	12/09/2000	Commissione delle Comunità europee contro Irlanda
C-359/97	12/09/2000	Commissione delle Comunità europee contro Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord
C-446/98	14/12/2000	Fazenda Pública e Camara Municipal do Porto
C-83/99	18/01/2001	Commissione delle Comunità europee contro Repubblica di Spagna
C-408/98	22/02/2001	Abbey National
C-276/98	08/03/2001	Bakcsi
C-301/97	22/11/2001	Paesi Bassi/Consiglio
C-215/94	29/02/2002	Mohr/Finanzamt Bad Segeberg
C-305/01	26/06/2003	MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring
C-442/01	26/06/2003	Kaphag
C-109/02	23/10/2003	Commissione/Germania
C-78/02	06/11/2003	Karageorgou e altri
C-497/01	27/11/2003	Zita Modes
C-17/01	29/04/2004	Sudholz
C-8/03	21/10/2004	BBL
C-25/03	21/04/2005	HE
C-498/03	26/05/2005	Kingscrest Associates e Montecello

C-378/02	02/06/2005	Waterschap Zeeuws Vlaanderen
C-394/04 e C-395/04	01/12/2005	Diagnostiko & Therapeftiko C- Kentro Athinon-Ygeia AEYgeia
C-63/04	15/12/2005	Centralan property Ltd;
C-354/03 C-355/03 C-484/03	12/01/2006	Optigen e a
C-223/03	21/02/2006	University of Huddersfield
C-255/02	21/02/2006	Halifax
C-430/04	08/06/2006	Halle e V.
C-435/05	08/02/2007	Investrand BV
C-284/04	26/06/2007	T-mobile Austria GmbH
C-434/05	14/06/2007	Horizont College
C-283/06 C-312/06	11/10/2007	KÖGÁZ
C-355/06	18/10/2007	J.A. van der Steen.
C-174/06	25/10/2007	CO.GE.P. SRL
C-408/06	13/12/2007	Gotz
C-437/06	13/03/2008	Securenta
C-442/05	03/04/2008	TORGAU
C-462/05	12/06/2008	Commissione delle Comunità europee/ contro Repubblica Portoghese

C-288/07	16/09/2008	Isle of Wight Council
C-253/08	16/10/2008	Canterbury Hockey Club
C-291/07	06/11/2008	TRR
C-154/08	12/11/2009	Commissione delle Comunità europee - Regno di Spagna
C-554/07	16/07/2009	Commissione delle Comunità Europee - Irlanda
C-554/07	16/07/2009	Commissione delle Comunità Europee - Irlanda
C-102/08	04/06/2009	Salix
C-554/07	16/07/2009	Commissione/Irlanda
C-246/08	29/10/2009	Commissione delle Comunità Europee - Repubblica di Finlandia
C-267/08	06/10/2009	SPÖ Landesorganisation Kärnten/Finanzamt Klagenfurt
C-79/09	25/03/2010	Commissione europea/Paesi bassi
C-180/10 e	15/09/2011	Iaroslav Slaby e coniugi Kuc
C-181/10		
C- 118/11	16/02/2012	Eon Aset Menidjmont
C- 153/11	22/03/2012	Klub OOD
C-284/11	12/07/2012	EMS-Bulgaria Transport OOD.
C-263/11	19/07/2012	Ainars Redlihs
C-62/12	13/06/2013	Kostov

C-219/12

20/06/2013 Fucksas