

Alma Mater Studiorum – Università di Bologna



DOTTORATO DI RICERCA IN

Diritto Tributario Europeo

Ciclo XXIII

Settore scientifico-disciplinare di afferenza: IUS-12

**Imposta sul valore aggiunto, diritto a detrazione
e neutralità fiscale: profili comunitari e nazionali**

Presentata da: Luca Cogliandro

Coordinatore Dottorato

Ch.mo Prof.

Adriano Di Pietro

Relatore

Ch.mo Prof.

Adriano Di Pietro

Esame finale anno 2011

Sommario

Introduzione.....	7
-------------------	---

Capitolo I – L’architettura dell’imposta sul valore aggiunto

1. La detrazione nell’ambito di un’imposta europea sul consumo.....	13
2. Le caratteristiche ed il funzionamento dell’Iva nell’Unione Europea.	19
3. La detrazione quale strumento d’imposizione plurifase priva di effetti cumulativi.....	25
4. L’affermazione comunitaria del principio di neutralità dell’imposta..	29
5. L’accezione “oggettiva” e “soggettiva” del principio di neutralità fiscale.....	34
6. I limiti del principio di neutralità e la valenza costituzionale del principio di parità di trattamento.....	37
7. Elementi soggettivi ed oggettivi del presupposto del tributo, in assenza di indicazioni normative comunitarie e nazionali.....	40
8. Le ragioni del mancato riferimento al presupposto d’imposta ai fini della individuazione della fattispecie imponibile.....	46
9. La fattispecie tributaria e la capacità contributiva nell’Iva.....	52
10. L’incidenza del diritto alla detrazione sulle diverse ricostruzioni teoriche sulla natura dell’imposta.....	60
11. La qualificazione dell’Iva quale tributo sulle attività, sugli scambi, o d’imposta indiretta sugli affari. L’incompatibilità delle predette soluzioni con l’istituto della detrazione.....	62
12. La ricostruzione teorica coerente con la “ratio” dell’Iva: la qualificazione d’imposta sul consumo.....	70
13. I due criteri ricostruttivi dell’imposta: il profilo giuridico-formale ed il profilo economico-sostanziale.....	75
14. La rideterminazione dei presupposti oggettivo e soggettivo nella ricostruzione economico-sostanziale.....	79

15. L'atteggiamento dell'imposta negli scambi internazionali. L'elemento territoriale quale criterio di localizzazione delle operazioni finalizzato all'imposizione al consumo.....	83
16. Le criticità territoriali dell'imposta negli scambi intracomunitari: principio di origine o di destinazione?.....	85

Capitolo II: Il diritto di detrazione, ed il suo esercizio, nell'impianto normativo nazionale e comunitario

Parte I: Il diritto di detrazione

1. La natura, la funzione e le caratteristiche del diritto di detrazione nel sistema dell'Iva.....	91
2. La detrazione quale posizione creditoria del soggetto passivo.....	97
3. Requisiti essenziali per la sussistenza del diritto: inerenza ed afferenza.....	99
4. Aspetti soggettivi del diritto di detrazione, decorrenza temporale ed effettività.....	102
5. Aspetti oggettivi del diritto di detrazione, decorrenza temporale ed effettività.....	110
6. Aspetti territoriali del diritto di detrazione.....	114
7. L'irrelevanza della localizzazione territoriale delle operazioni attive, ai fini della sussistenza del diritto. Extraterritorialità della detrazione e territorialità dell'imposizione.....	121
8. Il rapporto tra extraterritorialità e diritto di detrazione, nella logica della neutralità dell'imposta.....	124
9. Dalla direttiva al decreto nazionale: le ragioni della mancata assimilazione, ai fini della detrazione, delle operazioni c.d. "non imponibili" alle operazioni c.d. "fuori campo" per difetto del requisito territoriale.....	129

Parte II: L'esercizio del diritto di detrazione

10. La natura facoltativa dell'esercizio del diritto di detrazione.....	133
11. Esercizio del diritto di detrazione, dichiarazione tributaria ed emendabilità.....	134
12. La relazione tra l'elemento documentale (fattura) ed il diritto di detrazione.....	137
13. La detrazione nell'operazione erroneamente assoggettata ad imposta.....	140
14. Il rimborso quale modalità alternativa di esercizio del diritto al credito dell'imposta detraibile.....	146
15. Aspetti soggettivi dell'esercizio del diritto di detrazione: lo schema trilaterale dei rapporti tra cedente, cessionario ed erario.....	149
16. Il carattere "relativo" della legittimazione del cessionario al rimborso dell'iva assolta e non detratta sulla base dei principi generali, in particolare di effettività.....	151
17. L'applicazione dei principi comunitari di effettività e neutralità nell'esercizio del diritto di detrazione.....	156
18. La ricerca della neutralità per le operazioni esenti, attraverso l'impropria applicazione del diritto comunitario, per il rimborso dell'imposta non detratta.....	163

Capitolo III: I Limiti del diritto di detrazione e gli effetti sul funzionamento del tributo

1. Aspetti generali.....	169
2. La detrazione quale regola generale di sistema e la natura eccezionale delle sue limitazioni.....	171
3. La qualificazione delle operazioni escluse.....	175
4. Il diritto alla detrazione relativamente alle operazioni escluse: dall'incertezza interpretativa alla soluzione negativa, per assenza del requisito dell'afferenza.....	177

5. Le esenzioni quale categoria autonoma del diritto comunitario e le differenze rispetto al significato nazionale. Esenzioni con e senza diritto alla detrazione.....	184
6. Le esenzioni senza diritto alla detrazione, per ragioni socio-politiche o di tecnica impositiva.....	187
7. Criteri ermeneutici in materia di esenzioni. L'interpretazione restrittiva.....	190
8. La peculiarità delle esenzioni nel sistema dell'Iva: l'inesistenza dell'esenzione oggettiva.....	195
9. L'assenza del diritto di detrazione e la violazione, soggettiva ma non oggettiva, della simmetria rivalsa-detrazione.....	197
10. Limitazioni alla detrazione e vincoli costituzionali: principi di uguaglianza e di capacità contributiva.....	201
11. La ricerca della natura giuridica dell'imposta indetraibile per le operazioni esenti.....	210
12. L'incidenza del tributo sull'attività economica, anziché sul consumo.....	215
13. La traslazione economica dell'imposta cagionata dal mancato esercizio della detrazione nelle operazioni esenti. L'imposta sul valore aggiunto applicata (non giuridicamente, ma economicamente) nelle esenzioni: l'Iva "occulta".....	219

Capitolo IV: La detrazione quale strumento tipico di abuso e di frode e la reazione dell'ordinamento tributario europeo

1. Aspetti generali: il divieto di esercizio abusivo o fraudolento della detrazione.....	224
2. La detrazione in <i>fraudem legis</i> , attraverso l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti.....	226

3. Il meccanismo intracomunitario di applicazione del tributo: extraterritorialità nazionale dell'imposizione e territorialità della detrazione.....	230
4. Le frodi all'Iva intracomunitaria quale conseguenza delle peculiarità del meccanismo di applicazione del tributo.....	233
5. La prova del diritto alla detrazione nelle operazioni inesistenti.....	239
6. La reazione dell'ordinamento alle frodi intracomunitarie: 1) Il diniego del diritto di detrazione.....	244
7. La reazione dell'ordinamento alle frodi intracomunitarie: 2) il diniego del "beneficio dell'esenzione".....	248
8. Il principio di neutralità fiscale quale criterio fondamentale di applicazione della normativa sostanziale e procedimentale.....	250
9. L'applicazione dei principi comunitari di carattere procedimentale: il principio di proporzionalità.....	253
10. I principi generali della buona fede, del legittimo affidamento e della certezza del diritto.....	258
11. Il divieto di doppia imposizione e di "non imposizione".....	265
12. Gli effetti impositivi della riqualificazione delle operazioni. 1) La riqualificazione da esente a imponibile.....	269
13. Gli effetti impositivi della riqualificazione delle operazioni. 2) La riqualificazione da imponibile ad esente ed il destino dell'imposta assolta.....	271

Conclusioni

1. Il rapporto inscindibile tra diritto nazionale e diritto europeo in tema d'imposta sul valore aggiunto.....	275
2. L'attuale impossibilità di raggiungere una "perfetta imposizione al consumo" e una "perfetta neutralità per l'attività economica". La ricerca di tali obiettivi.....	278

3. I maggiori problemi connessi al diritto di deduzione.....	280
4. La criticità delle esenzioni dell'Iva in rapporto al principio di neutralità dell'Iva.....	281
5. I cambiamenti nel sistema Iva auspicabili per migliorare la neutralità e l'equità delle regole di deduzione dell'Iva.....	285
Bibliografia.....	290

1. Introduzione

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

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

Ciò premesso, nell'ambito della presente ricerca non si soffermerà l'attenzione sulle necessarie restrizioni al diritto di detrazione pienamente coerenti con l'imposizione al consumo ed anzi idonee a raggiungere un siffatto obiettivo (ad esempio, le limitazioni previste per l'uso personale o promiscuo del bene, senza le quali si avrebbe l'opposto, ingiustificato effetto di detassazione del consumo) ma su quelle ipotesi normative, ovvero su quelle soluzioni interpretative che sembrano incoerenti con una siffatta giustificazione teorica. Ed infatti, trattandosi di un'imposta indiretta, il presupposto impositivo del tributo dovrebbe risiedere in una sottostante manifestazione "indiretta" di capacità contributiva, rappresentata dal consumo, con l'incisione dell'imposta sul solo consumatore finale.

Tale obiettivo è assicurato dagli istituti della rivalsa (attraverso la quale il tributo viene trasferito all'anello successivo del ciclo di produzione o di distribuzione) e della detrazione (attraverso la quale il tributo che è stato trasferito per effetto della rivalsa, costituisce oggetto di un diritto di credito, nei confronti dell'erario). In assenza della detrazione, possono verificarsi diversi effetti che divergono rispetto al naturale ciclo impositivo, in generale riconducibili

all'esistenza di un carico fiscale per l'operatore economico, in termini di imposta indetraibile, del quale sarà opportuno tentare l'individuazione della giustificazione teorica.

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

Proprio in tali ipotesi emerge la criticità dell'istituto della detrazione, in quanto l'assenza di un elemento fondamentale del meccanismo di funzionamento del tributo (talmente importante da essere definito "la chiave di volta" del sistema), impedisce di assicurare la neutralità dell'imposizione, in particolare in termini di mancata incidenza sull'operatore economico.

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

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

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

Nel sistema dell'Iva, alla simmetria logica tra rivalsa e detrazione, che dovrebbe sussistere con riferimento alla singola operazione non corrisponde una simmetria normativa, poiché vi sono ipotesi in cui, pur in presenza di rivalsa (subita), la detrazione dell'imposta corrispondente non è accordata: ciò accade nel caso delle esenzioni,¹ ove a fronte della mancata rivalsa sul consumatore finale, relativa al passaggio n, non viene accordata la detrazione (relativa al passaggio n-1): nel penultimo passaggio, dunque, la simmetria rivalsa/detrazione viene meno e ciò comporta, quale effetto, l'anticipazione dell'imposizione nel suddetto passaggio, immediatamente anteriore rispetto al consumo, con la conseguente emersione di un carico impositivo sull'attività economica.

La simmetria in questione deve sussistere, per assicurare la neutralità dell'imposizione sull'attività, dal primo passaggio del ciclo di produzione e distribuzione, sino al passaggio n-1, passaggi questi in cui intervengono esclusivamente operatori economici; all'ennesimo passaggio, invece, la simmetria tra rivalsa e detrazione deve venir meno, in quanto, intervenendo il consumatore finale, privo della soggettività passiva e del diritto di detrazione, il carico impositivo trova la sua destinazione in capo a quest'ultimo. La carenza del diritto di detrazione, dunque, determina l'incisione effettiva dell'imposta.

E' dunque proprio la simmetria tra rivalsa e detrazione che determina la neutralità dell'Iva per l'operatore economico e la mancata simmetria nell'ultimo passaggio che determina l'imposizione sul consumo poiché se la simmetria esistesse per tutti i passaggi, l'Iva non graverebbe su nessuno, in quanto non

¹ Evidentemente la simmetria è quella relativa alla singola operazione: nel caso delle esenzioni, chi acquista subisce la rivalsa, ma non può detrarre, anche se non applica la rivalsa sul consumatore finale. L'equazione simmetrica deve sussistere tra rivalsa subita e detrazione da effettuare, e non in negativo. A ben vedere, infatti, anche nel caso delle esenzioni esiste una simmetria ma questa si verifica "al contrario" ed infatti, alla mancata rivalsa rappresentata dalla mancata applicazione dell'Iva sull'operazione attiva, coincide la mancata detrazione dell'imposta sugli acquisti. Esiste dunque anche in tale situazione una simmetria, ma la stessa è oggettiva (il tributo non è applicato sul consumatore finale e l'imposta a monte non è detratta) ma non soggettiva (il soggetto ha subito la rivalsa ma non può esercitare la detrazione). Da qui, come si vedrà ulteriormente in seguito, si può teorizzare l'inesistenza, nel sistema Iva, delle esenzioni (intese in senso soggettivo) poiché l'esenzione (senza diritto di detrazione) nel sistema Iva presuppone sempre l'aggravio dell'imposta su un soggetto diverso dal consumatore finale.

sarebbe neutrale solo per gli operatori economici, ma anche per il consumatore finale e non sarebbe dunque neppure un tributo indiretto.

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

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

L'articolazione del sistema delle esenzioni con una siffatta modalità, pone evidenti problemi in rapporto alle logiche ed alle finalità dell'imposta, poiché se l'Iva deve gravare sul consumo, la detassazione per quei beni e servizi che non manifestano, nell'intenzione del legislatore, una capacità contributiva da sottoporre all'imposizione (in quanto riferiti, in linea generale, a prestazioni socialmente meritevoli di protezione, come le prestazioni mediche) si verifica non attraverso una rinuncia dell'erario alla percezione del tributo, ma attraverso un particolare meccanismo di sostituzione nella persona del soggetto inciso, che diventa l'operatore economico, il quale deve sopportare il peso dell'imposta: l'aggravio impositivo in capo a tale soggetto non appare giustificato né in termini teorici (manifestazione del presupposto di fatto del tributo) né in termini di capacità contributiva da colpire (percezione di un reddito o effettuazione di un consumo).

Le ragioni per cui non è stato accordato un meccanismo di detrazione (che peraltro sembrano di bilancio e non di equità del sistema del tributo) anche per le

operazioni esenti sono dunque da approfondire, poiché, come evidenziato, in tali fattispecie l'imposta grava, attraverso la mancata detrazione, sull'operatore economico senza una valida giustificazione in termini di consumo.

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

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

Per altro verso, il principio di neutralità fiscale è stato definito a più riprese dalla Corte di Giustizia Europea (ad esempio, causa C- 174/08 del 29/10/2009), quale principio fondamentale e quale specificazione del più generale principio di parità di trattamento (Causa C-309/06 Marks & Spencer), che assume una valenza costituzionale ma che, tuttavia, necessita di specifica legislazione per essere gestito ed attuato. A tal fine, come evidenziato dalla Corte, in forza di tale principio, a situazioni differenti devono corrispondere trattamenti differenti, secondo un principio proprio della ricostruzione costituzionale italiana.²

Nel presente lavoro, dunque, si è proceduto dapprima a delineare l'architettura nazionale e comunitaria dell'imposta (Capitolo I), per poi esaminare i principi dell'Iva in tema di detrazione (Capitolo II), successivamente i limiti al suddetto diritto (III capitolo) ed infine le criticità del sistema (IV capitolo) con particolare

² In quanto espresso dall'art. 3, comma 2 della Costituzione, che riferisce alla c.d. "uguaglianza sostanziale" accanto a quella "formale" prevista dal I comma.

riferimento ai fenomeni dell'elusione e dell'evasione (frode) dell'Iva (agevolate dal meccanismo della detrazione), della risposta dell'ordinamento in termini di norme, principi giuridici e giurisprudenziali. Uno degli obiettivi della ricerca è, inoltre, l'individuazione della natura giuridica dell'imposta indetraibile ed la ricerca del suo presupposto impositivo.

Si procederà, inoltre, ad esaminare le possibili soluzioni rispetto alle criticità rilevate, con particolare riferimento al sistema delle esenzioni e del suo meccanismo di funzionamento: il sistema, nato con la finalità originaria di detassare il consumo, se assistito dalla indetraibilità dell'IVA comporta una evidente distorsione, consistente nella violazione dei principi di neutralità e di parità di trattamento, e dunque di due principi di diritto tributario comunitario originario europei. L'imposta indetraibile comporta anche una distorsione della concorrenza e, se determina la detassazione del consumo da un lato, dall'altro fa emergere una imposizione priva di una giustificazione in termini di capacità contributiva e, a ben vedere, e più in particolare, anche di un presupposto impositivo.

CAPITOLO PRIMO

L'architettura dell'imposta sul valore aggiunto

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

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

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

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

fosse necessaria per assicurare l'instaurazione e il funzionamento del mercato interno.

La funzionalizzazione, dettata dalla norma di chiusura dell'art. 99 del Trattato, in tema di armonizzazione delle imposte indirette, di cui l'Iva ne costituisce la principale espressione, evidenzia il ruolo dell'Iva nel contesto normativo comunitario, consistente nel consentire il corretto funzionamento del mercato nell'ambito dell'Unione Europea. Si tratta, dunque, prima di tutto di una esigenza di carattere economico, che pone la materia fiscale in stretta correlazione con la materia della concorrenza e del libero mercato.

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

Il tema della fiscalità è stato disciplinato tenendo presente le finalità originarie dell'accordo tra i paesi membri e cioè la necessità che l'imposizione alterasse il meno possibile la libera concorrenza di mercato, la quale è stata considerata una specie di "idea fissa" del Trattato.³

L'adozione dell'Iva nell'ambito dell'Unione europea, "imposta" a tutti gli Stati membri quale più importante espressione del percorso di armonizzazione delle imposte indirette, è avvenuta dunque per evitare le distorsioni sul mercato

³ D.DOSSER, *Economic Analysis of tax Harmonization*, nel vol. I dell'opera "Fiscal Harmonization in Common Market", a cura di S. SHOUP (New York, Columbia University Press, 1967).

cagionate dalle altre imposte preesistenti, come accadeva per esempio con l'IGE (imposta generale sulle entrate vigente in Italia) che colpiva il tributo più volte ad ogni successiva fase del processo di produzione o di commercializzazione, con la conseguenza che per beni uguali poteva essere diverso il carico tributario che veniva a gravare sul consumatore finale, in quanto l'incisione del tributo era tanto maggiore quanto maggiori erano i passaggi che aveva subito il bene, nel ciclo economico, dalla fase della produzione a quella del consumo finale.

Anteriormente all'entrata in vigore nella Comunità europea, l'imposta sul valore aggiunto era adottata solo dalla Francia (c.d. TVA francese),⁴ mentre gli altri cinque Stati membri fondatori della comunità adottavano imposte sulle cifre d'affari a cascata, come l'Italia, che alteravano la concorrenza,⁵ ciò sia all'interno degli Stati membri, favorendo la concentrazione delle imprese, sia nei rapporti commerciali internazionali, impedendo di calcolare con esattezza il carico globale dell'imposta e conseguentemente, l'importo dei diritti compensatori all'importazione e dei ristorni all'esportazione. Studi approfonditi dimostrarono la preferibilità dell'imposta francese, soprattutto per quel che riguarda gli scambi internazionali. L'adozione da parte dell'Italia e degli altri Paesi membri, è avvenuta dunque in attuazione di un disegno di armonizzazione a livello europeo delle imposte sugli scambi e sui consumi.

Al fine di eliminare gli inconvenienti cagionati dal sistema d'imposizione a cascata, si decise di introdurre in tutti gli Stati membri un'imposta sulla cifra d'affari netta a tutti gli stadi di produzione e di commercializzazione⁶ che fu

⁴ Sul funzionamento della TVA francese, con particolare riferimento al meccanismo del pro-rata, cfr., A. BERLIRI, *La TVA francese [...]*, in *Giur. Imposte*, 1964.

⁵ Sull'analisi delle problematiche fiscali affrontate in occasione dell'unificazione comunitaria, cfr., COSCIANI, *Problemi fiscali del mercato comune*, Milano, 1958.

⁶ Tali furono le conclusioni cui giunse il Comitato fiscale e finanziario incaricato nel 1960 di valutare se le differenze fiscali esistenti nei diversi paesi membri potevano comportare ostacoli all'instaurazione di un mercato comune e le modalità di eliminazione di tali possibili inconvenienti. Sul punto, il documento definito Rapporto Neumark, BV/XII,8070/1962-5, 40 ss. e 51 ss. In particolare è da osservare che il Rapporto Neumark suggeriva, nell'adozione di un'imposta sulla cifra d'affari netta, il metodo di deduzione "imponibile da imponibile" (conosciuto anche come "base da base") in luogo del metodo poi adottato, di detrazione di imposta da imposta. Sulla genesi

realizzata con la Prima e la Seconda direttiva Iva dell'11 aprile 1967⁷ e poi completata con la Sesta direttiva Iva⁸ che abrogò la seconda e che è stata recentemente riformulata con la direttiva n. 112/2006. L'Iva costituisce dunque a tutti gli effetti un tributo europeo, sia per la sua genesi, sia per il suo ruolo, e sia per l'origine normativa.⁹

Di fatto, quindi, la disciplina dell'IVA è strutturata in base ad un sistema omogeneo adottato da tutti i Paesi membri dell'Unione Europea,¹⁰ contenuto nelle citate direttive comunitarie che regolamentavano fra l'altro, le condizioni, la soggettività passiva, i regimi di esenzione, le modalità di liquidazione e di pagamento del tributo.

dell'Iva e sul suo percorso storico, cfr. P. MOLLARD, *Histoire de la TVA: les étapes de la genèse*, in *Revue Dr. Adm. E Dr. Fisc.*, 1997/1, annexe.

⁷ Direttiva n. 67/227/Cee e Direttiva 67/228/Cee, in GUCE serie L71 del 14 aprile 1967.

⁸ Direttiva n. 77/388/Cee del 17 maggio 1977, in GUCE serie L145 del 13 giugno 1977.

⁹ L'Iva è stata introdotta nella CEE con lo strumento delle direttive, a partire dalla I e II direttiva del Consiglio CEE, entrambe dell'11 aprile 1967, n. 67/227 e n. 67/228, poi successivamente la direttiva fondamentale del 17 maggio 1977 n. 77/388 (VI direttiva); la VIII direttiva del 6 dicembre 1979, n. 79/1072, la Direttiva 28 marzo 1984, n. 83/181, la n. 91/680 del 16 dicembre 1991, la n. 95/7 del 10 aprile 1995, sino alla più recente direttiva generale 112/2006, che ha sostituito la VI direttiva, ed alla direttiva 2008/8/CE in tema di territorialità delle prestazioni di servizi. Come osserva FAZZINI, *il diritto alla detrazione nell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000, le direttive, recepite di volta in volta a più riprese dal legislatore nazionale, oltre a costituire uno strumento interpretativo della normativa interna, scaduto il termine per il loro recepimento, se sufficientemente dettagliate e precise, possono anche trovare diretta applicazione nell'ordinamento interno (sia pure solo in senso verticale cioè nei rapporti tra Stato e singoli soggetti e non già anche in senso orizzontale, cioè nei rapporti tra soggetti) determinando altresì, sempre che risultino più favorevoli per il soggetto passivo, la disapplicazione della normativa interna che risulti difforme. Si veda, al riguardo, BRACCIONI, *L'efficacia delle direttive comunitarie in materia tributaria*, in *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; TESAURO, *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 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".

¹⁰ Per una compiuta analisi degli sviluppi e delle problematiche del diritto tributario nell'ambito dell'Unione Europea, cfr., DI PIETRO (a cura di), *Lo stato della fiscalità nell'Unione Europea*, Roma, 2003.

Le disposizioni dettate dalle direttive comunitarie sono direttamente¹¹ applicabili nell'ambito dell'ordinamento interno di un paese appartenente al territorio comunitario, allorché siano incondizionate e sufficientemente precise nel loro contenuto (c.d. Direttive self-executive);¹² la direttiva principale IVA (Sesta direttiva CEE del 17/5/1977, n. 77/388 attualmente sostituita dalla direttiva 112/2006) regolava infatti dettagliatamente tutti gli aspetti del tributo, riducendo fortemente la discrezionalità degli Stati membri, i quali, salvo per aspetti marginali, dovevano provvedere a recepire un complesso normativo già perfetto nelle sue linee fondamentali e direttamente applicabile in ogni singolo elemento,¹³ mentre altre direttive successivamente emanate riguardavano singoli aspetti del tributo.

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

In Italia l'IVA ha sostituito l'IGE, che colpiva l'intero valore del bene ad ogni scambio (c.d. imposta "plurifase a cascata"); l'introduzione nel sistema giuridico italiano è avvenuta ad opera della legge delega 9 ottobre 1971 n. 825, la quale ha stabilito i principi e i criteri direttivi per l'emanazione da parte del Governo delle

¹¹ La diretta applicabilità delle direttive comunitarie è stata riconosciuta sia dalla Corte di Giustizia CEE (sentenza n. 19.01.1982 causa 8/81) che dalla Corte Costituzionale (sentenza n.168 del 18.04.1991).

¹² In tali casi vengono considerate una via di mezzo tra direttiva e regolamento, in quanto, piuttosto che indicare un risultato da raggiungere, sono contraddistinte da un contenuto particolareggiato ed analitico.

¹³ A tali conclusioni, viste anche dalla prospettiva del Lussemburgo, WINANDY, *Manuel de la TVA au Luxembourg*, 2005, Luxembourg. Sulle caratteristiche delle direttive Iva, G.A. MICHELI, *Dalle direttive comunitarie sull'Iva alla nuova legislazione italiana*, in *Riv. Dir. Trib. sc. Fin.*, 1979, I, pag. 664; A.E. GRANELLI, *L'attuazione in Italia della VI Direttiva Cee*, in *Diritto e Pratica tributaria*, 1979, I, p. 302.

norme istitutive dell'Iva, ed era vincolata sia sul piano del diritto internazionale dalle direttive della Cee, sia sul piano del diritto interno, dai precetti della Costituzione italiana.¹⁴

Il legislatore nazionale doveva dunque tentare di conciliare i vincoli giuridici diretti derivanti dall'applicazione delle direttive, con talune esigenze nazionali di carattere sistematico, con particolare riferimento alla necessità di dettare una disciplina dell'imposta che, inserendosi nel contesto del sistema tributario italiano, fosse rispettosa dei principi costituzionali, con particolare riferimento alla necessità che il carico tributario gravante su ciascun cittadino fosse graduato in ragione della sua capacità contributiva, ed inoltre che si inserisse in un sistema improntato al criterio della progressività; ciò venne realizzato, in un primo periodo storico, attraverso la discriminazione delle aliquote a seconda della natura dei bisogni che i beni e servizi erano destinati a soddisfare. Non vi furono dunque particolari problemi sotto il profilo della progressività dell'imposizione, che si intese realizzata attraverso l'applicazione di aliquote discriminatorie e del regime delle esenzioni, nel quadro di un sistema tributario ispirato ai criteri di progressività e di capacità contributiva,¹⁵ mentre, in tale contesto normativo nazionale e comunitario, si pongono alcuni problemi ricostruttivi nelle ipotesi in cui, non operando l'istituto della detrazione, l'applicazione effettiva del tributo diverge dallo schema teorico così come poc'anzi delineato.

¹⁴ Discriminazione che venne in un primo tempo ulteriormente marcata, con l'introduzione di aliquote ridotte e maggiorate, e successivamente ridotta in virtù di un tentativo di convergenza comunitaria.

¹⁵ Venne peraltro osservato che è il sistema tributario nel suo complesso, e non la singola imposta, a dover essere ispirato a criteri di progressività e deve rispettare il principio di capacità contributiva: in tal senso, CIANI; *op. cit.*, p. 95. Alla luce delle più recenti interpretazioni della Corte Costituzionale (in particolare, sentenza n. 156/2001 relativa all'Irap), sembra di doversi sostenere, contrariamente a quanto appena assunto, che anche la singola imposta debba essere pienamente compatibile con i principi costituzionali.

2. Le caratteristiche ed il funzionamento dell'Iva nell'Unione Europea

Le principali caratteristiche dell'Iva, secondo la Sesta Direttiva, sono diverse. Anzitutto, dal punto di vista della natura del tributo, essa rappresenta un tributo indiretto¹⁶ poiché non colpisce direttamente la capacità contributiva del soggetto nelle due forme del patrimonio e del reddito, bensì una manifestazione (il consumo o in altri termini la spesa) che indirettamente rivela l'esistenza di ricchezza. Per tali motivi è totalmente differente, nei presupposti e nei meccanismi, dalle imposte sui redditi: nel presupposto, in quanto l'imposizione non è collegata al possesso di un reddito ma all'effettuazione di un consumo; nel meccanismo, in quanto, come si vedrà, il soggetto che versa l'imposta (contribuente di diritto) non è il soggetto che subisce l'imposizione (contribuente di fatto). Ed infatti, il consumatore (contribuente di fatto) quando acquista un bene o servizio, paga anche l'imposta, che viene "trattenuta" dal fornitore del bene o del servizio, che sarà obbligato successivamente al versamento. La classificazione, in scienza delle finanze, dell'Iva tra le imposte indirette in quanto finalizzata a colpire una indiretta manifestazione di capacità contributiva, data dal consumo (ovvero spesa), è una caratteristica fondamentale emergente nella Prima direttiva, la quale, all'art. 2, prevede che "Il principio del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto è di applicare ai beni ed ai servizi una imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, quale che sia il numero di transazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione anteriori allo stadio d'imposizione. Per ciascuna transazione,

¹⁶ Sulla distinzione tra tributi diretti ed indiretti in base alla capacità contributiva, cfr., GALEOTTI FLORI, ACCIAI, FAZZINI, GARCEA, MICHELOTTI, TANINI, *I tributi in Italia*, Padova, 1999, p. 62 e ss., secondo cui "il significato attribuibile all'aggettivo diretto e all'aggettivo indiretto non può essere altro che quello riferibile alla capacità contributiva che con il tributo si deve colpire". Ne consegue, come osserva FAZZINI, *op. ult. cit.*, 9, che i "i tributi diretti sono quelli che colpiscono direttamente la capacità contributiva nelle due forme di ricchezza costituite dal patrimonio o dal reddito mentre quelli indiretti sono, per converso, i tributi che colpiscono la capacità contributiva solo indirettamente in occasione del trasferimento o del consumo, manifestazioni che indirettamente rivelano l'esistenza di un patrimonio o di un reddito di entrambi".

l'imposta sul valore aggiunto, calcolata sul prezzo dei beni o dei servizi secondo l'aliquota applicabile a quel bene o servizio, è esigibile previa deduzione dell'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo". La Sesta direttiva ha poi previsto che l'imposta debba essere indicata separatamente in fattura.

L'imposta prevede un metodo amministrativo di gestione e, attraverso i meccanismi della rivalsa e della detrazione, è finalizzata a rispettare i principi di generalità, proporzionalità e neutralità, applicandosi per tutti i soggetti economici (per i quali è, di norma, neutrale), in misura proporzionale al valore dei beni e servizi.

Inoltre, negli scambi internazionali, per effetto del principio di destinazione, l'imposta si applica alle importazioni e non si applica alle esportazioni, al fine di indirizzare l'imposizione nella nazione di consumo.¹⁷

La generalità dell'imposta può considerarsi un corollario del principio di neutralità, poiché solo attraverso la prima caratteristica, un'imposta applicata generalmente ed uniformemente a tutti i soggetti ed a tutte le operazioni poteva condurre alla eliminazione di quelle preesistenti "distorsioni fiscali specifiche", cui si potevano essere ascritti gli ostacoli alla libera concorrenza all'interno della comunità ed ottenere, di conseguenza, la neutralità dell'imposizione, intesa anche, concordemente con la Corte di giustizia europea, come specificazione del principio costituzionale di parità di trattamento.

Le caratteristiche specifiche del tributo sono assicurate dal meccanismo di funzionamento dell'imposta, nell'ambito del quale l'istituto della detrazione riveste un ruolo preminente e fondamentale, consentendo la distinzione dell'Iva dai precedenti tributi plurifase cumulativi sul valore pieno, detti anche a cascata, (come l'IGE), in vigenza dei quali il bene veniva colpito nuovamente dal tributo sul valore lordo ad ogni passaggio della fase del processo produttivo o distributivo, e che comportavano la conseguenza di colpire elementi di costo già

¹⁷ In tal senso, cfr., P. DE' CAPITANI DI VIMERCATE, *VAT/GST and direct taxes: how to distinguish?*, in Riv. Dir. Fin. sc. Fin., n. 2/2008, 297-298.

in precedenza tassati, facendo rientrare, al contempo, nella base imponibile anche l'ammontare del tributo già pagato in precedenza.

In linea generale, l'imposizione sul consumo può interessare un solo stadio del processo di produzione o di distribuzione, più stadi o tutti gli stadi.

Gli aspetti negativi dell'imposizione per un solo stadio, in genere quello del consumo finale, risiedono nella circostanza che numerosi beni e servizi destinati al consumo finale vengono ceduti anche a chi svolge l'attività economica, pertanto queste imprese aumenterebbero il costo dei beni e servizi del valore dell'imposta e si avrebbe un effetto cumulativo inevitabile. Inoltre, in tale sistema, in caso di frode da parte dell'operatore economico (ad esempio il dettagliante) i beni e servizi sfuggono all'imposizione, mentre nel sistema Iva una tale circostanza dovrà essere messa a raffronto con l'ammontare degli acquisti fatturati e con la contabilità.

Per tali ragioni le direttive comunitarie hanno optato per un sistema di tassazione riguardante tutti gli stadi. Il meccanismo di funzionamento dell'imposta consiste dunque nell'applicare a ciascuno stadio l'aliquota d'imposta sul prezzo dei beni e servizi venduti in tale stadio, con una deduzione "imposta da imposta" finalizzata ad assicurare un medesimo carico fiscale sui beni e servizi quale che sia il numero di passaggi del processo di produzione e di distribuzione e si presenta particolarmente complesso,¹⁸ conseguentemente una piena comprensione dell'istituto della detrazione non può prescindere dalla preliminare disamina delle peculiarità caratteristiche dell'imposta.

In tale quadro, il ruolo della detrazione è finalizzato a far gravare il tributo solo sul consumatore finale, conservando la neutralità impositiva a vantaggio degli operatori economici obbligati *ex lege* ad applicare il tributo ed a "scaricarlo" su

¹⁸ Sembra di poter richiamare le riflessioni di Albert Einstein, riferite alla estrema complessità dei meccanismi impositivi, seppur con riferimento alle imposte sul reddito, egli infatti affermò: "*The hardest thing to understand in the world is the income tax*".

terzi (al successivo passaggio del ciclo) attraverso l'altro fondamentale istituto della rivalsa, effettuata nei confronti dei cessionari o committenti.

Così, (fatta eccezione dei beni importati, per i quali il tributo è dovuto, chiunque sia l'importatore, sul valore dei beni stessi all'atto dell'importazione) l'Iva non è dovuta all'Erario direttamente dal consumatore (contribuente di fatto), ma dagli operatori economici che intervengono nelle varie fasi di produzione e commercializzazione e cioè dai soggetti passivi in senso formale del tributo, cioè quei soggetti che, nell'esercizio di un'attività economica, pongono in essere cessioni di beni o prestazioni di servizi (presupposto oggettivo del tributo).

Tali sono i soggetti passivi del rapporto giuridico relativo al tributo sul valore aggiunto e assumono, formalmente ma non sostanzialmente, la qualità di contribuenti, mentre dovrebbero, più correttamente, essere definiti solo soggetti passivi (di diritto) poiché, nella realtà, nei loro confronti il tributo è neutrale per effetto del meccanismo della detrazione e della rivalsa, restando a carico del consumatore finale il quale è il reale contribuente in senso sostanziale.

Ed infatti, il rapporto tributario con il soggetto passivo di diritto prescinde da un effettivo debito di imposta, emergendo in un momento anteriore con la finalità strumentale di assicurare l'effettività dell'imposizione in capo al consumatore, come può comprendersi, ad esempio, in relazione agli obblighi incombenti in capo ai soggetti passivi esercenti un'attività economica (di dichiarazione di inizio attività, di tenuta delle scritture contabili, presentazione delle dichiarazioni periodiche, per citare qualche esempio). Il soggetto passivo che effettua la cessione o la prestazione, determina il tributo dovuto sull'operazione, lo indica in fattura, e lo addebita in via di rivalsa nei confronti del destinatario dell'operazione, svolgendo una funzione analoga a quanto avviene nelle imposte dirette ad opera del sostituto d'imposta, ovvero, secondo altra lettura, applica il tributo sulla operazione in sé imponibile, e successivamente lo "scarica" nei confronti di un terzo, segnatamente il destinatario dell'operazione.

Ricevendo analogo trattamento, il soggetto che esercita l'attività economica "riceve" il debito tributario addebitatogli in via di rivalsa, ma, proprio grazie

all'istituto della detrazione, resta immune dall'incisione dal tributo, poiché tale debito costituisce, nella propria contabilità, *ex lege*, un credito da utilizzare nei confronti dell'erario (iva a credito) dovendo il soggetto passivo versare solo la differenza tra il tributo che ha addebitato a terzi in via di rivalsa (ma solo in quanto lo ha, da questi, percepito liquidamente) e il tributo assolto (solo temporaneamente).

Il tributo non compete mai all'operatore economico, il quale è tenuto ad applicarlo sulle sue operazioni economiche, ed a riceverlo (per conto dello stato, e solo temporaneamente, in attesa di versarlo) dovendo pagarlo, così come un consumatore finale, sugli acquisti effettuati, ma distinguendosi da quest'ultimo proprio grazie all'istituto della detrazione, in quanto anche l'imposta pagata sarà tale solo in via provvisoria, costituendo un credito nei confronti dello Stato da parte dell'operatore economico.

In tal modo, "estremizzando", un soggetto passivo che compia solo acquisti dovrà pagare temporaneamente l'imposta per poi richiederla in restituzione allo stato, mentre un soggetto che compia solo vendite, dovrà riceverla temporaneamente, per poi versarla allo stato. Il soggetto economico, dunque, con estrema evidenza, svolge una funzione di cassiere per conto dell'erario. Nel meccanismo applicativo dell'Iva tali operazioni vengono eseguite per "masse di operazioni" attraverso il principio della detrazione imposta da imposta relativamente al complesso delle operazioni attive e passive effettuate nell'anno solare (compreso il tributo assolto sulle importazioni, che per il soggetto passivo costituisce un credito). In tal modo, questi dovrà versare all'erario la differenza tra il tributo ricevuto temporaneamente, in quanto addebitato ai propri clienti, sulle operazioni attive (IVA a valle), se maggiore del tributo assolto sulle operazioni passive (IVA a monte), ovvero, in caso contrario, vantare un diritto di credito d'imposta, riportabile a nuovo ovvero da richiedere a rimborso.¹⁹

¹⁹ Nella pratica, l'operazione di liquidazione viene eseguita mensilmente o trimestralmente.

La natura dell'imposta, può desumersi, dunque, anche dal meccanismo di funzionamento della stessa, così come concepito dalle relative prescrizioni normative dettate dalle direttive, finalizzate, in ultima analisi, a realizzare una imposizione che gravasse esclusivamente sul consumo; in tale quadro è fondamentale l'istituto della rivalsa, del venditore sull'acquirente, finalizzata ad eseguire la traslazione in avanti dell'imposta nella catena di produzione e distribuzione in direzione del consumatore finale.

Tutta l'imposta pagata sulla merce, da indicare separatamente in fattura (par. 25 dell'all. A, II Direttiva) evidenzia la "catena delle riverse" destinata a trasferirsi sul consumatore finale. In tali fasi, i contribuenti di diritto vengono qualificati, giuridicamente, "collettori d'imposta" o se si preferisce, "cassieri" per conto dello Stato. I predetti soggetti, di norma, sono tenuti al pagamento in via definitiva dell'imposta, senza poterla addebitare in via di rivalsa, nei soli casi di autoconsumo, cioè di consumo di beni da loro prodotti, in quanto, in tali circostanze, assumono effettivamente la veste giuridica di consumatori finali.

Un siffatto meccanismo, dunque, da un punto di vista effettivo, e dunque economico-finanziario, è indubitabilmente finalizzato a sottoporre all'imposizione sul valore aggiunto, in via definitiva, esclusivamente il consumo di beni e servizi, eseguito in veste di consumatore finale.

Il fenomeno impositivo dell'Iva comunitaria, così delineato, da un punto di vista macroeconomico assume coerenza laddove individua, quale base imponibile generale, tutta quella parte del reddito nazionale effettivamente impiegato nel consumo di beni e servizi sul territorio comunitario, oltre a ciò che viene consumato negli stessi termini e sullo stesso territorio, in quanto importato dall'estero.²⁰

²⁰ CIANI, *op. cit.*, 36-37, che richiama STEVE (S. STEVE, *Lezioni di scienza delle finanze*, p. 369), secondo cui il tipo di Iva che colpisce il prodotto lordo al netto degli investimenti è giustificato nella logica dell'imposizione sul reddito consumato.

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

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

In particolare, tra gli inconvenienti dei sistemi cumulativi a cascata, emergeva la doppia tassazione di alcuni fattori produttivi, poiché tali imposte colpivano, oltre ai beni di consumo, anche tutti i beni strumentali con una tassazione definitiva, in quanto il carico impositivo non poteva essere detratto in occasione della tassazione del bene finale; il sistema delle imposte cumulative a cascata era dunque discriminante rispetto all'impiego di beni strumentali,²¹ e non idoneo a realizzare gli obiettivi di neutralità che si voleva riconoscere, in sede CEE, alla imposta sulla cifra di affari.²²

Peraltro, le preesistenti imposte potevano consentire, attraverso l'adozione di aliquote forfettarie di ritorno applicate alle merci in esportazione o elevate aliquote di conguaglio applicate ai beni importati, misure protezionistiche contrarie ai principi del trattato in tema di libera concorrenza all'interno della Comunità;²³ esistevano inoltre difficoltà tecniche sul piano internazionale in ordine all'applicazione del principio di destinazione: la detassazione delle esportazioni (con il rimborso all'esportatore del tributo assolto) e la imposizione delle importazioni (con la finalità di introdurre nel mercato interno i beni importati con lo stesso carico tributario gravante sui prodotti nazionali similari), richiedeva la necessaria conoscenza dell'ammontare del tributo conglobato nel

²¹ Problema questo che permane, come si vedrà meglio in seguito, nelle ipotesi in cui l'Iva sugli acquisti non è detraibile, in particolare per i soggetti che pongono in essere operazioni esenti.

²² In tal senso, A. CIANI, *L'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto nell'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1975, p.16.

²³ Cfr., su tali punti, FAZZINI, *Il diritto di detrazione nel tributo sul valore aggiunto*, Padova, 2000, 3. Sul meccanismo di funzionamento dell'IGE e sugli effetti distorsivi del tributo, STEVE, *Lezioni di scienza delle finanze*, Padova, 1976, 364-365; DI MAJO-PEDONE, *Elementi di scienza delle finanze*, La Nuova Italia, Firenze, 1985, 78.

prezzo dei prodotti, e nella vigenza dell'IGE e delle imposte monofase questo calcolo non era agevole, potendo essere eseguito solo con metodo statistico ed attraverso l'adozione di aliquote forfettarie di compensazione, metodologia questa che tuttavia comportava discriminazioni incidenti sugli scambi internazionali.

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

L'eliminazione dei problemi sopradescritti, fu resa possibile con l'Iva poiché questa, pur essendo un tributo plurifase, non realizza gli effetti del cumulo, in quanto l'onere tributario viene ad essere applicato di volta in volta sul solo valore che, in ogni stadio del ciclo economico, si aggiunge a quello già precedentemente assoggettato al tributo, ciò ha conferito al tributo la denominazione di "imposta

sul valore aggiunto,²⁴ anche se all'imposizione sul valore aggiunto non si perviene, di regola, in modo diretto assumendo a base imponibile, mediante la preventiva deduzione dei costi, il solo valore aggiunto, bensì, attraverso il meccanismo della detrazione imposta da imposta che rappresenta dunque la caratteristica peculiare dell'Iva.²⁵

Nonostante l'Iva sia attualmente qualificata come imposta plurifase non cumulativa, pure si è sostenuto²⁶ che monofase e imposta sul valore aggiunto appartenessero alla stessa categoria concettuale, poiché entrambe sarebbero accomunate dal fatto di essere imposte, in linea di principio, tendenzialmente proporzionali al valore finale dei beni ed entrambe presuppongono che il valore di ciascun bene sia colpito una sola volta.

Ulteriore fattore comune ad entrambe le categorie è rappresentato dall'essere, in genere, imposte tendenzialmente generali, potenzialmente idonee a derogare a tale caratteristica in virtù di trattamenti discriminatori, per fini sociali o congiunturali, fra i diversi tipi di beni e servizi prodotti e consumati, come accade nelle ipotesi delle esenzioni.

La fondamentale differenza che distingue la monofase dall'Iva è tuttavia di natura soprattutto tecnica e consiste essenzialmente nel fatto che, mentre con la monofase il valore di un bene è calcolato e colpito una sola volta, in un determinato stadio del suo "iter" produttivo o circolatorio (ad es., nella fase della prima commercializzazione, ovvero in quella del commercio all'ingrosso o al dettaglio), nell'Iva il valore di un bene è tassato man mano che si crea, accertando e colpendo ogni aumento di valore nel momento in cui esso si realizza in ciascuno

²⁴ Come rilevato da DI MAJO-PEDONE, *Elementi di scienza delle finanze*, cit. p. 79, l'Iva si commisura "al solo valore aggiunto che si realizza in ciascuna fase del processo produttivo di una merce o di un servizio". Sulla nozione di "valore aggiunto", cfr. anche, PISTONE, *L'ordinamento tributario*, Padova, 1986, I, p. 386 e ss.

²⁵ Come osservato da TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, parte speciale*, Torino, 1999, il diritto di detrazione, assente nelle altre imposte, caratterizza l'Iva e la contraddistingue da tutti gli altri tributi. Anche l'autore osserva come sia proprio il meccanismo della detrazione a consentire l'imposizione sul solo valore aggiunto, nonostante l'imposta trovi applicazione per ogni passaggio sul valore pieno.

²⁶ CIANI, op. cit.

stadio del suo “iter” produttivo e distributivo: ne consegue che, prescindendo dall’aspetto giuridico, dal punto di vista economico la base imponibile rimane la stessa in entrambe le imposte.

La riflessione in esame, consente di qualificare l’imposta come “plurifase non cumulativa” proprio in virtù della circostanza evidenziata, secondo cui l’imposta è applicata ad ogni ciclo produttivo e distributivo (e dunque, applicandosi più volte, è plurifase), ma con l’acquisizione, da parte dell’erario, della sola differenza tra l’imposta sulle operazioni attive e quella sulle operazioni passive (e dunque è non cumulativa): proprio per tale motivo, l’imposta colpisce solo il valore aggiunto al bene o al servizio, in ciascuna fase del ciclo, e viene garantita la neutralità rispetto al numero dei passaggi intermedi subiti dal bene o dal servizio tra la fase della produzione e quella della immissione al consumo.²⁷

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

La scelta dell’Iva, in luogo dell’imposta monofase, è stata dunque dettata, sulla base di quanto in precedenza evidenziato, di gravare solo sul consumo finale del bene, non alterando il gioco della libera concorrenza, ed inoltre dalla ulteriore necessità di esonerare dal peso della stessa i beni strumentali, che dovevano essere

²⁷ Ad es., in tal senso, cfr., MANZON, MODOLO, *Manuale breve di diritto tributario*, Giuffré, Milano, 2007, p. 308.

separati dai beni di consumo; si è ritenuto che il meccanismo di applicazione dell'imposta, come poc'anzi descritto in merito alla tassazione di tutti i beni a titolo provvisorio con conseguente scomputo al momento della tassazione definitiva degli oneri fiscali assolti in precedenza,²⁸ presenti una relativa facilità di applicazione rispetto alla necessità di esonerare dalla tassazione i beni strumentali, assoggettando all'imposta solo i beni di consumo. Peraltro, tutto questo sistema presupponeva la dimostrazione da parte del contribuente dell'imposta assolta e dunque oggetto di un diritto di detrazione, sulla base della tenuta di una regolare contabilità, suscettibile di essere controllata dal fisco ed utile anche ai fini generali dell'accertamento, anche per imposte diverse, costituendo sotto tale aspetto un ulteriore elemento di armonizzazione comunitaria nell'ottica del Trattato.

4. L'affermazione comunitaria del principio di neutralità dell'imposta

La neutralità dell'Iva, derivante dall'applicazione del diritto comunitario, viene definita la principale caratteristica dell'imposta ed è costantemente affermata dalla giurisprudenza comunitaria.²⁹ In senso generale, la neutralità dell'imposta consiste nel fatto che il carico fiscale subito dal consumatore finale, non deve essere influenzato dal numero dei passaggi del ciclo produttivo-distributivo;³⁰ ed inoltre lo stesso deve essere esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi consumati. La neutralità fiscale rappresenta un principio generale di diritto comunitario, come affermato dalla Corte di Giustizia³¹ nel caso Marks & Spencer,

²⁸ Principio questo non rispettato nell'ipotesi di imposta indetraibile.

²⁹ Ad esempio, cfr., Corte di Giustizia Cee, C-16/00, *Cibo Participation SA*, punto 27.

³⁰ In tal senso, WINANDY, *Manual de la TVA Au Luxembourg*, Luxembourg, 2005, 38.

³¹ La Corte Costituzionale, nelle sentenze del 18 aprile 1991 e 168 del 23 aprile 1985, n. 113, ha sancito la diretta efficacia nell'ordinamento interno delle pronunce pregiudiziali della Corte di Giustizia, ed inoltre con la sentenza 4 luglio 1989, n. 389, ha riconosciuto la diretta efficacia anche dei pronunciamenti espressi in sede contenziosa. Dal punto di vista della giurisprudenza comunitaria, la diretta efficacia delle pronunce pregiudiziali rese ai sensi dell'art. 177 (previgente) è stata affermata, proprio in tema d'imposta sul valore aggiunto, nel caso Barra, sentenza 2 febbraio 1988, causa 309/85 e nel caso BP Sooupergaz, sentenza 6 luglio 1995, causa C 62/93.

ove è stata considerata quale enunciazione del principio di parità di trattamento,³² e può anche essere considerata “a rovescio”, in quanto, postulando l’applicazione dell’imposta sul consumo finale dei beni e servizi nei casi previsti dalla direttiva, presuppone la non applicazione del tributo nei soli casi previsti dalla direttiva, al fine di non violare i predetti principi.

L’obiettivo della neutralità è assicurato proprio dalla presenza, nello schema teorico di funzionamento del tributo, dell’istituto della detrazione, per effetto del quale l’incidenza dell’onere fiscale non subisce alcuna variazione qualunque sia il numero dei passaggi che un bene (o un servizio) subisce nel ciclo produttivo e distributivo fino a giungere al consumatore finale, il quale, non potendo fruire dell’istituto, sarà costretto a subire l’imposizione.³³

Il tributo, conseguentemente, non incide (di norma) sull’operatore economico, risultando una mera “partita di giro”, salvo divenire un effettivo elemento di costo quando il destinatario della prestazione, anche se operatore economico, agisce in veste di consumatore finale,³⁴ ovvero gravare anche sull’attività economica nelle ipotesi in cui sussistano limitazioni alla detrazione per il soggetto passivo del tributo.

La neutralità consegue dunque al frazionamento del tributo, il quale, seppur dovuto per ogni fase del ciclo, è successivamente oggetto di un diritto di credito, ne consegue un’imposizione finale unica sul prezzo del prodotto al consumo, in

³² In tal senso, F. SCHULYOK, *The ECJ's Interpretation of VAT Exemptions*, in *International Vat Monitor*, vol. 21 n. 4-2010, p. 270.

³³ Come osserva FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 1991, p. 745, lo strumento tecnico della detrazione Iva è stato utilizzato anche come sorta di “buono d’imposta” per incentivare gli investimenti in beni strumentali concedendo una “maggiore detrazione” non correlata ad alcun addebito d’imposta e che quindi, in tali casi, piuttosto che assicurare la neutralità dell’Iva, determina una sorta di detassazione, ma non nei confronti del naturale destinatario, e cioè del consumatore finale, quanto invece del soggetto giuridico formale, e dunque dell’operatore economico, che avrà, per l’effetto, una sorta di sovvenzione attraverso lo strumento tributario. Sul tema, cfr., anche, GIONTELLA, *La maggiorazione della detrazione dell’Iva*, in *Rass. Trib.*, 1989, I, p. 87 e ss.

³⁴ LUPI, *Le imposte sui redditi, sul valore aggiunto e sui trasferimenti*, Milano, 1991, p. 266, il quale sottolinea che per “consumatore finale” si intende chi acquista al di fuori dell’attività imprenditoriale, artistica o professionale.

misura predeterminata esattamente corrispondente all'aliquota prevista per i diversi beni e servizi.

Una specificazione della caratteristica della neutralità è la trasparenza dell'imposta che consente di conoscere in ogni momento, il preciso carico che grava su un determinato bene, ed è consentita proprio dalla circostanza che il tributo non ha effetto cumulativo.

Tra gli aspetti positivi dell'Iva comunitaria è stato sottolineato quello della "equità"³⁵ in relazione all'ordinamento tributario in cui viene applicata, ed intesa nel senso di aderenza ai principi fondamentali del suddetto ordinamento: sotto tale profilo, i sistemi nazionali nei quali viene applicata l'Iva comunitaria si fondano su principi sostanzialmente comuni, con particolare riferimento alla capacità contributiva quale parametro di riferimento nell'imposizione dei cittadini, ma anche in relazione al corollario della progressività dell'imposizione.³⁶

Considerata da tale angolazione prospettica, l'equità dell'imposta si manifesta positivamente, con riferimento al modello adottato dal legislatore comunitario, poiché essa incide in misura uguale a parità di spesa, diversamente da quanto accadeva con altre imposte sulla cifra d'affari, quali quelle cumulative, che potevano comportare aumenti di prezzo conseguenti al differente assetto della catena di produzione e di distribuzione, non essendo dunque neutrali sotto tale aspetto, comportando un diverso carico impositivo a seconda della struttura della catena.

³⁵ CIANI, *op. cit.*, 44.

³⁶ Occorre evidenziare, con riferimento alla verifica dei parametri previsti dall'art. 53 Costituzione, che l'Iva è scarsamente informata ai criteri di progressività (peraltro previsti per dalla norma costituzionale per l'intero sistema e non per la singola imposta), essendo proporzionale, eccezion fatta per la discriminazione delle aliquote e per le esenzioni che consentono, per l'appunto di incidere in misura maggiore o minore, o di non incidere sul destinatario del tributo. In effetti l'Iva pur non realizzando naturalmente la progressività dell'imposizione – la quale segue solo all'adozione di aliquote differenziate, ad esempio colpendo maggiormente i consumi voluttuari ed in misura minore i generi di prima necessità, non possiede il carattere di regressività proprio di altre imposte indirette.

In tema d'imposta sulla cifra d'affari l'equità si confonde con la "neutralità" dell'imposta,³⁷ secondo le accezioni valenti nella scienza economica, in relazione alla necessità, richiesta dallo stesso Trattato di Roma, di un mercato unico privo di distorsioni per tutti i paesi membri, in cui il fattore fiscale dovesse essere "neutrale", ed anche di evitare l'interferenza del tributo nell'azione delle leggi economiche, se non nella misura esplicitamente desiderata dal legislatore quale correttivo del mercato,³⁸ come si desume dallo stesso testo del Trattato che esplicitamente riferisce al concetto di "distorsione fiscale". Dal punto di vista definito "economico", la parificazione del concetto di equità dell'imposta sugli scambi con la sua "neutralità",³⁹ si verifica sia in relazione al mercato interno, sia con riferimento al mercato internazionale, ove, in applicazione del principio di origine o di destinazione della tassazione, si individua la tassazione – in genere - nel luogo in cui si verifica l'effettivo consumo del bene ovvero la fruizione del servizio.

In dottrina tra gli autori che avevano una particolare familiarità con l'imposta sul valore aggiunto si dibatteva di neutralità ponendo l'accento sulla circostanza che un sistema tributario è neutrale quando non turba le libere scelte dei singoli contribuenti nell'economia di mercato, ovvero limita i suoi effetti in termini di scelte dei singoli rispetto all'ipotesi di assenza di imposte;⁴⁰ si evidenziava altresì la neutralità strumentale dell'imposta, nel senso che la fiscalità deve essere orientata in modo da non modificare i rapporti che, in sua assenza, esisterebbero tra i prezzi.⁴¹ Il concetto di neutralità, da tali angolazioni prospettive, assume particolare rilevanza in ragione della forte idoneità delle imposte sulla cifra

³⁷ G. EGRET, *La T.V.A. Française* (Ed. a cura dell'Associaz. fra le Società Italiane per Azioni, Roma, 1963, pag. 71).

³⁸ Come accade nelle ipotesi di aiuti di stato per le aree svantaggiate. In tal senso, considerato che l'Iva è funzionale al mercato europeo, ed ai principi del trattato in tema di armonizzazione delle imposte dirette, di libertà fondamentali e di non discriminazione, si inserisce una delle più importanti accezioni di neutralità dell'Iva.

³⁹ CIANI, op. cit.

⁴⁰ C. COSCIANI, *L'imposta sul valore aggiunto*, cit., 127 il quale evidenziava, comunque la necessità di meglio qualificare il concetto di neutralità.

⁴¹ M. LAURE', *La taxe sur le valeur ajoutée*, cit., pg. 8.

d'affari ad incidere sul prezzo dei beni e servizi sui quali vengono applicate, conseguentemente una importante accezione di neutralità consiste nell'assenza di interferenze gravemente perturbatrici sul sistema dei prezzi, che si ripercuotono, a loro volta, sul consumo e sulla produzione: sotto tali profili, l'imposta sul valore aggiunto presenta un elevato grado di neutralità, con riferimento a consumatori, imprese, settore produttivo ovvero impiego di fattori della produzione. In particolare, nei confronti dei consumatori l'imposta, se ad aliquota uniforme, risulta neutrale in quanto grava su tutti i beni proporzionalmente al loro valore e, almeno tendenzialmente, ne eleva proporzionalmente il prezzo riducendo così al minimo l'influenza del fattore fiscale sulle scelte dei consumatori stessi; inoltre, sotto il profilo della struttura delle singole imprese, la neutralità dell'Iva si manifesta nell'uniforme incidenza sui prodotti di uguale valore, a qualsiasi stadio del processo di produzione o di distribuzione, con la conseguente non influenza del fattore fiscale determinato dall'imposta sul valore aggiunto sulle scelte economiche degli operatori; con ciò differenziandosi da quanto accadeva con riferimento ad altre imposte sulla cifra d'affari, che inducevano all'integrazione verticale delle imprese.

L'imposta risulta neutrale, anche in relazione ai diversi settori produttivi e distributivi, non discriminando, di norma, il trattamento delle diverse tipologie di attività economica, salvo quanto accade nelle ipotesi delle esenzioni, che, limitando la detrazione, comportano effetti divergenti rispetto allo schema teorico di applicazione del tributo.

Infine, la neutralità si manifesta anche in ordine alla combinazione dei fattori della produzione, in relazione ai quali l'imposta non discrimina il lavoro a vantaggio o a svantaggio del capitale, risultando neutrale anche da tale angolazione, non alterando i rispettivi costi dei fattori produttivi e non incidendo, dunque, sui rapporti di produttività marginale ponderata. Molti pregi riconosciuti generalmente all'Iva, possono ritenersi riconducibili alla neutralità, quali ad esempio la stimolo al progresso tecnico derivante dall'incoraggiamento degli

investimenti, a differenza di altri tipi di imposizione che, al contrario, attraverso la doppia tassazione di alcuni fattori produttivi, disincentivavano gli investimenti.

5. L'accezione "oggettiva" e "soggettiva" del principio di neutralità fiscale

La centralità del principio di neutralità nell'ambito del diritto tributario comunitario, appena evidenziata, trova fondamento nella successione delle direttive comunitarie, come si deduce dal relativo richiamo presente nel preambolo della Prima e della Sesta direttiva comunitaria, ma anche della più recente direttiva 112/2006.

Ed infatti, nel quinto "considerando" del preambolo della prima direttiva veniva specificato che, qualora l'imposta sia riscossa nel modo più generale possibile ed il relativo campo di applicazione comprenda tutte le fasi della produzione e della distribuzione, ed il settore delle prestazioni di servizi, il sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto raggiunge la massima neutralità (e semplicità). Nel successivo ottavo "considerando" veniva evidenziato che la sostituzione dei sistemi di imposte cumulative a cascata col sistema comune di imposta sul valore aggiunto dovrà condurre "ad una neutralità concorrenziale, nel senso che, all'interno di ciascun paese, sulle merci di uno stesso tipo gravi lo stesso carico fiscale, qualunque sia la lunghezza del circuito di produzione e di distribuzione, e che, negli scambi internazionali, sia noto il carico fiscale gravante sulle merci affinché si possa effettuare un'esatta compensazione del carico stesso".

La neutralità viene ulteriormente specificata nella Sesta direttiva, in cui il quarto "considerando" del preambolo sottolinea l'opportunità di garantire la neutralità del sistema comune delle imposte sulla cifra d'affari, in relazione all'origine dei beni e delle prestazioni di servizi, al fine di "realizzare a termine un mercato comune che implichi una sana concorrenza e presenti caratteristiche analoghe a quelle di un vero mercato interno". Il successivo "considerando" del

medesimo preambolo collega il miglioramento della neutralità del tributo ad una più precisa definizione del soggetto d'imposta, nella quale viene consentita l'inclusione delle persone che effettuano alcune operazioni occasionali. La neutralità viene dunque intesa prevalentemente in senso oggettivo, è cioè in termini di indipendenza del carico fiscale gravante sul bene o sul servizio dal numero di passaggi o dalla struttura del ciclo produttivo-distributivo.

Ma la neutralità deve essere considerata anche nel suo significato soggettivo, nel senso cioè di una imposizione che non gravi sull'operatore economico, essendo diretta a gravare sul consumo.

Tale accezione del significato di neutralità è stata sottolineata dalla giurisprudenza comunitaria, ed infatti la Corte di Giustizia europea, con la sentenza 14 febbraio 1985, pronunciata sulla causa 268/83, Rompelman, ha messo in luce “gli elementi e le caratteristiche del sistema dell'Iva, e precisamente il suo principio informatore, il meccanismo delle detrazioni e la nozione di soggetto passivo”. Secondo il principio informatore del tributo, in ciascuna fase della produzione e della distribuzione, “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”, ed in tale contesto il meccanismo delle detrazioni prevede “che solo i soggetti passivi sono autorizzati a detrarre dall'iva di cui sono debitori l'imposta cui i beni e i servizi sono già stati assoggettati a monte”, ed è finalizzato “ad esonerare interamente l'imprenditore dall'Iva dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche” (escludendo, in linea di principio, che egli sia consumatore finale). Da ciò consegue che il sistema comune dell'Iva garantisce “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”.⁴²

⁴² Corte di giustizia europea 21 settembre 1988, causa 50/87 Commissione/Repubblica Francese. Sull'argomento, cfr. COMELLI, *Il principio di neutralità dell'Iva nell'ipotesi di effettuazione di operazioni esenti*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1995, II, p. 954.

La neutralità in senso soggettivo è stata affermata dalla Corte di Giustizia, anche sul caso Irap (causa C-475/03) ove è stato sottolineato che le principali caratteristiche dell'Iva sono caratterizzate dal fatto che essa è un'imposta generale, riscossa proporzionalmente al prezzo dei beni e dei servizi, ad ogni stadio del processo di produzione e distribuzione, ed è in definitiva a carico del consumatore, mentre è neutrale per il soggetto che esercita l'attività economica. In ordine all'accezione "soggettiva" della neutralità fiscale, intesa nel senso di mancata incidenza del tributo in capo all'operatore economico, quale soggetto passivo di diritto, si tratta – anche sulla base della disamina delle pronunce della Corte - di un principio prevalente, ma certamente relativo e non assoluto, in quanto derogato da diverse eccezioni alcune delle quali sono evidentemente giustificabili e coerenti con la natura dell'imposta, mentre altre meritano di essere approfondite.

Potremmo dunque evidenziare che gli aspetti oggettivi e soggettivi del concetto di neutralità dovrebbero coincidere e rendere l'imposta "trasparente"⁴³ per il soggetto che esercita l'attività economica, poiché attraverso il meccanismo di funzionamento, da un lato l'imposizione fiscale non viene modificata dalla struttura del ciclo produttivo/distributivo (neutralità in senso oggettivo) e dall'altro non incide sul colui che esercita l'attività economica (neutralità in senso soggettivo).

Sembra tautologico, ma forse non è stato osservato a sufficienza in dottrina ed in giurisprudenza, che il tema della neutralità riguarda il solo soggetto passivo di diritto e non l'imposta in assoluto, altrimenti l'Iva non sarebbe un tributo ed avrebbe, eventualmente, altro tipo di finalità, magari di tipo amministrativo o di controllo (che pure possiede).

Volendo dunque dibattere di non neutralità in assoluto, e più in particolare di effetti impositivi dal punto di vista soggettivo, la riflessione prima evidenziata ci consente di osservare che l'imposta, gravante sul consumatore finale, e dunque

⁴³ Parafrasando la terminologia prevista per l'imposizione diretta sulle società di persone.

non neutrale per costui, diventa non neutrale per l'operatore economico, e dunque per il soggetto passivo di diritto, nell'ipotesi di esenzione senza diritto a detrazione con addebito in capo a costui. Peraltro, lo stesso soggetto si trova talora a rivestire entrambe le posizioni: si pensi all'artista o professionista il quale utilizza il bene ad uso promiscuo, e dunque in parte è consumatore finale, in parte è soggetto passivo di diritto.

6. I limiti del principio di neutralità e la valenza costituzionale del principio di parità di trattamento

Il principio di neutralità fiscale⁴⁴ è stato definito e delineato in numerose occasioni da parte della Corte di Giustizia Europea, sia in relazione agli scambi internazionali,⁴⁵ sia in relazione agli scambi domestici⁴⁶ ed è stato inquadrato quale specificazione del principio di non discriminazione⁴⁷ contenuto nel Trattato di Roma.⁴⁸

⁴⁴ Per una disamina delle diverse accezioni del principio di neutralità, si veda, *COMELLI, Iva comunitaria e Iva nazionale, Padova, 2000, p. 302 e ss.*

⁴⁵ In tale ambito si collocano le sentenze della Corte di Giustizia 5 maggio 1982, causa 15/81, *Schul, 1409*; Corte di Giustizia, sentenza 21 maggio 1985, causa 47/84, *Schul II*; Corte di Giustizia, sentenza 25 febbraio 1988, causa 299/86, *Drexl*; Corte di Giustizia, sentenza 26 febbraio 1991, causa C-120/86, *Commissione contro Regno di Spagna*; Corte di Giustizia, sentenza 26 febbraio 1991, causa C-119/89, *Commissione contro Repubblica Italiana*.

⁴⁶ Si veda, Corte di Giustizia, sentenza del 25 giugno 1997, causa C-45/95, *Commissione contro Repubblica Italiana*, in *Rass. Trib.*, 1997, pag. 937 e ss., con nota di M. GIORGI, *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, sentenza 27 giugno 1989, causa 50/88, *Kuhne*; Corte di Giustizia, sentenza 25 maggio 1993, causa C-193/91, *Mohsche*.

⁴⁷ Sentenza Marks & Spencer, cit., punto 51 e giurisprudenza ivi citata. Per un approfondimento del principio di non discriminazione in ambito comunitario, si veda ADONNINO, *Il principio di non discriminazione nei rapporti tributari tra Paesi membri secondo le norme Cee e la giurisprudenza della Corte di Giustizia delle comunità*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1993, I, pag. 63 e ss.; FILIPPI, *Mancata esecuzione da parte della Repubblica italiana di una sentenza della Corte di Giustizia che accerta un inadempimento e riflessioni sul principio di non discriminazione*. In *Dir. Prat. Trib.*, 1993, II, pag. 429 e ss..

⁴⁸ Corte di Giustizia, sentenza 5 maggio 1982, causa 15/81, *Schul*.

Secondo la giurisprudenza comunitaria,⁴⁹ “il principio di neutralità fiscale, ed in particolare il diritto di detrazione, costituisce, in quanto parte integrale del meccanismo dell’IVA, un principio fondamentale inerente al sistema comune di tale imposta istituito dalla normativa comunitaria”,⁵⁰ e, più in particolare, “il suddetto principio di neutralità fiscale costituisce la traduzione, operata dal legislatore comunitario in materia di IVA, del principio generale di parità di trattamento”.⁵¹

E’ stato tuttavia evidenziato che, “mentre quest’ultimo principio, alla stregua degli altri principi generali del diritto comunitario, riveste rango costituzionale, il principio di neutralità fiscale necessita di un’elaborazione legislativa, la quale può essere realizzata soltanto mediante un atto di diritto comunitario derivato”.⁵²

Il principio generale di parità di trattamento, di cui il principio di neutralità fiscale costituisce una specificazione nel settore della fiscalità indiretta, impone di non trattare in modo diverso situazioni analoghe, salvo che una differenza di trattamento sia obiettivamente giustificata.⁵³ Esso presuppone, segnatamente, che le diverse categorie di operatori economici che si trovano in situazioni analoghe vengano trattate allo stesso modo al fine di evitare qualsiasi distorsione della concorrenza nel mercato interno, ai sensi dell’art.3, n.1, lett. g), del Trattato CE.

Nel recepire le norme della Sesta direttiva, gli Stati membri erano obbligati a tener conto del principio di parità di trattamento, così come degli altri principi generali del diritto comunitario, i quali, dotati di rango costituzionale, s’impongono ad essi quando operano nell’ambito del diritto comunitario.⁵⁴

Ciò premesso, nonostante la valenza costituzionale del principio di parità di trattamento, l’applicazione del principio di neutralità fiscale, secondo la Corte di

⁴⁹ Corte di Giustizia Cee, sentenza del 10 aprile 2008 in *Marks & Spencer*, causa c-309/06, par. 47

⁵⁰ Cfr. anche causa C-25/07, *Sosnowska* (2008) e C- 74/08 *PARAT Automotive Cabrio* (2009).

⁵¹ Corte di Giustizia Cee, sentenza del 29 ottobre 2009 in *NCC Construction Denmark*, causa c-174/08, par. 41.

⁵² Cfr., per analogia, sentenza 15 ottobre 2009, causa C-101/08, *Audiolux e a.*, punto 63.

⁵³ In tal senso anche Corte di Giustizia, sentenza del 22 novembre 1995, causa C-144/04, *Mangold*

⁵⁴ Corte di Giustizia, sentenze 18 maggio 2000, causa C-107/97, *Rombi e Arkopharma*, punto 65, nonché 8 giugno 2000, causa C-396/98, *Schloßstrasse*, punto 44.

Giustizia, non può tuttavia essere utilmente invocato dal soggetto passivo che opera in regime di esenzione, in quanto “Il principio di neutralità fiscale non osta a che un’impresa di costruzioni, la quale versa l’imposta sul valore aggiunto sulle prestazioni di costruzione da essa effettuate per conto proprio (prestazioni a se stessi), si veda preclusa la detrazione integrale di tale imposta afferente i costi generali connessi alla realizzazione delle prestazioni suddette, a motivo del fatto che la cifra d’affari risultante dalla vendita delle costruzioni così realizzate è esente dall’imposta sul valore aggiunto”.

Sia dall’esame della giurisprudenza comunitaria che della complessiva ricostruzione di sistema, risulta evidente che non può esistere l’affermazione assoluta di un principio di neutralità fiscale, quantomeno nel senso soggettivo in precedenza evidenziato, proprio per la presenza di ipotesi limitative del diritto di detrazione residenti nella costruzione normativa comunitaria; in tale quadro si rileva che è la presenza dell’istituto della detrazione a conferire una neutralità assoluta dell’imposizione, in quanto, laddove il suddetto diritto non può essere utilmente invocato, l’imposta finisce con l’incidere sul soggetto passivo del tributo, divergendo dal suo naturale ciclo impositivo.

Non a caso, la giurisprudenza comunitaria, definisce il principio di neutralità fiscale, quale principio “debole” dell’imposta sul valore aggiunto, in quanto superabile da specifiche disposizioni normative; ne deriva che il suddetto principio, a differenza di quello di parità di trattamento, non ha valenza costituzionale.⁵⁵

⁵⁵ P. LASOK, in *Conference of 14th december 2009 on VAT Partial exemption in the UK, hosted by the Centre for Business taxation at Oxford University*, in www.Sbs.ox.ac.uk/centres/tax/conferences/Pages/VATPartialExemption.aspx.

7. Elementi soggettivi ed oggettivi del presupposto del tributo, in assenza di indicazioni normative comunitarie e nazionali.

Benché l'Iva rappresenti indubitabilmente un'imposta sul consumo, il suo fatto generatore non è dato dal consumo effettivo del bene, ma dalla cessione del bene o della prestazione del servizio.

Le definizioni necessarie ai fini della individuazione del presupposto impositivo non sono fornite dalle direttive comunitarie, che rimandano in più punti alla legislazione degli Stati membri e tale impostazione risulta confermata dalla direttiva 112/2006, come si rileva dai considerando relativi alla nozione di "soggetto passivo" (13),⁵⁶ "operazione imponibile" (14), "fatto generatore" (24), "base imponibile" (25).

Specifiche disposizioni volte ad individuare ovvero a definire il presupposto del tributo, non sono presenti neppure nel decreto nazionale (a differenza di quanto accade per altre imposte, ad esempio l'imposta sul reddito), ove tale definizione non viene mai richiamata: la legge delega n. 825 del 1971, fissando i principi e criteri direttivi cui doveva attenersi il legislatore delegato, prevedeva, all'art. 5, l'assoggettamento al tributo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio dell'impresa, delle prestazioni effettuate nell'esercizio di arti e professioni, nonché delle importazioni da chiunque effettuate; il decreto delegato dopo alcune integrazioni e modificazioni, ha aggiunto, ai fini della soggezione all'imposta, anche le cessioni di beni effettuate nell'esercizio di arti e professioni.⁵⁷

Piuttosto che alla individuazione del presupposto del tributo, la norma di apertura del decreto nazionale Iva attribuisce rilevanza alle "operazioni imponibili" –

⁵⁶ La funzionalizzazione delle definizioni in vista dell'obiettivo della neutralità dell'imposta emerge con riferimento alla soggettività passiva, come si rileva dal XIII considerando della direttiva 112/2006, secondo cui testualmente "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".

⁵⁷ Tale estensione è stata disposta dal D.P.R. 29 gennaio 1979, n. 24, con efficacia dal 1 aprile 1979.

peraltro con una rubricazione terminologicamente imprecisa, in quanto l'art. 1 contiene una definizione che si riferisce a tutte le operazioni soggette al campo di applicazione dell'imposta,⁵⁸ e che si distinguono da quelle che vi sono estranee, definite escluse da Iva. Queste ultime non sono soggette all'applicabilità del tributo ed alla sua normativa e non necessitano, conseguentemente, di rispettarne gli adempimenti formali di fatturazione, registrazione, eccetera, e si distinguono dalle operazioni esenti (presenti all'art. 10 del dpr n. 633/72), le quali, pur rientrando nel campo di applicazione dell'Iva, non sono gravate dall'addebito dell'imposta per diverse ragioni, sia di finalità sociale, sia di tecnica tributaria o di opportunità pratica.

La nozione di presupposto dell'Iva è dunque indirettamente desumibile dalla formulazione dell'art. 1 del DPR n. 633/1972, il quale contempla quattro tipi di operazioni: cessioni di beni effettuate nell'esercizio di imprese; prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese; prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di arti e professioni; importazioni da chiunque effettuate.

Posto dunque che il riferimento normativo è alle operazioni, e non al presupposto, nell'ambito di tali categorie, per ciascuna di esse possono individuarsi elementi di carattere oggettivo ed elementi di carattere soggettivo, più precisamente, a ben vedere, in ciascuna operazione si ravvisano elementi oggettivi in quanto attengono specificamente all'atto realizzato, (cessione di beni, prestazione di servizi ovvero importazione), ed elementi soggettivi, in quanto attinenti alla qualifica di chi pone in essere l'atto. Volendo considerare l'operazione imponibile come presupposto dell'I.V.A., sarà necessaria la coesistenza degli elementi di natura oggettiva e

⁵⁸ In quanto, la norma richiamata si riferisce non solo alle operazioni imponibili, ma anche a quelle non imponibili ed esenti. Se tale ricostruzione non è compatibile con quella nazionale, maggiore significato potrebbe assumere riavvicinando la ricostruzione nazionale a quella comunitaria laddove non si utilizza, di norma, il termine operazioni non imponibili, mentre le esenzioni rappresentano comunque delle operazioni che sarebbero, potenzialmente imponibili, potendo dunque entrambe le categorie, ben rientrare nella disposizione dettata dall'art. 1. In tal caso, sarebbe imprecisa la ricostruzione e la tipizzazione nazionale con la tripartizione operazioni imponibili, non imponibili ed esenti che non trova pedissequo riscontro nel dettame comunitario né in quello di altri Stati membri.

soggettiva che vengono assunti dalla norma come componenti essenziali della struttura della fattispecie.⁵⁹

In base alla ricostruzione risultante dalla norma di apertura, affinché possa validamente configurarsi il presupposto di fatto del tributo, dovuto allo Stato⁶⁰ è dunque necessaria la coesistenza del presupposto soggettivo (esercizio di imprese, ovvero di arti e professioni) e di quello oggettivo (cessione di beni o prestazione di servizi); inoltre, affinché l'operazione sia "imponibile" nel territorio dello stato, deve sussistere anche il c.d. "presupposto territoriale" dell'operazione. In alternativa, la semplice esistenza del c.d. "presupposto esterno" (importazione) comporta l'emersione della fattispecie imponibile, avente quale base d'imposizione il valore del corrispettivo del bene o del servizio.

Occorre dunque distinguere i primi tre tipi di operazioni dal quarto. Per i primi tre tipi di operazioni - cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese, arti e professioni – si ha riguardo alla qualifica soggettiva di chi cede il bene o presta il servizio, a nulla rilevando quella chi acquista il bene o gode del servizio. Per l'ultimo caso, relativo alle importazioni, non ha alcuna rilevanza la qualifica di colui che importa: l'espressione "da chiunque effettuate" è finalizzata a sottolineare che tali operazioni non richiedono alcuna specificazione della qualifica soggettiva di chi le pone in essere, essendo in tale ipotesi il presupposto soggettivo realizzato a prescindere dalla qualità del soggetto, che non dovrà dunque necessariamente esercitare un'attività economica, potendo anche essere un consumatore privato, ai fini della valida realizzazione del presupposto impositivo; quest'ultimo, peraltro, sarà indipendente anche dalla qualifica soggettiva di chi esporta, poiché, ponendosi essa all'esterno dell'ordinamento tributario in cui si applica l'Iva, tale aspetto è del tutto irrilevante ai fini della logica impositiva comunitaria. Il presupposto impositivo cosiddetto "esterno", costituito dalle

⁵⁹ In tal senso, SAMMARTINO, cit., 23.

⁶⁰ Inteso nelle sue articolazioni, in precedenza attraverso il Ministero delle finanze ed i suoi Uffici Iva, sostituiti gradualmente dall'Agenzia delle Entrate prima con gli uffici locali e da ultimo con Direzioni provinciali ed uffici territoriali; ed inoltre dalla Guardia di finanza per la fase di verifica nonché dagli Agenti della riscossione per la fase di esazione.

importazioni, comporta la debenza dell'imposta sul valore dei beni importati e l'assolvimento del debito viene eseguito all'atto dell'importazione, in dogana, ove viene eseguito l'accertamento, la liquidazione e la riscossione con la stesse procedure previste dalle disposizioni in materia doganale.⁶¹L'istituto della detrazione, invece, non opera direttamente nella fase dell'importazione, costituendo un diritto di credito, analogamente agli acquisti eseguiti all'interno del paese, per i soggetti passivi di imposta (e non, ovviamente, per i consumatori finali).

Sulla base di quanto evidenziato, dunque, le operazioni rientranti nel campo di applicazione dell'imposta sono state classificate, nel decreto nazionale, con una distinzione tra operazioni imponibili (con immediato addebito dell'imposta e con diritto alla detrazione) non imponibili (senza addebito dell'imposta nello Stato, in quanto ciò avverrà in uno stato estero, e con diritto alla detrazione), ed esenti (senza addebito dell'imposta e senza diritto alla detrazione).

In dottrina si è sostenuto che l'utilizzo della locuzione "operazioni imponibili" (art. 1 del DPR 633/72)⁶² in luogo di "presupposto dell'imposta" non sia causale e l'utilizzo di tale tecnica normativa da parte del legislatore, in luogo di quella utilizzata per le imposte sul reddito debba essere ascritta alle peculiarità tecnica del meccanismo impositivo dell'IVA,⁶³ ed inoltre la locuzione evidenziata ben si differenzia con l'altra, relativa alla "base imponibile", successivamente adottata nel decreto (artt. 13 e 14 del DPR n. 633) con la finalità di delineare l'oggetto dell'imposta, più che il presupposto oggettivo.

In base alla costruzione normativa, l'elemento soggettivo della fattispecie tributaria viene individuato nell'esercizio di una impresa, ovvero di un'arte o di

⁶¹ Nel caso dell'importazione, dunque, la liquidazione non segue le modalità tecniche previste per le operazioni interne (liquidazioni periodiche e dichiarazione annuale), in quanto l'imposta dovuta viene corrisposta dall'importatore direttamente all'Erario e separatamente per ciascuna operazione al momento stesso dell'importazione.

⁶² Così come modificato ad opera del DPR 29 gennaio 1979, n. 24, in adeguamento alla VI direttiva CEE.

⁶³ In tal senso, FERLAZZO NATOLI, *Fattispecie tributaria e capacità contributiva*, Milano, 1979, 9; Sul meccanismo di applicazione dell'IVA, cfr., MICHELI, *L'IVA dalle direttive comunitarie al decreto delegato*, in *Riv.dir.fin.sc.fin.*, 1973, I, 431 ss.

una professione, o più generalmente, come rileva la direttiva, nell'esercizio di un'attività economica, come le attività commerciali, agricole, professionali o artistiche svolte con carattere di abitudine.

In ordine alla individuazione della componente soggettiva del presupposto dell'Iva si può far riferimento, piuttosto che al concetto di imprenditore, ovvero di artista o professionista, alla concetto di attività economica⁶⁴ più ampia, ma altrettanto significativa, rispetto a quella di attività imprenditoriale, definita come “una serie di atti, posti in essere secondo l'iniziativa autonoma del soggetto agente, collegati tra loro ed orientati verso la produzione di beni e/o servizi valutabili in termini monetari. Tale attività assume rilevanza in quanto consente l'attribuzione al soggetto di una determinata qualifica”.⁶⁵

La nozione di attività economica è quella riconosciuta in sede comunitaria. Ed infatti dalla più ampia formulazione logica del testo comunitario attualmente in vigore (Articolo 9 direttiva 112/2006 - ex artt. 4, par. 1 e 2, e 28-bis, par. 4 Dir. n. 77/388/CEE), “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. Si considera «attività economica» ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le 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”.

Senza dilungarsi ulteriormente sulla portata della definizione sarà sufficiente osservare che la nozione comunitaria è più ampia di quella nazionale, la quale, da un punto di vista tributario, aveva già un significato più vasto rispetto a quella civilistica, soprattutto per effetto delle modifiche apportate a all'art. 4 del D.P.R. n. 633/1972 ad opera del D.L. 313/97 (in vigore dal 1 gennaio 1998) in seguito alla quale rientrano nella figura di impresa, oltre alle attività commerciali previste dall'art. 2195 non organizzate in forma di impresa, anche le attività comunque

⁶⁴ In tal senso, anche SAMMARTINO, op. cit., 193.

⁶⁵ SAMMARTINO, op. cit., 194.

organizzate in forma di impresa, come previsto in materia di imposte dirette, dall'art. 51 del D.P.R. n. 917/86, con una definizione, dunque, ampliativa rispetto a quella civilistica; inoltre l'art. 4 del DPR 633/72, qualifica come effettuate nell'esercizio di impresa le operazioni poste in essere da taluni organismi collettivi tra cui le società commerciali di ogni tipo.⁶⁶

Ai fini della individuazione degli elementi oggettivi della fattispecie tributaria, le stesse direttive comunitarie prevedevano, quale fatto generatore dell'obbligazione tributaria e, dunque, quale presupposto impositivo, ogni cessione di beni o prestazione di servizi o importazione di beni (art. 2 della II direttiva) e, dunque, sin dalle stesse prime previsioni normative comunitarie, ogni trasferimento di un bene o servizio in vista della sua utilizzazione economica costituisce presupposto impositivo, in senso oggettivo, ovvero fatto generatore dell'obbligo al pagamento dell'imposta; e ciò fino al momento finale in cui il bene giunge a disposizione del consumatore finale.

In ordine all'aspetto economico sostanziale dell'imposta, il fatto generatore dell'imposta stessa è il mutamento nell'impiego economico del bene, in quanto, laddove questo venga ad essere destinato al consumo finale, e non più oggetto del ciclo di produzione o di distribuzione, emerge un debito di imposta definitivo, per effetto dei precedenti passaggi dell'obbligazione tributaria i quali, fino a tale fase, rilevano solo sotto l'aspetto giuridico.

Cosicché, ponendo l'accento sull'elemento oggettivo dato dalla destinazione del bene, e non sul soggetto che lo utilizza, l'autoconsumo nell'impresa è soggetto all'imposta fin dalle prime previsioni del sistema delle direttive (art. 5 par 3 lett. a) della II direttiva), in quanto in tale ipotesi il bene viene destinato economicamente al consumo per uso privato e dunque in tale circostanza la posizione soggettiva dell'imprenditore rispetto all'imposta non è differente da quella di un consumatore finale con la differenza che egli in sostanza, acquista il

⁶⁶ Come osserva BOSELLO, *L'attuazione delle direttive comunitarie in materia di imposta sul valore aggiunto: l'esperienza italiana*, in *Riv.dir.trib.*, 1997, I, p. 708, l'art. 4 della legge sull'Iva rappresenta un classico esempio, caratterizzante il decreto stesso, di "normativa ispirata contemporaneamente al concettualismo ed alla casistica".

bene da sé stesso e dunque tale circostanza, giuridicamente irrilevante per il diritto civile, costituisce presupposto impositivo, rappresentando, per l'appunto, un "consumo".

8. Le ragioni del mancato riferimento al presupposto d'imposta ai fini della individuazione della fattispecie imponibile

Come evidenziato, la legge istitutiva dell'imposta, diversamente da quanto accade per altri tributo, non prevede alcuna indicazione in ordine alla individuazione del presupposto del tributo, inteso come fatto al verificarsi del quale la legge ricollega l'applicazione dell'imposta.⁶⁷

Tale fatto non consiste esclusivamente in un elemento oggettivo, quale può essere la produzione di un reddito o la stipula di un contratto, ma si compone, altresì, di una situazione subiettiva, intesa come presenza di una determinata relazione tra un soggetto ed una situazione obiettiva.⁶⁸

⁶⁷ Su tale tema, diffusamente, S. SAMMARTINO, *Profilo soggettivo del presupposto dell'Iva*, Milano, 11.

⁶⁸ SAMMARTINO, *op. cit.* Occorre "riferire, per comodità di linguaggio, il termine presupposto all'intera previsione legale, nei suoi elementi soggettivi ed oggettivi ed impiegare invece la locuzione situazione-base, per riferire quel complesso di fatti o circostanze che la legge ha prescelto per individuare il fatto costitutivo di doveri e di potestà concrete", MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1970, p. 263. "Nell'ambito del presupposto quindi si può enucleare una situazione-base per indicare quei fatti (ad esempio, il possesso dei redditi, rispetto alle imposte sui redditi), al cui verificarsi si ricollegano le varie situazioni soggettive, attive e passive, che attengono appunto direttamente ai fatti stessi (secondo l'esempio fatto, i percettori dei redditi), mentre l'intero presupposto si riferisce anche a quegli altri soggetti che, ad esempio, debbono effettuare le ritenute o sono responsabili insieme ai primi. Nella legge, per la verità, questa distinzione non appare molto chiara, anche se deve intendersi sottintesa, tanto più che alla situazione base ritengo debba farsi riferimento anche per valutare la legittimità costituzionale della singola norma d'imposta, a mente dell'art. 53" (MICHELI, *op. cit.*, p. 151). Come osserva SAMMARTINO, *op. cit.*, nota 1 p. 12, "in ordine alla distinzione tra presupposto e situazione base, va detto che essa è tanto più valida quanto più viene caratterizzata nel senso di una differenziazione tra profilo strettamente giuridico-formale e profilo economico rilevante in sede normativa. Il primo profilo è tipico del presupposto, il secondo della situazione-base. In particolare, la situazione base coincide con il fatto nel suo assetto economico e, a seguito del prelievo fiscale, dà luogo in capo al soggetto all'effettiva riduzione della disponibilità di ricchezza. Il presupposto si presta ad un esame sulla base della legislazione ordinaria; la situazione-base consente l'indagine sul piano della normativa costituzionale. Una tale precisazione della

La determinazione normativa del presupposto di un tributo, in linea generale, come può desumersi dalle singole leggi o decreti istitutivi di imposte, avviene in termini generali e prescinde dall'applicabilità di norme specifiche, in virtù delle quali sia possibile non eseguire il pagamento del tributo, con la conseguenza che il verificarsi del presupposto non sempre è accompagnato dall'assolvimento del tributo, ma ciò non consente di affermare che il presupposto, inteso in senso generale con riferimento a quel tributo, e nell'accezione tecnico-normativa, non si sia realizzato.

Ai fini della sussistenza del presupposto, sarebbe necessario un rapporto tra un soggetto passivo d'imposta e l'amministrazione finanziaria e, in assenza di tale rapporto, il presupposto sarebbe insussistente: ciò premesso, la peculiarità dell'I.V.A., è data dalla circostanza che, nel meccanismo impositivo analizzato sotto il profilo giuridico, non vi è alcun rapporto fra il consumatore finale (peraltro mai menzionato dalla normativa) e l'amministrazione finanziaria, e dunque dovrebbe affermarsi, in senso tecnico-giuridico, che non si è realizzato alcun fatto impositivo; ma tale conclusione contrasta con la realtà effettiva in senso tecnico-economico, ove invece, per effetto dell'operazione eseguita dal consumatore finale, questi ha subito un depauperamento patrimoniale cagionato proprio dal meccanismo impositivo.

Di converso, nessun decremento patrimoniale si verifica in capo al soggetto passivo in senso giuridico, conseguentemente il presupposto in senso giuridico è del tutto indipendente dal verificarsi della predetta circostanza, affermazione questa indiscutibile quantomeno con riferimento all'imposta sul valore aggiunto, di cui costituisce il tratto peculiare la disarmonia tra presupposto in senso giuridico, e presupposto in senso economico. I meccanismi della rivalsa e della detrazione, caratteristici dell'imposta, sono dunque elementi generatori di questa dissociazione.

distinzione sopra richiamata ne consente la utilizzazione non soltanto nell'ambito della sostituzione tributaria, ma altresì in tutte le ipotesi in cui opera il meccanismo della rivalsa, cioè in tutti i casi in cui il soggetto che entri in rapporto con il fisco non coincida con il soggetto che nella definitività dell'assetto economico subisca il gravame fiscale.

Nodo centrale della soggettività passiva, dunque, come già evidenziato in dottrina⁶⁹ in ordine al presupposto di fatto, è proprio la peculiarità caratteristica dell'imposta in ordine alla individuazione della relazione tra il presupposto dell'imposta ed il soggetto contributivamente capace.

Con riferimento alla posizione soggettiva del soggetto di diritto, la circostanza che quest'ultimo non subisce alcuna riduzione delle proprie disponibilità, non consente di affermare che il presupposto non si sia realizzato.⁷⁰

Secondo alcune ricostruzioni teoriche, il mancato riferimento al "presupposto dell'imposta" consegue a "a ragioni di tecnica fiscale ed esigenze di collegare il prelievo a momenti di capacità contributiva, differenti da quella istituzione del consumo definitivo";⁷¹ al fine di individuare il presupposto impositivo del tributo, si sono delineati, in dottrina due distinti orientamenti.

Il primo orientamento,⁷² ispirato anche da considerazioni di carattere economico, riteneva necessario operare una netta distinzione tra il passaggio ultimo del bene

⁶⁹ FERLAZZO NATOLI, *Fattispecie tributaria e capacità contributiva*, Milano, 1979, 5.

⁷⁰ In tal senso, già, SAMMARTINO, cit., 13-14

⁷¹ Sul punto, MICHELI, *Considerazioni*, cit., 641-642. Secondo FERLAZZO NATOLI, cit., 13, "Ciò ci offre lo spunto per proseguire nella revisione della teoria della capacità contributiva sulla base della interpretazione della disposizione di cui all'art. 53 Cost. in chiave giuridico-formale e non esclusivamente economica. La nozione di capacità contributiva va ritenuta, in altri termini, come nozione giuridico-formale, nonostante la sua natura economica, in quanto ad essa devono ispirarsi tutte le fattispecie d'imposta a pena d'incostituzionalità del tributo istituito, anche se, come si è visto per l'IVA, può non coincidere per esigenze giuridico-tributarie la capacità contributiva "istituzionale" (espressa dal consumo) con quella del soggetto (valore aggiunto), chiamato dalla legge in virtù del meccanismo impositivo sopra esaminato a corrispondere ovvero a versare il tributo all'erario".

⁷² Cfr. A. BERLIRI, *L'imposta sul valore aggiunto*. Studi e scritti vari, Milano, 1971; ID, *Le caratteristiche dell'I.V.A. italiana, in l'I.V.A. e gli altri tributi erariali*, maggio-giugno 1972; A. FEDELE, *Esclusioni ed esenzioni nella disciplina dell'I.V.A.*, in *Riv.dir.fin.sc.fin.*, marzo 1973; LICCARDO G., *Caratteristiche fondamentali e natura giuridica dell'I.V.A.*, Napoli, 3-4-5 febbraio 1973; F. SANTAMARIA, *Problemi dell'I.V.A.: natura dell'imposta e fattispecie tributarie*, in *l'I.V.A. e gli altri tributi erariali*, settembre 1973. Per il BERLIRI la circostanza che l'Iva sia un tributo monofase a pagamenti frazionati "si ripercuote anche sul piano giuridico, in quanto sostituisce ad una molteplicità di contribuenti (tutti gli operatori economici che partecipano al ciclo produttivo e distributivo di un bene) un solo contribuente (colui che vende a chi non è assoggettato al tributo) trasformando così tutti gli operatori in semplici obbligati a versamenti d'acconto". L'autore fonda la sua tesi osservando ulteriormente che "non tutte le obbligazioni a favore dell'ente impositore disciplinate da una legge tributaria hanno la stessa funzione e producono gli stessi effetti, onde bisogna distinguere le obbligazioni tributarie in senso proprio dalle obbligazioni accessorie connesse" (op.cit., p. 208); "l'obbligazione tributaria in senso stretto ha per oggetto il pagamento a titolo definitivo (salvo conguaglio) di una somma a favore dell'ente

(o servizio) al consumatore finale e i passaggi anteriori che impegnavano il bene nel ciclo di produzione e distribuzione: solo l'ultimo passaggio genera l'obbligazione tributaria, avente le caratteristiche della certezza, della liquidità e della esigibilità, ed è dunque idoneo a configurare il presupposto del tributo, mentre le obbligazioni relative ai soggetti intervenuti nei passaggi anteriori rivestono carattere di accessorietà, non comportando, in capo ai soggetti intervenuti nel processo, alcun effettivo e definitivo depauperamento.⁷³

Il secondo orientamento, ponendo maggiormente l'accento sull'aspetto tecnico-giuridico, tendeva ad evidenziare che l'imposizione si realizza attraverso l'attribuzione di rilevanza giuridica a fatti che precedono l'immissione al consumo; tali fatti dunque, consentendo allo Stato di percepire l'imposta, sia pure in forma di anticipazione, configurano il presupposto del tributo dando, in effetti, luogo alle connesse obbligazioni tributarie.

impositore. Tale obbligazione, infatti, realizza la funzione tipica ed essenziale dell'imposta: determinare l'arricchimento del soggetto attivo ad un corrispondente impoverimento del soggetto passivo, consentendo così al primo di recuperare dal secondo le spese pubbliche, cioè quelle spese che non hanno trovato la propria copertura in un corrispettivo specifico (prezzo o tassa)" (op.cit., p. 208) "L'arricchimento dello Stato e l'impoverimento del contribuente si determinano solo per effetto della vendita da un assoggettato ad un non assoggettato giacché solo in tal momento il consumatore, verso il quale l'ultimo assoggettato ha diritto di rivalsa, paga senza acquistare alcun credito" (op.cit., p. 216). Non sorge pertanto "alcun debito a carico dello Stato con l'ulteriore conseguenza che la somma incassata determina un aumento del suo patrimonio, costituisce per lui un arricchimento. E per questo che il versamento effettuato dall'assoggettato in occasione della vendita al non assoggettato costituisce un'imposta e non un versamento in acconto" (op.cit., p. 216); "non costituendo la somma versata al fisco in occasione della vendita fra due assoggettati il pagamento di un'imposta, l'estinzione di un'obbligazione tributaria, ma solo il versamento di una somma che, a seconda dei casi, sarà portata in detrazione dal debito dell'acquirente verso lo Stato o ad esso acquirente restituita in tutto o in parte, l'obbligazione che fa carico a chi vende ad un assoggettato costituisce una tipica obbligazione accessoria e più precisamente una di quelle obbligazioni d'acconto di cui si va sempre più arricchendo il nostro sistema tributario e dal cui adempimento nasce, a favore di un terzo, un credito verso lo Stato utilizzabile per il pagamento dell'imposta. In definitiva, un credito d'imposta" (op.cit., p. 220).

Per il LICCARDO, l'I.V.A. è un'imposta generale sul consumo, applicata mediante il meccanismo della rivalsa. L'obbligazione tributaria si rende certa, liquida ed esigibile in occasione dell'ultimo passaggio del bene, e dunque nei confronti del consumatore. Tutte le altre obbligazioni sono sussidiarie e non principali.

⁷³ SAMMARTINO, *op. cit.*, 15. Ciò sulla base del meccanismo di funzionamento dell'imposta tecnica impositiva tipica di un'imposta plurifase, con pagamenti frazionati, caratterizzata dagli istituti della rivalsa e della detrazione, con il metodo imposta da imposta, e con solo versamento del saldo alle scadenze periodiche.

Ne consegue che il meccanismo della rivalsa, nonostante comporti l'irrelevanza, sotto il profilo economico, del relativo passaggio, conseguente all'assenza di un effettivo depauperamento in capo all'operatore economico che pone in essere l'operazione, non consente di concludere per l'assenza del presupposto il quale sussiste ed è connaturato all'esistenza della relativa obbligazione tributaria. Le singole operazioni assumono dunque la natura di presupposto; in tale ambito, la rivalsa non può essere configurata come una conseguenza della qualità di sostituto ovvero di responsabile d'imposta in capo al soggetto passivo.⁷⁴

Tale orientamento è preferito da chi pone l'accento sul metodo di indagine giuridico e dunque su una necessaria stretta aderenza al dettato normativo, che non pone le differenze evidenziate tra passaggi senza addebito e ultimo passaggio al consumatore finale, ed osserva altresì che l'obbligo del cedente nei confronti del fisco sorge a prescindere dall'avvenuto esercizio della rivalsa: esso si fonda nella realizzazione dell'operazione imponibile, nella sua oggettività.⁷⁵

Secondo tale orientamento, dunque, il mancato depauperamento economico consentito dall'esercizio della rivalsa non consente di affermare l'assenza del

⁷⁴ in tal senso, FANTOZZI, *Presupposto e soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1972, n. 5, p. 725; *Operazioni imponibili, non imponibili ed esenti nel procedimento di applicazione dell'I.V.A.*, in *Riv. dir. fin. Sc. fin.* 1973, n. 1, p. 138; INGROSSO M. *Le operazioni imponibili ai fini dell'I.V.A.*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1973, n. 3, p. 338; MICHELI G.A. *I presupposti dell'I.V.A.*, *Relazione tenuta al seminario di studi sull'IVA*, Napoli, 3-4-5 febbraio 1973; ID., *L'IVA dalle direttive comunitarie al decreto delegato (Considerazioni di un giurista)*, in *Riv. Dir. Fin. E sc. Fin.*, 1973, n. 3, p. 431; CESAREO F. *Considerazioni sulla natura e sui presupposti dell'IVA, in l'IVA e gli altri tributi erariali*, aprile 1972, p. 441.

⁷⁵ In tal senso, SAMMARTINO, *op. cit.*, 19-22, secondo il quale, tra l'altro, "è da condividere il pensiero del PARLATO (*Cedente e Cessionario nel meccanismo dell'IVA*, Relazione tenuta al Seminario di studi sull'IVA, Napoli, 3-4-5 febbraio 1973) circa le possibili strutture che i rapporti giuridici in tema di IVA siano suscettibili di assumere. L'autore individua un rapporto giuridico "tripolare", intercorrente tra fisco, cedente e cessionario, e più rapporti giuridici "bipolari", intercorrenti tra fisco e cedente o tra fisco e cessionario. In seno al rapporto giuridico tripolare, per il quale in capo al cedente sorge l'obbligo del pagamento dell'Iva in favore dell'Amministrazione finanziaria e in capo al cessionario, che ha subito la rivalsa, nasce un credito di pari ammontare nei confronti della stessa amministrazione, l'autore ravvisa la presenza di rapporti giuridici collegati. In particolare, un frammento della fattispecie relativa al rapporto tra cedente e fisco viene assunto quale elemento della fattispecie che si realizza tra cessionario e fisco.

presupposto, in quanto l'istituto della rivalsa deve essere circoscritto ai rapporti tra soggetti passivi.⁷⁶

Ed inoltre, circoscrivendo l'attenzione al momento temporale in cui viene effettuata l'operazione, si deve riconoscere che si verifica un effettivo arricchimento da parte dello Stato, in quanto, il rapporto tributario, singolarmente considerato con riferimento all'operazione effettuata, sotto il profilo dell'esistenza dell'obbligazione tributaria, lascia emergere un obbligo di pagamento a vantaggio dell'erario, restando dunque irrilevante la speculare circostanza, attinente al rapporto tra lo Stato e l'altro soggetto passivo intervenuto nell'operazione, della contestuale esistenza di un obbligo alla restituzione dell'imposta assolta, in quanto per quest'ultimo detraibile, poiché i due rapporti giuridici, seppur oggetto di taluni collegamenti, sotto altri aspetti si presentano come indipendenti ed inoltre non devono essere necessariamente simmetrici.

Sotto tale profilo, infatti, si potrebbe ipotizzare per disparate ragioni sia connesse alla tecnica ed alle fattispecie normative, sia con riferimento ad eventi rispetto ad esse terzi (si pensi all'accertamento di una maggiore imposta), l'esistenza di un obbligo al pagamento senza un diritto di credito nei confronti dell'altro soggetto (caso delle esenzioni), ovvero, per converso, l'inesistenza di un obbligo al pagamento, pur in presenza di un diritto di credito d'imposta da parte dell'acquirente (ad esempio nelle operazioni intracomunitarie). L'individuazione del presupposto impositivo, secondo tale percorso di analisi (giuridico) non è dunque influenzata dalla circostanza, di carattere economico, della necessità di determinare l'imposta effettivamente dovuta all'erario eseguendo la somma algebrica delle operazioni attive e passive⁷⁷ in quanto il presupposto impositivo non deve essere ricercato nella fase finale della serie, ma in quella iniziale.

⁷⁶ Ed infatti, l'obbligo del cedente nei confronti del fisco sorge automaticamente, e non è in alcun modo ricollegato all'effettuazione o meno della rivalsa, la quale, pur dovendo qualificarsi anch'essa come obbligo, non condiziona l'esistenza del debito di imposta il quale trova la sua *ratio* nella realizzazione dell'operazione imponibile.

⁷⁷ Come sostiene, al contrario, FANTOZZI, secondo cui "il carattere saliente della nuova imposta è dato [...] dall'assoluto formalismo del suo meccanismo applicativo che consente di prescindere, in una indagine giuridica, da qualunque giudizio circa la bontà della denominazione ovvero

9. La fattispecie tributaria e la capacità contributiva nell'Iva

L'individuazione della fattispecie imponibile sulla base dell'analisi degli elementi oggettivi e soggettivi della fattispecie tributaria, richiede di enucleare l'elemento fondamentale della problematica, consistente nel rapporto tra soggetto e presupposto di fatto.

Nell'ambito dell'aspetto oggettivo della fattispecie, come è stato evidenziato,⁷⁸ il presupposto di fatto o situazione base del tributo, in quanto indice di capacità contributiva, si differenzia dall'oggetto dell'imposta, in quanto, "perché sorga un rapporto obbligatorio d'imposta occorre che esistano dei beni, venga concluso un negozio giuridico o si verifichi un fatto economico, che la legge considera base di un debito d'imposta".

Gli elementi caratterizzanti il lato oggettivo della fattispecie tributaria globalmente considerati costituiscono il presupposto di fatto del tributo ed assumono una funzione preponderante nell'ambito della fattispecie stessa rispetto agli elementi soggettivi (riferiti ai soggetti titolari del rapporto giuridico d'imposta), in quanto è la realizzazione del presupposto di fatto che consente l'identificazione del titolare del rapporto d'imposta, e cioè il soggetto capace di diritto tributario.⁷⁹

l'attitudine a colpire la fase del consumo" (*Presupposto e soggetti passivi dell'I.V.A.*, op. cit.) in quanto, secondo l'autore, nell'I.V.A. occorre determinare "non tanto il presupposto ed il momento in cui nasce l'obbligazione, bensì soprattutto la sfera degli scambi che mettono in moto il peculiare meccanismo applicativo ed i momenti di decorrenza per i diversi adempimenti formali e sostanziali da questo previsti" (p. 728) e conseguentemente "il presupposto dell'I.V.A. – il fatto cioè che determina l'acquisizione di un tributo ragguagliato alla capacità contributiva da esso palesata – è costituito allora da un fatto complesso: l'insieme delle operazioni imponibili attive e passive realizzate da un assoggettato nel periodo di imposta. Poiché queste operazioni presentano segno contrario la sintesi algebrica che ne risulterà esprimerà la capacità contributiva e quindi l'ammontare dell'imposta dovuta". (p. 731) Competerà, peraltro, al soggetto passivo l'individuazione della disciplina applicabile (soggezione, esenzione, od esclusione). INGROSSO, *Le operazioni imponibili ai fini dell'I.V.A.*, p. 455, muove dalla nozione di tributo a fattispecie progressiva, come complesso di fatti la cui completa realizzazione dà luogo al pagamento di un tributo.

⁷⁸ V. HENSEL, *Diritto tributario*, Milano, 1956, p. 75.

⁷⁹ In tal senso, FERLAZZO NATOLI, op. cit.

Anteriormente alla riforma tributaria degli anni Settanta, il legislatore italiano poneva quasi sempre l'accento sull'elemento oggettivo quale fatto indice di capacità contributiva procedendo solo successivamente all'individuazione del soggetto passivo, e cioè del soggetto che poneva in essere il fatto oggetto della previsione normativa. Tale approccio normativo rafforzava la relazione tra capacità contributiva e presupposto di fatto, in quanto, solo chi era portatore di una capacità contributiva poteva considerarsi soggetto di diritto tributario".⁸⁰

Il "presupposto di fatto" del tributo, dunque, inteso in senso oggettivo, assumeva dunque un ruolo preminente, ma successivamente la dottrina⁸¹ ha meglio delineato il rapporto tra presupposto e capacità contributiva proprio in seguito agli interventi normativi della riforma tributaria, giungendo a delineare il rapporto esistente tra presupposto di fatto, indice di capacità contributiva, e soggetto passivo, distinguendo, in tal senso, "il presupposto di fatto" dalla "situazione base".

Sotto tale profilo, una particolare attenzione va posta sull'istituto della rivalsa, in quanto, in tutte le ipotesi in cui essa viene esercitata sia nei confronti dei soggetti passivi che dei consumatori finali, ci si trova ad incidere su titolari di situazioni giuridiche soggettive attive e passive, che sono tuttavia ben differenti nell'una e nell'altra ipotesi con conseguente difficoltà in ordine alla individuazione del presupposto di fatto.⁸²

In capo al soggetto che subisce la rivalsa, si rileva una mancata corrispondenza tra "rapporto giuridico", qualora il soggetto che subisce l'onere del tributo sia soggetto passivo e non consumatore finale, ed il principio costituzionale di

⁸⁰ FERLAZZO NATOLI, *Fattispecie tributaria e capacità contributiva*, Milano, 1979, 1, che richiama, sulla soggettività passiva, MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1978, p. 125 e ss.; Id., *Soggettività tributaria e categorie civilistiche*, in *Riforma tributaria e diritto commerciale. Le fattispecie. Atti del convegno di Macerata*, 12-13 novembre 1976, Milano, 1978, p. 33 e ss.

⁸¹ In particolare, cfr. MICHELI, *Corso...cit.*, p. 164, il quale osservava che "nell'ambito del presupposto si può enucleare una situazione-base per indicare quei fatti (ad es. il possesso dei redditi, rispetto alle imposte sui redditi) al cui verificarsi si ricollegano le varie situazioni soggettive attive e passive che attengono, appunto, direttamente ai fatti stessi (secondo l'esempio fatto, i percettori dei redditi), mentre l'intero presupposto si riferisce anche a quegli altri soggetti che ad es. debbano effettuare le ritenute o sono responsabili insieme ai primi".

⁸² Sull'argomento, MICHELI, op. ult. cit., p. 560.

capacità contributiva in ordine all'intenzione ed al posizionamento del tributo nel sistema fiscale, ponendo dunque in luce un aspetto di criticità che può rilevarsi anche da altra angolazione costituzionale e cioè in termini di uguaglianza (art. 3 Cost.), l'indagine sulla compatibilità delle preclusioni alla detrazione rispetto ai suddetti principi appare dunque giustificabile, posto che il principio della capacità contributiva costituisce il necessario strumento di collegamento fra gli elementi oggettivi e soggettivi della fattispecie.

Non appare accettabile la tesi, prospettata in dottrina, secondo cui la capacità contributiva, se rappresenta una qualifica del presupposto di fatto del tributo, deve essere intesa "come indice di godimento dei vantaggi dei servizi pubblici", in quanto tale tipo di impostazione confonde la capacità tributaria, che è una qualità del soggetto, susseguente al verificarsi del presupposto di fatto, con il godimento dei servizi, che è un *posterius* rispetto al verificarsi del presupposto di fatto, irrilevante sul piano del rapporto giuridico.

Conseguentemente il soggetto di diritto titolare della capacità tributaria nonché della capacità contributiva coincide con il titolare del presupposto di fatto del tributo previsto dalla norma tributaria, cosicché l'attitudine alla contribuzione dovrebbe rappresentare l'elemento oggettivo della capacità tributaria. Secondo tale impostazione, si può affermare che "la capacità tributaria è senz'altro una qualità giuridica, avente come contenuto una condizione di fatto. Siffatta nozione di capacità tributaria fissa nei giusti termini il rapporto esistente tra capacità contributiva e capacità tributaria ed allo stesso tempo ed in linea correlativa risolve giuridicamente il problema della rilevanza della nozione di capacità contributiva vista sotto una veste non soltanto economico-finanziaria, ma anche giuridico-formale. In altri termini, se la nozione di capacità contributiva assume rilevanza in virtù della sua natura economica, essa assume contemporaneamente rilevanza giuridica perché costituisce il presupposto fondamentale della capacità tributaria."⁸³

⁸³ FERLAZZO NATOLI, *Fattispecie tributaria e capacità contributiva*, 98-100.

La soggettività tributaria e la capacità tributaria implicano dunque la capacità contributiva, ma i concetti sono indipendenti, ed infatti, mentre soggetto e presupposto di fatto sono gli elementi, soggettivi ed oggettivi della fattispecie tributaria, capacità tributaria e capacità contributiva sono le rispettive dogmatizzazioni. “Capacità tributaria è, dunque, l’attitudine ad essere titolari di rapporti giuridici tributari e, come tale, qualità del soggetto tributario, in quanto esso pone in essere il presupposto di fatto previsto dalla legge come condizione legittimante (o causa) del tributo. Capacità contributiva è l’attitudine economica a corrispondere allo Stato il tributo, vista come nozione giuridico-formale e cioè in funzione della capacità tributaria”.⁸⁴

Come è stato evidenziato in dottrina, “non si può non sottolineare come soltanto nell’IVA il legame tra presupposto di fatto, capacità contributiva e soggetto passivo si sia realizzato in modo estremamente mediato. Invero l’IVA, con il suo particolare meccanismo impositivo, rappresenta l’ipotesi estrema della soggettività tributaria per i soggetti passivi, i quali attraverso lo strumento giuridico della “rivalsa” non possono neppure contare sul collegamento per “dipendenza”, per “sostituzione”, o per “successione”, di cui alle fattispecie del responsabile, del sostituto e degli eredi del contribuente. Tuttavia l’imposta sul valore aggiunto risulta legittima, come si è visto, dal punto di vista del collegamento presupposto di fatto-capacità contributiva, senza del quale nessuna imposizione potrebbe sussistere nell’ordinamento tributario.”⁸⁵

La copiosissima letteratura sul tema della capacità contributiva⁸⁶ ha analizzato il concetto sia come nozione esclusivamente economica sia come nozione avente rilevanza giuridica; tuttavia la ricerca del collegamento tra l’aspetto economico e

⁸⁴ FERLAZZO NATOLI, op. cit., 105.

⁸⁵ FERLAZZO NATOLI, op. cit., 29.

⁸⁶ Sul principio di capacità contributiva, cfr., FANTOZZI, *Diritto tributario, cit.*, p. 30 e ss., RUSSO, *Lezioni di diritto tributario*, I, Milano, 1992, p. 54 e ss, TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, parte generale*, cit., p. 54 e ss; LUPI, *Diritto tributario, parte generale*, Milano, 1998, p. 280 e ss; MAFFEZZONI, *La capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970, p. 178 e ss., MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Giappichelli, Torino, 1965; MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Cedam, Padova, 1973; DE MITA, *Capacità contributiva*, in *Rass. Trib.*, 1987, I, p. 45 e ss.

quello giuridico della capacità contributiva non è agevole: la riduzione del concetto a mera nozione economica non trova conforto nella connessione di detta nozione col concetto di spesa pubblica; inoltre pur volendo sostenere che il rapporto capacità contributiva - presupposto di fatto imponga al legislatore di scegliere solo quei presupposti di fatto che esprimono capacità contributiva, emergerebbe il rischio di pregiudicare sia la funzione politico-sociale che quella giuridica della capacità contributiva; e, in particolare sotto quest'ultimo aspetto, si verrebbe ad oscurare il collegamento fra capacità contributiva e presupposto di fatto, nonostante quest'ultimo, nell'ambito della fattispecie d'imposta, costituisce l'elemento oggettivo per eccellenza.

Conseguentemente, si pone il problema della ricerca della capacità contributiva come nozione giuridico-formale e sotto tale aspetto si deve osservare che il principio della fonte legale di cui all'art. 23 Cost., deve essere messo in necessaria correlazione con il principio dell'art. 53 della Costituzione, il quale ultimo ha come destinatario "immediato" il legislatore in materia tributaria, come destinatari "mediati" i contribuenti.⁸⁷

La capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto è stata esaminata con riferimento alla capacità tributaria, nozione questa indicante i soggetti passivi dell'imposta, portatori di una capacità giuridica; elemento questo che entra a far parte della fattispecie tributaria ove collegato al presupposto di fatto del tributo.

Sotto tale angolazione, la soggettività passiva deriva dunque da un fatto economico-oggettivo: una norma tributaria potrebbe essere censurata di incostituzionalità qualora preveda un presupposto che non è indice di capacità contributiva (reddituale o patrimoniale) in quanto dovrebbe sempre configurarsi un rapporto capacità contributiva - presupposto di fatto che rappresenti non solo un limite al legislatore, ma anche un elemento tipico della fattispecie tributaria.

Occorre dunque distinguere i presupposti della obbligazione tributaria in personali e materiali, anche con riferimento all'Iva che sottolinea marcatamente il profilo

⁸⁷ FERLAZZO NATOLI, op. cit., 33.

soggettivo del presupposto dell'obbligazione tributaria. La capacità contributiva dunque è un limite alla potestà tributaria nel senso che non è giustificato lo *ius impositionis* se non sulla base dell'esistenza di un presupposto di fatto del tributo, che a propria volta risulti indice di capacità contributiva.⁸⁸

In ragione della natura "essenzialmente" ma non "esclusivamente" economica della capacità contributiva, derivante dal riferimento e dal collegamento alla nozione di presupposto di fatto del tributo, la sua qualificazione giuridica diviene l'elemento essenziale della capacità tributaria, intesa quale attitudine ad essere titolare di rapporti giuridici tributari od anche ad essere soggetti passivi d'imposta. Il momento economico della nozione di capacità contributiva ne consente la rivalutazione anche dell'aspetto giuridico per effetto del collegamento alla nozione di capacità giuridica tributaria, poiché solo chi è titolare di un presupposto di fatto del tributo è, ad un tempo, dotato di capacità contributiva ed è soggetto, conseguenzialmente, di diritto tributario. In definitiva, il rapporto fra capacità contributiva e capacità tributaria può essere indicato come un rapporto tra due concetti di cui l'uno (capacità tributaria) è comprensivo dell'altro (capacità contributiva) e quest'ultimo giustifica il primo.⁸⁹

In senso contrario, è stato osservato che "la capacità contributiva non può essere configurata come generale requisito o presupposto della soggettività in campo tributario, ossia come necessario elemento di fatto, la cui esistenza sia stata valutata dall'ordinamento giuridico al fine della attribuzione della titolarità di rapporti tributari, giustificando principalmente tale orientamento con la

⁸⁸ In tal senso, FERLAZZO NATOLI, op. cit., 42, il quale conclude ritenendo che "la capacità contributiva, nonostante gli sforzi compiuti in senso rivalutativo della nozione stessa sul piano giuridico, finisca col restare una vuota formula ogni qualvolta sia considerata come una capacità essenzialmente economica. Peraltro l'espressione "capacità economica" è ancor più vaga di capacità contributiva, cosicché risulta addirittura discutibile la identificazione stessa dei due concetti". Infatti un soggetto potrebbe essere capace economicamente (nel senso di possedere un reddito o patrimonio) ma non avere alcuna capacità contributiva, ad esempio nel caso di reddito minimo intassabile. Seguendo tali riflessioni, potremmo qui sostenere che la capacità economica è una condizione necessaria ma non sufficiente per configurazione della capacità contributiva, la quale presuppone sia una capacità economica che giuridica in termini di collegamento con il presupposto del tributo e con la soggettività passiva (l'esistenza dei presupposti oggettivo e soggettivo).

⁸⁹ Cfr., FERLAZZO NATOLI, op. cit., 56-57.

considerazione che il rapporto d'imposta non è costituito soltanto dall'obbligazione tributaria, non consiste cioè soltanto in un rapporto giuridico avente contenuto patrimoniale, potendo conseguire dalla norma tributaria possono scaturire obblighi di pagamento ed altri obblighi collaterali, ma connessi con quello fondamentale che resta quello patrimoniale",⁹⁰ tale tesi è stata contestata osservando che sono soggetti passivi anche il responsabile ed il sostituto d'imposta, nonché tutti i soggetti che sono responsabili o tenuti in via solidale al pagamento del tributo. L'argomento addotto, quindi, non è determinante proprio in quanto la esistenza di norme che stabiliscono degli obblighi non patrimoniali non intacca quella che è la funzione essenziale della norma tributaria, vale a dire la riscossione del tributo.⁹¹

La dottrina, sulla base di tali osservazioni ha sostenuto che la capacità contributiva costituisce la forza economica e cioè l'attitudine economica senza della quale non si potrebbe neppure parlare di capacità tributaria, e tali conclusioni non sono smentite, ma sono anzi confermate dalle previsioni normative che qualificano soggetti passivi anche il responsabile ed il sostituto d'imposta, i quali, pur non ponendo in essere il presupposto di fatto del tributo, sono dotati della soggettività tributaria sempre in relazione ad un presupposto di fatto del tributo, che deve però essere individuato nel fatto altrui, sulla base proprio di un collegamento fra la fattispecie del responsabile e del soggetto passivo in via principale, del sostituto e del soggetto sostituito.⁹²

⁹⁰ GIARDINA, *La capacità giuridica tributaria degli enti collettivi non personificati*, in *Riv.dir.fin.sc.fin.*, 1962, p. 272 e ss.

⁹¹ In tal senso, FERLAZZO NATOLI, 58. Nella sua contestazione, rileva che, secondo GIARDINA, op.ult.cit., nota 6, "la norma tributaria stabilisce anche obblighi e divieti, la titolarità dei quali non presuppone, neppure in linea di mero fatto il godimento di una capacità contributiva; tanto è vero ciò che qualora non sia osservato un obbligo a carico del rappresentante e il rappresentante sia insolvente, la legge prevede la responsabilità dell'ente e la conversione della pena in arresto". Ma tali affermazioni confermerebbero la tesi secondo cui la norma tributaria si preoccupa sempre del pagamento del tributo e proprio per tale motivo si giustifica l'estensione dell'obbligo del pagamento del tributo anche a soggetti che non hanno posto in essere alcun presupposto di fatto, ma che a tale presupposto sono legati da un rapporto, come si è visto, di connessione che ne giustifica la qualifica di soggetti passivi".

⁹² A tali conclusioni, FERLAZZO NATOLI, CIT., 60.

Sulla base della costruzione normativa, si dovrebbe affermare, che non esiste una relazione effettiva del soggetto passivo del tributo con il parametro della sua capacità contributiva, non tentando il legislatore di individuare in capo a tale soggetto il alcun modo la sua attitudine alla contribuzione, come si rileva anche dalle successive disposizioni, che pongono particolarmente l'accento sull'aspetto oggettivo del tributo, ricercato più volte nel testo, in quanto, dopo la definizione di "operazioni imponibili", tale ricerca si rinviene, ad esempio, nel concetto di "base imponibile" e di "volume d'affari"; in tale quadro, dunque, il soggetto passivo riveste un ruolo meramente strumentale in applicazione di una tecnica impositiva la cui *ratio* effettiva è quella di colpire, attraverso la rivalsa, fatti indice di capacità contributiva diversi dalla mera effettuazione di "operazioni imponibili" poste in essere dai soggetti passivi di imposta i quali, grazie all'istituto della detrazione, non restano incisi dal tributo, diversamente da quanto accade al consumatore finale il quale si pone in relazione solo con l'uno dei due istituti e cioè con la rivalsa e non con la detrazione: dalla rottura di tale simmetria, deriva la soggezione all'imposizione in capo al consumatore finale.

La simmetria tra la capacità contributiva, la soggettività passiva ed il presupposto di fatto del tributo non esiste dunque nell'Iva, ove esiste una dissociazione tra i predetti elementi.

Viene dunque individuato il "valore aggiunto" relativo alle operazioni imponibili quale parametro di capacità contributiva, nell'ambito del valore di affari complessivamente realizzato, la cui effettiva determinazione si dalla differenza tra l'imposta versata e quella incassata, e dunque, non attraverso un'operazione economico-contabile, ma per mezzo di una finzione giuridica.⁹³

Si potrebbero così teorizzare nell'imposta in esame due tipi di capacità contributiva: da un lato, quella del soggetto passivo in senso formale, e dall'altra quella del soggetto passivo in senso sostanziale. Ma tale conclusione non appare validamente proponibile, in quanto, assumendola per valida, il primo soggetto, pur

⁹³ In tal senso, FERLAZZO NATOLI, cit., 12.

portando con sé una reale capacità contributiva in virtù dell'effettuazione delle operazioni imponibili, sarebbe, per così dire, "esentato" dall'imposta ingiustificatamente, potendola traslare esercitando la rivalsa in capo a soggetti a lui simili, fino a giungere al consumatore finale. Viceversa, nell'ipotesi di effettuazione di operazioni esenti, se tale teoria può giustificare il carico dell'imposta indetraibile in capo al soggetto passivo, e dall'altro rende tale conclusione validamente giustificabile dalla volontà di non far gravare il carico dell'imposta in capo al consumatore in ragione di considerazioni di carattere soggettivo riguardo alla figura del consumatore (consumo di beni di particolare utilità sociale) ovvero per ragioni di tecnica tributaria, non spiega il perché, la capacità contributiva assunta per portata dal soggetto passivo in senso formale debba essere tassata solo in tale ipotesi.

Appare molto più credibile, invece, un "intoppo" nel meccanismo di funzionamento dell'imposta, che per esentare l'ultimo soggetto della catena, senza una valida giustificazione in termini di presupposto del tributo e di capacità contributiva, impone un onere impositivo in capo al soggetto passivo in termini di imposta indetraibile.

10. L'incidenza del diritto alla detrazione sulle diverse ricostruzioni teoriche sulla natura dell'imposta

Il meccanismo di funzionamento dell'imposta,⁹⁴ è molto più complesso di quanto previsto in tema d'imposizione diretta⁹⁵ anche in conseguenza della numerosità e complessità degli adempimenti incombenti in capo ai soggetti

⁹⁴ Sul meccanismo impositivo dell'Iva e sulle sue peculiarità, tra gli altri, PARLATO, *Fattispecie e rapporti*, op. cit., SAMMARTINO, *Profilo soggettivo del presupposto dell'Iva*, Milano, 1975; PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto. Disciplina legislativa ed effetti. Spunti ricostruttivi*, Napoli, 1977; INGROSSO (M.), *Le operazioni imponibili ai fini dell'IVA*, in *Dir. prat. trib.*, 1973, p. 448.

⁹⁵ In tal senso, LUPI, *Le imposte sui redditi, sul valore aggiunto e sui trasferimenti*, Milano, 1991, p. 263.

passivi, quali fatturazione, liquidazione, ricevute, scontrini, bolle, eccetera. Ed è stata proprio la complessità del meccanismo applicativo che ha fatto emergere numerose teorie sotto il profilo della capacità contributiva⁹⁶ individuata e colpita dall'imposta, e dunque, nonostante la stessa sia stata introdotta nel campo delle imposte indirette, con la finalità di colpire i consumi, in dottrina sono state prospettate, soprattutto nei primi anni di vigenza, numerose e contrastanti ricostruzioni teoriche del tributo il quale è stato qualificato non solo come imposta sui consumi,⁹⁷ ma anche come imposta sulle attività,⁹⁸ ovvero sugli scambi.⁹⁹

Le diverse ricostruzioni ed i contrapposti orientamenti hanno tentato di dare una sistemazione teorica alla individuazione dei “soggetti passivi”, del presupposto del tributo, ed infine della capacità contributiva colpita dall'imposta.

⁹⁶ Sul necessario collegamento tra tributo e capacità contributiva quale titolo giustificativo del prelievo si veda RUSSO, *Lezioni di diritto tributario*, cit., p. 54 e ss.

⁹⁷ Qualificando in tale veste giuridica l'imposta, la detassazione delle esportazioni e l'imposizione sulle importazioni è giustificabile dalla circostanza che l'imposta deve essere applicata nel luogo in cui si verifica il consumo del bene o del servizio per il soddisfacimento del relativo bisogno. Sempre in tale ottica, è giustificabile l'esclusione dal campo di applicazione dell'imposta dei terreni agricoli, delle aziende, e più in generale di quei beni che non sono suscettibili di essere consumati.

⁹⁸ In tal modo il tributo sarebbe “avvicinabile”, come osserva LUPI, in *Diritto tributario, parte speciale*, cit., p. 281 alle imposte dirette piuttosto che alle imposte indirette, ma tale tesi non appare condivisibile, poiché non avrebbe alcuna giustificazione, sotto tale profilo, l'incisione del consumatore finale che in tale ambito non pone in essere alcuna attività, se non il consumo, in forza della quale essere tassato. L'unica attività sulla quale l'imposta può incidere è dunque il consumo, e ciò si rileva sia in base alle caratteristiche comunitarie dell'imposta, inserita nell'ambito del Trattato di Roma nell'ambito delle imposte indirette in virtù del procedimento di armonizzazione fiscale comunitaria, sia ponendo l'accento sull'istituto della detrazione, che serve proprio a “scaricare” l'imposta ricevuta in addebito da parte del soggetto che svolge l'attività produttiva, fino a farla arrivare, di norma, al consumatore finale. Gli istituti della rivalsa e della detrazione, ammettendo per valida la tesi dell'imposta sulle attività, non avrebbero alcun valido significato nel meccanismo di funzionamento dell'imposta.

⁹⁹ Sulle diverse e plurime ricostruzioni teoriche dell'Iva e sulle giustificazioni costituzionali del tributo in termini di capacità contributiva si veda FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., p. 730 e ss., LUPI, *Diritto tributario parte speciale*, cit., p. 280 e ss., FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, parte speciale*, Padova, 1999, pp. 446-460; RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, cit., p. 705 e ss. Per una analisi ricostruttiva in Lussemburgo, cfr., J-P. WINANDY, *Manuel de la TVA au Luxembourg*, 2005, Luxembourg, Secondo cui l'esame della legge nazionale lussemburghese potrebbe indurre in errore facendo pensare che si tratti di una imposta a carico delle imprese, mentre, al contrario, sono proprio le imprese che devono essere immuni dall'imposta, in quanto la sua finalità è di colpire il consumo al di fuori dell'attività economica. Conseguentemente, l'Iva non può nemmeno essere qualificata come imposta sulla circolazione giuridica dei beni, poiché, nonostante il fatto generatore dell'imposta non sia dato dal consumo, quanto dall'effettuazione dell'operazione (cessione del bene o prestazione del servizio) l'incidenza effettiva si verifica solo nell'utilizzazione, a fini di consumo, da parte del consumatore finale.

Sotto tale profilo, è dunque importante verificare da quale angolazione si cerca di definire i punti in esame, i quali non hanno sempre una qualificazione unitaria, ed infatti, come è stato osservato¹⁰⁰ le incertezze su tali tematiche derivano “da ambiguità sugli stessi termini utilizzati nelle domande, alle quali potremmo rispondere domandando a nostra volta “in che senso” vengano utilizzate, ad esempio, le espressioni “soggetti passivi”, ovvero “presupposto”. Se per soggetto passivo si intende l'obbligato nei confronti dell'erario, solo imprenditori, artisti e professionisti saranno tali; se invece per soggetto passivo si intende quello economicamente inciso dal tributo, occorreranno ulteriori distinzioni, tra operazioni svolte nei confronti di altri soggetti Iva o di consumatori finali.

Sotto un primo punto di vista il presupposto del tributo è stato ravvisato nelle prestazioni rese a consumatori finali, i quali sono stati considerati i portatori della capacità contributiva colpita dal tributo medesimo. Agli imprenditori e ai lavoratori autonomi è così attribuito un ruolo meramente strumentale, considerando talvolta come meri acconti le applicazioni dell'imposta sui passaggi intermedi.¹⁰¹

11. La qualificazione dell'Iva quale tributo sulle attività, sugli scambi, o d'imposta indiretta sugli affari. L'incompatibilità delle predette soluzioni con l'istituto della detrazione.

La qualificazione dell'Iva quale tributo sulle attività, “nell'intento di ricondurre la capacità contributiva oggetto di imposizione ai soggetti passivi del relativo rapporto giuridico”, svolta nel periodo di imposta dai detti soggetti, troverebbe il suo presupposto impositivo nella differenza tra l'ammontare del tributo applicato

¹⁰⁰ LUPI, *Le imposte sui redditi, sul valore aggiunto e sui trasferimenti*, Milano, 1991, p. 263.

¹⁰¹ BERLIRI, *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1971, 214. GALLO, in *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974, p. 17 e ss., individua nel consumo finale la giustificazione dell'imposta in termini di capacità contributiva.

sulle operazioni attive e quello dell'imposta ai medesimi applicata in relazione alle operazioni passive.¹⁰²

Tali conclusioni sono state contestate¹⁰³ sul rilievo dell'incompatibilità con l'esistenza (possibile) di un'eccedenza creditoria a favore del soggetto passivo nei confronti dell'Erario, ovvero, la possibile esistenza di un debito di imposta anche laddove i corrispettivi delle operazioni siano inferiori ai costi, in ragione della maggiore aliquota in ipotesi applicabile sulle operazioni attive rispetto a quella sopportata all'atto dell'acquisto dei beni e dei servizi.

La qualificazione del tributo, appena contestata, quale imposta sull'attività esercitata individua la capacità contributiva oggetto di imposizione in capo ai soggetti nei cui confronti il tributo si manifesta, in via di principio e salvo limitate eccezioni, economicamente neutrale, per effetto degli istituti della rivalsa e della detrazione e dunque anche in virtù dell'importanza, del ruolo e delle finalità di questi appare poco divisibile.

Ed infatti, essa va ad escludere completamente la riferibilità della manifestazione di capacità contributiva proprio al soggetto che dovrebbe essere colpito dal tributo e cioè il consumatore finale, che, in effetti, è quello che ne sopporta economicamente il carico, pur non avendo, in linea generale, alcun obbligo giuridico nei confronti del fisco, rimanendo tuttavia definitivamente inciso dal tributo.

In realtà, i passaggi colpiti dall'imposta, quali le cessioni di beni, le prestazioni di servizi, gli acquisti intracomunitari o le importazioni, quali fatti giuridici antecedenti al consumo, devono considerarsi meramente strumentali (e dunque in rapporto di mezzo a fine) rispetto alla finalità dell'imposta che è quella di colpire il consumatore finale.

Ne consegue che la capacità contributiva colpita dall'imposta, sia effettivamente, che nelle intenzioni del legislatore comunitario, non è quella dei soggetti passivi del rapporto giuridico relativo al tributo sul valore aggiunto, rispetto ai quali

¹⁰² FANTOZZI, *Presupposto e soggetti passivi dell'Iva*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1972 I, 725.

¹⁰³ RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, op. cit., p. 708.

l'imposta è, istituzionalmente e tendenzialmente neutrale, bensì quella del consumatore finale, cosicché l'Iva ben può qualificarsi come un tributo indiretto sui consumi,¹⁰⁴ e ciò risulta pure, univocamente e pacificamente, dalla sua sistemazione nell'ambito delle norme del Trattato.

Pertanto, assume validità solo sotto un profilo giuridico-formale ma non anche economico-sostanziale l'individuazione quali soggetti passivi del rapporto giuridico relativo al tributo, di elementi diversi rispetto al reale ed effettivo portatore della capacità contributiva cui lo stesso è diretto, conseguente al meccanismo ed alla tecnica impositiva attuata mediante una graduale riscossione dell'imposta in via anticipata (e provvisoria)¹⁰⁵ rispetto al consumo finale, fase quest'ultima in cui il tributo viene ad essere assolto in via definitiva.

Tale meccanismo impositivo, dunque, consente di sottomettere all'imposta, in via solo parziale e giuridica, l'intero ciclo produttivo e distributivo, senza una verifica preliminare circa la destinazione delle operazioni di cessioni di beni e prestazioni di servizi al consumo finale, in quanto, la tassazione di tale ultimo stadio avviene attraverso la detassazione dei passaggi precedenti, i quali sono dunque effettuati nei confronti di altri soggetti passivi;¹⁰⁶ ne consegue che la neutralità del tributo,

¹⁰⁴ Come evidenziato, il diritto comunitario si esprime nettamente in tal senso, a partire dalle direttive CEE I e II dell'11 aprile 1967. In dottrina, cfr. PELLINGRA, *L'imposizione tributaria*, Giuffrè, Milano, 1974, II, p. 111. Individua altresì nel consumo finale la giustificazione del tributo in termini di capacità contributiva GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974, p. 17 e ss.; COMELLI, *L'Iva quale imposta sul consumo*, nota a sentenza della Corte di Giustizia CE, 29 febbraio 1996, causa C-215/94, in *Riv. Dir. trib.*, 1996, II, p. 1136 e ss., FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, parte speciale, op. cit.*, p. 447; TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, parte speciale, cit.*, p. 202 e 205, che definisce l'Iva un tributo generale sui consumi a pagamento frazionato che ha quale giustificazione costituzionale il consumo assunto come fatto espressivo di capacità contributiva di cui sono portatori i consumatori finali incisi dal tributo; CORDEIRO GUERRA, *L'Iva quale imposta sui consumi*, in *Rass. Trib.*, 2000, p. 322 e ss. FAZZINI, cit., 11, ricorda quanto sostenuto da MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1989, pp. 606-607, secondo cui non sarebbe esatto, con riguardo all'imposta sul valore aggiunto, e sotto un profilo strettamente giuridico, parlare di un tributo sui consumi secondo la definizione classica, bensì di un tributo sul consumo attuato mediante un tributo frazionato sul giro d'affari.

¹⁰⁵ In quanto, come osserva FAZZINI, cit., 12, il versamento del tributo da parte del cedente non comporta l'acquisizione del tributo medesimo da parte dell'Erario in via definitiva, tenuto conto che ad esso corrisponde comunque l'effettuazione di una detrazione per pari ammontare da parte del cessionario soggetto passivo.

¹⁰⁶ Tale metodologia tecnica presenterebbe indubbi vantaggi sotto tale profilo in quanto, come osserva LUPI, *Diritto tributario, parte speciale, cit.*, 278-279, il predetto sistema di applicazione

in ipotesi di acquisti di beni effettuati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, è riconducibile esclusivamente all'istituto della detrazione.

Nell'ambito delle diverse ricostruzioni teoriche eseguite in dottrina, si è posta l'attenzione sulla circostanza che secondo la complessa disciplina dell'Iva, il tributo, in diverse ipotesi, nonostante quanto sarebbe previsto in linea generale, resta non solo giuridicamente, ma anche economicamente, a carico del soggetto passivo.

Ciò accade, ad esempio, nelle ipotesi di accertamento, da parte dell'amministrazione finanziaria, di maggiore base imponibile non dichiarata, con conseguente obbligo di imposta da versare a carico del soggetto verificato, che evidentemente non può essere ribaltata nei confronti di nessun consumatore finale, non solo perché, in genere, non è dato conoscere chi sia l'effettivo destinatario finale del bene o del servizio, ma soprattutto perché nessuna prescrizione normativa è diretta in tal senso né la logica dell'imposta, che dissocia soggetto giuridico e soggetto economico, lo richiede o lo prevede: in tali ipotesi, dunque, non opera l'istituto della rivalsa nei confronti del consumatore finale.¹⁰⁷

Analogamente, il tributo incide sul solo soggetto passivo di diritto nelle ipotesi di limitazioni al diritto di detrazione, ma in tali casi è opportuno eseguire una

del tributo può essere giustificato, oltre che da motivazioni di cautela fiscale, anche da esigenze di semplicità per l'operatore, dovendosi altrimenti "decidere volta per volta se applicare o meno l'imposta in relazione al tipo di clienti", e dunque, sotto tale profilo, verificare se il cliente sia o meno un consumatore finale in relazione al bene o servizio acquistato.

¹⁰⁷ Ed infatti, a seguito dell'accertamento tributario eseguito dall'Amministrazione finanziaria, l'effettuazione di operazioni non contabilizzate determina il recupero a tassazione dell'imposta in capo al contribuente, senza che questi possa addebitarla, esercitando la rivalsa, al cessionario o committente ovvero al consumatore finale. Nel caso dell'accertamento dell'imposta, dunque, l'Iva non è certamente neutrale in quanto resta in capo all'operatore economico.

Sotto tale profilo ben distinta è la circostanza dell'evasione di imposta, dalla riqualificazione giuridica contrattuale che può determinare effetti di ribaltamento per le parti coinvolte (sul punto, cfr. Corte di Giustizia, sentenza del 22 ottobre 2009, *Swiss Re Germany Holding*, con commento di COGLIANDRO, in *Giurisprudenza delle Imposte* n. 4/2011). Ed infatti, nell'ipotesi di erronea qualificazione giuridica sull'Iva applicabile, ovvero della riqualificazione, da parte dell'amministrazione fiscale, delle operazioni da esenti a imponibili, l'imposta non assolta in fattura dovrà essere corrisposta dal soggetto giuridico, il quale tuttavia non l'aveva percepita, avendo anzi subito il pregiudizio della preclusione alla detrazione. Anche in tal caso, l'imposta accertata sarà dunque dovuta anche se non addebitata in via di rivalsa ai destinatari delle operazioni e sarà conseguentemente non neutrale per il soggetto passivo.

distinzione: laddove la limitazione sia riconducibile all'utilizzo di talune categorie di beni che vengono impiegati nell'attività economica in maniera promiscua ovvero parziale,¹⁰⁸ l'imposta incide effettivamente sul consumatore finale, in quanto in tal caso, il soggetto passivo di diritto riveste proprio tale caratteristica in ragione dell'utilizzo del bene per esigenze personali, che si vanno ad affiancare alle necessità dell'attività economica. La questione, dunque, in tale ipotesi, dovrebbe concernere l'inerenza quantitativa, e dunque la percentuale di indettrabilità dell'Iva relativa al bene ad uso promiscuo.

Nella diversa, e strutturale ipotesi in cui, invece, le limitazioni al diritto di detrazione relativamente alle operazioni passive effettuate conseguono alle prescrizioni normative ed alla tecnica impositiva, come accade nell'ipotesi delle operazioni esenti, l'imposta non grava sul consumatore finale, perché si ferma al passaggio immediatamente anteriore, e segnatamente alla prestazione nei confronti del consumatore che può acquistare in regime di esenzione dall'Iva, intesa nel senso nazionale e non nella più ampia accezione comunitaria.¹⁰⁹

¹⁰⁸ Come accade, ad esempio, nell'ipotesi beni strumentali come gli autoveicoli, i telefoni cellulari eccetera.

¹⁰⁹ Come osserva FAZZINI, cit, nota 30 p. 13, "Invero, può dubitarsi che le suddette ipotesi richiamate nel testo siano tali da incidere sulla natura giuridica del tributo. Infatti le medesime attengono, per lo più, a situazioni patologiche o liminari e sono, a seconda dei casi, da ricondurre a finalità sanzionatorie (in presenza di operazioni poste in essere in evasione d'imposta) o cautelative, onde evitare abusi nell'esercizio del diritto di detrazione (beni il cui acquisto viene considerato con ogni probabilità effettuato per uso personale). Quanto, invece, all'esclusione della detrazione in ipotesi di effettuazione di attività esenti, è da rilevare che la previsione di fattispecie di esenzione dal tributo configura di regola ipotesi agevolativa delle relative attività per finalità di carattere economico o sociale. Dunque la ritenuta assunzione, in tal caso, dell'onere del tributo proprio a carico del soggetto passivo (di regola invece non inciso dall'imposta) la cui attività si intende nella specie agevolare, non si concilia con la previsione di esenzione. Tenuto conto dello schema applicativo del tributo, pare dunque preferibile ritenere, che con l'esclusione della rivalsa *ex lege* e, al contempo, del diritto di detrazione, si è evidentemente inteso esentare dal tributo il solo valore aggiunto relativo alla fase afferente l'attività svolta dal soggetto passivo. Ciò tuttavia senza spostare la riferibilità della manifestazione di capacità contributiva assoggettata all'imposta dal consumatore finale al soggetto passivo e quindi senza mutare la natura giuridica del tributo". L'autore pone inoltre in luce la circostanza che l'incisione dell'imposta sull'operatore economico non si verificherebbe pienamente in tale circostanza, in quanto, "se è ben vero che, giuridicamente, nelle dette ipotesi non ha luogo l'addebitamento del tributo *ex lege*, in via di rivalsa, nei confronti del consumatore finale, è altrettanto indubitabile che l'ammontare non detraibile del tributo sugli acquisti costituisca per il soggetto passivo un elemento di costo che a sua volta concorre (salvo il caso di ipotesi di operazioni in perdita) nella determinazione del prezzo di vendita. Alla rivalsa *ex lege* si sostituisce pertanto la traslazione economica del tributo il cui onere, sotto l'aspetto

Ponendo eccessiva enfasi su tale circostanza, che costituisce certamente una eccezione (di cui si dirà più approfonditamente in seguito) rispetto al peculiare meccanismo di funzionamento del tributo, l'assenza di qualsiasi capacità contributiva individuabile in capo al consumatore finale, che dovrebbe sopportare il peso del tributo, cagionata dalla circostanza che il peso dell'imposta, in tale ipotesi, ricade sul soggetto passivo, ha fatto sostenere che la manifestazione di capacità colpita dal tributo dovrebbe essere individuata nell'effettuazione dello scambio e, dunque, riferita ad entrambi i soggetti.

Secondo tale ricostruzione, l'imposta assume dunque la natura di una imposta indiretta sugli affari, e l'assunzione a soggetto passivo del solo cedente o prestatore – e non già anche del consumatore finale – viene ricondotta a una specifica scelta legislativa, dettata da ragioni di opportunità, riconducibili alla difficoltà di obbligare ai relativi adempimenti i consumatori finali, ed in tale ipotesi, invece, il funzionamento dell'istituto della detrazione nelle fasi anteriori all'ultimo passaggio, consente di preservare la neutralità in termini di carico impositivo, che resta dunque indipendente dal numero dei passaggi che il bene subisce prima del consumo finale.¹¹⁰

Altri autori riferendosi alla definizione normativa di operazioni imponibili, considerano giuridicamente irrilevanti le ulteriori distinzioni basate sulla destinazione o meno del bene o del servizio al consumo finale.¹¹¹

La digressione circa la reale natura dell'imposta ci consente di riflettere, e di meglio comprendere ed interpretare il meccanismo applicativo del tributo.

economico è, anche in tal caso, comunque sopportato dal consumatore finale, contribuente di fatto”.

Sul principio di neutralità del tributo in presenza di operazioni esenti, cfr., COMELLI, *Il principio di neutralità dell'Iva nell'ipotesi di effettuazione di operazioni esenti*, in Riv. Dir. Trib., 1995, II, p. 954.

¹¹⁰ Cfr., RUSSO, *Manuale di diritto tributario, op. cit.*, p. 709. Si veda anche LUPI, *Diritto tributario, parte speciale, cit.*, pp. 281-282.

¹¹¹ PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977, 437 e ss., SAMMARTINO, *Profilo soggettivo del presupposto dell'Iva*, Milano, 1979 19, BOSELLO, *Appunti sulla struttura giuridica dell'Iva*, in Riv. Dir. Fin. 1978, I, 420.

Ed infatti, nell'ipotesi di effettuazione di operazioni esenti, l'imposta non può dirsi neutrale, in quanto, sotto un profilo economico incide sul soggetto di diritto, e dunque, in relazione alle operazioni effettuate nei confronti di consumatori finali grava anche sul fornitore e non solo sull'acquirente;¹¹² quest'ultimo considererà nelle sue decisioni se acquistare o non acquistare, anche il maggior onere rappresentato dall'Iva.¹¹³

In tale circostanza, posto che l'unica controparte dell'amministrazione finanziaria è il venditore e, al contempo, nella maggior parte delle cessioni nei confronti dei consumatori finali, l'Iva è conglobata nel prezzo,¹¹⁴ si potrebbe concludere che, nonostante soggetti passivi dell'Iva siano imprenditori e professionisti, questi non siano i soli portatori della capacità contributiva colpita dal tributo,¹¹⁵ in quanto sarebbe più realistico considerare, quali soggetti passivi in senso economico¹¹⁶ entrambi i soggetti coinvolti nelle operazioni imponibili, considerati entrambi portatori di capacità contributiva.¹¹⁷

¹¹² MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970, 178, spunti in questo senso anche in FANTOZZI, *Presupposti e soggetti passivi dell'Iva*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1972, 732; MICHELI, *Dalle direttive comunitarie sull'Iva alla nuova legislazione Italiana*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1979, I, 665.

¹¹³ LUPI, *Le imposte sui redditi, sul valore aggiunto e sui trasferimenti*, Milano, 1991, p. 268. La tesi in esame, tuttavia, appare contraria ai principi comunitari informativi dell'imposta, secondo cui la base imponibile dovrebbe essere la più ampia possibile, in quanto, in sua conseguenza, il soggetto attore economico acquirente non dovrebbe avere alcuna chance di scelta tra beni soggetti all'Iva e beni esclusi in quanto quest'ultima categoria dovrebbe tendere a scomparire.

¹¹⁴ Come accade per le cessioni eseguite dai commercianti al minuto, che rilasciano al cliente lo scontrino fiscale.

¹¹⁵ LUPI, *Le imposte sui redditi, sul valore aggiunto e sui trasferimenti*, Milano, 1991, p. 268, il quale osserva tuttavia che "la possibilità di considerare solo imprenditori e professionisti soggetti passivi dell'Iva è esclusa sia dalla rivalsa, sia dalla scarsa capacità economica rappresentata dal mero fatto di esercitare una attività commerciale o professionale; si veda altresì LUPI, *Voce Iva*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, 4.

¹¹⁶ In senso giuridico solo imprenditori e professionisti si relazionano con l'erario ed assumono la qualifica di soggetti passivi.

¹¹⁷ LUPI, *Voce Iva*, cit., 5 e ss, ove si esaminano anche le ragioni che hanno indotto il legislatore ad accentrare i rapporti con l'erario in capo ai soggetti-Iva, considerando invece irrilevante, in genere, la figura dell'acquirente.

Sulla base di tale ulteriore percorso ricostruttivo, l'IVA viene ricondotta nell'ambito più ampio delle imposte indirette sugli affari,¹¹⁸ ma tale conclusione non spiega l'istituto della detrazione che consente la detassazione di tutti i passaggi intermedi e dunque, nella generalità dei casi, l'intera attività economica dei soggetti passivi nei passaggi tra questi effettuati.

L'istituto della detrazione, dunque, consente di meglio qualificare la reale natura dell'imposta, in quanto non sono solo esigenze tecniche di cautela fiscale tendenti a tenere sotto controllo l'intero ciclo economico, dalla produzione al consumo, ed utili anche ai fini dell'accertamento impositivo, a giustificare il meccanismo di funzionamento dell'imposta, quanto, in misura certamente preponderante, la finalità precipua del tributo di neutralizzare il carico impositivo sia rispetto al numero di passaggi compiuti dal bene o servizio prima di giungere al consumo finale, sia per l'operatore economico nella generalità dei casi.

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

¹¹⁸ Tanto è vero che si pone un problema di coordinamento dell'IVA con l'imposta di registro, risolto secondo il principio di alternatività che caratterizza il rapporto tra le due imposte ai fini dell'individuazione del regime impositivo indiretto applicabile.

12. La ricostruzione teorica coerente con la “ratio” dell’Iva: la qualificazione d’imposta sul consumo

Le predette ricostruzioni teoriche sulla natura dell’imposta, sembrano, per alcuni aspetti, sovrabbondanti rispetto alla considerazione, presente in una certa corrente dottrinarica, secondo cui tutte le imposte indirette e, dunque, tutte le imposte sulle cifre d’affari, rivestano, direttamente od indirettamente, la natura di imposte sui consumi.¹¹⁹ La qualificazione di imposta generale sul consumo, peraltro, per l’imposta sul valore aggiunto in ambito comunitario è apparsa ancora più netta, in quanto, attraverso la scelta legislativa di prevedere l’esonero, ovvero la deduzione immediata, dal carico impositivo di tutti i beni strumentali, ivi compresi quelli durevoli, quale specificazione di una imposta che dovesse gravare esclusivamente sul consumo, è stata consapevolmente voluta per l’Iva comunitaria, come si può riscontrare dall’esame dei lavori preparatori e come risulta, peraltro, dalla testuale formulazione delle direttive: l’art. 2 della I direttiva definisce appunto l’Iva come un’imposta generale sul consumo; la presenza di tale definizione nella disposizione normativa ha superato lo scoglio dei pareri espressi dagli studiosi contrari all’opportunità di inserirla nel testo.¹²⁰

La tesi, ripetutamente prospettata in dottrina,¹²¹ secondo cui il presupposto dell’Iva non sarebbe il consumo si snoda attraverso una serie di considerazioni che presentano, alla luce della ricostruzione comunitaria, della struttura e della finalità del tributo, carenze logico-sistematiche. Ed infatti, si parte con l’affermare che è il

¹¹⁹ Cfr., A. SCOTTO, *Relazione sui problemi fiscali del mercato Comune nei confronti di un’Associazione fra i paesi O.E.C.E.*, pubbl. dalla “Riv. Di Politica Economica” nel numero speciale dedicato agli atti del IX Convegno di Studi di Economia Politica Industriale (genn. febr., 1959), pag. 308. Secondo BERLIRI, invece (art. su *Il Sole-24 Ore del 10 marzo 1968*) solo l’Iva va considerata come imposta sui consumi e non già tutte le imposte sulla cifra d’affari. L’Ige, ad es., non sarebbe stata tale perché trovava la sua giustificazione non nella capacità contributiva del soggetto passivo ma nel godimento di pubblici servizi.

¹²⁰ V. Relaz. SEUFFERT (*Docum. Seduta del Parlamento Europeo n. 1, 10 febbraio 1966*), p. 11, dove si osservava che la qualificazione era superflua e che, del resto, l’imposta poteva essere definita, forse altrettanto giustamente, come un’imposta generale sugli imprenditori.

¹²¹ Per una disamina della stessa, cfr.; SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell’imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. Dir. Trib.*, Parte I, 1287-1327.

soggetto passivo di diritto ad manifestare una sua propria capacità contributiva (l'inaccettabilità di tale tesi è facilmente rilevabile ove si consideri che l'imposizione per tale soggetto, nelle ipotesi fisiologiche, è sempre nulla, quindi l'imposta sotto tale aspetto sarebbe inesistente – fatte salve le eccezioni ed in particolare le ipotesi di indetraibilità). Sotto tale profilo, dunque, si procede con il ricollegare alle singole operazioni economiche la manifestazione di capacità contributiva che l'imposta va a colpire, e l'irrilevanza dell'obbligo di rivalsa, che atterrebbe unicamente alla sfera dei rapporti privati, senza alcuna natura pubblicistica e senza ruolo nella struttura dell'imposta. Ma tali assunzioni non appaiono condivisibili, in primo luogo perché la rivalsa è obbligatoria in virtù di una norma tributaria, in secondo luogo perché non si comprende quale sarebbe il titolo giustificativo, privatistico o pubblicistico che si voglia, per richiedere la corresponsione dell'imposta ad un terzo (il soggetto che subisce la rivalsa) se non per realizzare lo schema dell'imposta che è quello di trasferirla sino al consumatore finale. Una siffatta ipotesi ricostruttiva, dunque, non è condivisibile. Le teorie che vedono il presupposto impositivo realizzato dal consumo, in ossequio al principio di neutralità, assicurato dagli istituti della rivalsa e della detrazione, rispettano il modello teorico di funzionamento dell'imposta. Non sono dunque condivisibili le tesi, fondate sul particolare e complesso meccanismo di funzionamento dell'imposta che comporta la dissociazione tra contribuente di diritto e contribuente di fatto, e sulle distorsioni presenti nell'impianto normativo (ad esempio, le limitazioni alla detrazione), le quali, dopo aver evidenziato la non piena idoneità del sistema a rispettare il modello economico-sostanziale finalizzato a tassare il consumo, a causa del mancato funzionamento della rivalsa e/o della detrazione, hanno portato a far sostenere che il presupposto dell'Iva deve essere individuato nell'attività del soggetto obbligato

nei confronti dell'erario¹²² ovvero nel fatto complesso costituito dalla massa di operazioni attive e passive poste in essere nel periodo di imposta considerato.¹²³

Analogamente, il complesso meccanismo articolato sulla determinazione dell'imposta per masse ha fatto ritenere che il presupposto impositivo soggettivo non debba essere individuato nella persona del consumatore finale e che il presupposto impositivo oggettivo debba essere individuato nella differenza tra l'imposta sulle vendite e l'imposta sugli acquisti.¹²⁴

L'abbandono del modello teorico di imposta, del suo obiettivo sostanziale e naturale ha comunque fatto ritenere che i soggetti passivi di imposta siano, a tutti gli effetti e sulla base del dato giuridico formale, i soggetti di diritto¹²⁵ con la ulteriore conseguenza che il presupposto oggettivo del tributo sia costituito dalla realizzazione delle singole operazioni imponibili.¹²⁶

Le suddette ricostruzioni non sono condivisibili, poiché sono strettamente legate a modelli tecnico-giuridici necessari al corretto funzionamento dell'imposta, il quale è il mezzo per assicurarne il reale funzionamento, il cui fine è, effettivamente, solo ed esclusivamente la tassazione del consumo finale. Le stesse, dunque,

¹²² Come ha evidenziato M. GIORGI, cit., 34, che richiama, in tal senso, DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2000, pag. 378, secondo cui l'imposta sul valore aggiunto può essere qualificata come un'imposta sulla produzione.

¹²³ E' stato altresì ipotizzato che il presupposto del tributo è la "sintesi algebrica" delle operazioni attive e passive effettuate dal soggetto passivo nel periodo d'imposta da COMELLI, *Iva nazionale e Iva comunitaria*, Padova, 2000, pag. 41 e ss., TABELLINI, *I professionisti e l'Iva*, Milano, 1973, pagg. 122-123.

¹²⁴ Come ha evidenziato M. GIORGI, cit., 35, nota 89, sotto tale aspetto il presupposto Iva sarebbe simile al presupposto Irap. Ma tale tesi è stata smentita dalla Corte di Giustizia UE, che nella sentenza del 3 ottobre 2006, sulla causa C-475/03 Banca di Cremona, ha negato che l'Irap sia contraria al diritto comunitario in quanto realizzi un'imposta sulla cifra d'affari con le medesime caratteristiche dell'Iva.

¹²⁵ BOSELLO, *Appunti sulla struttura giuridica dell'Iva*; in Riv. Dir. Fin., 1978, I, pag. 420; BOSELLO, *L'imposta sul valore aggiunto. Aspetti giuridici*, Bologna, 1979, pag. 29; G. INGROSSO, *Le operazioni imponibili ai fini dell'Iva*, in Dir. Prat. Trib., 1973, p. 449 e ss., MICHELI, *L'Iva: dalle direttive comunitarie al decreto delegato*, in *Opere minori di diritto tributario*, Milano, 1982, II, Pag. 427 ss., PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977, pag. 422 ss., SAMMARTINO, *Profilo soggettivo del presupposto dell'Iva*, Milano, 1979, pag. 19 e ss.

¹²⁶ Sotto tale aspetto, come ha evidenziato GIORGI, cit., 36, il diritto-obbligo di rivalsa costituirebbe esclusivamente un istituto relativo alla sfera privata del rapporto cedente-cessionario.

desumono la natura dell'imposta puntando l'attenzione sugli elementi che ne costituiscono il mezzo, e non il fine.

In sostanza i soggetti economici, soggetti passivi formali del tributo, sono per definizione dei sostituti, o se si preferisce dei "mandatari", per conto del fisco, per imporre il tributo sul consumo, ma non sono destinatari dello stesso. Accettare una diversa conclusione significa accettare un'altra imposta, non sul consumo ma sulla produzione, disattendere il principio di neutralità, e violare il principio di capacità contributiva. Probabilmente, proprio a causa di tali impostazioni, non sono mai state compiutamente affrontate e risolte le problematiche oggetto di indagine nel presente lavoro con particolare riferimento all'accezione soggettiva della neutralità ed alla sua violazione nelle ipotesi di limitazioni alla detrazione.

Resta pacifico che la definizione dei presupposti dell'Iva (oggettivo e soggettivo) è ancorata, nello stesso tessuto normativo, al dato giuridico formale, ma comporta una evidente distonia rispetto ai soggetti economicamente incisi dal tributo ed alle finalità dello stesso.

Dovremmo dunque evidenziare una dissociazione tra soggetto giuridicamente tenuto agli obblighi formali, e soggetto economicamente inciso dall'imposta, e determinare un ulteriore passaggio logico in virtù del quale la rilevanza di quest'ultimo soggetto non è meramente economica, ma diventa a sua volta giuridica quale soggetto passivo portatore di una sua propria capacità contributiva, mentre la rilevanza giuridica del soggetto formale diventa economica in tutte quelle ipotesi in cui egli sopporti "economicamente" il peso del tributo, contrariamente allo spirito economico-giuridico del tributo che lo avrebbe voluto esonerare. Ecco che, così argomentando, la distonia tra soggetto di fatto e soggetto di diritto viene ad emergere.

Ed infatti, assumendo lo scambio quale indicatore di capacità contributiva, l'istituto della detrazione viene svilito di significato e l'acquisizione da parte dell'erario dell'imposta indetraibile è più agevolmente accettabile, in quanto è lo scambio il mero fatto economico cui l'imposta si ricollega, mentre assumendo la

tesi dell'Iva quale imposta sul consumo sarebbe difficile giustificare il carico dell'imposta indetraibile in capo al soggetto finale.

Tali ricostruzioni teoriche, dunque, sono fondate più sulle distorsioni nel meccanismo di funzionamento dell'imposta che sul naturale funzionamento dello stesso, mentre invece la detrazione (mezzo) e la neutralità (fine) per i soggetti Iva non consentono di ipotizzare un presupposto impositivo diverso dal consumo (da parte di un consumatore, inteso quale soggetto che soddisfa un bisogno attraverso una spesa).

L'imposizione al consumo presuppone che l'Iva pagata sui beni di investimento sia ammessa in detrazione in misura integrale, anche da un punto di vista macroeconomico, pertanto anche sotto tale profilo l'imposta deve gravare sul consumo.

A tale conclusione non si addivenne pacificamente in quanto, con riferimento alle prime versioni dell'imposta si osservava che, sotto un profilo macroeconomico, posto che la somma dei valori aggiunti degli operatori privati e pubblici costituisce il reddito nazionale lordo, nessuna delle versioni di Iva ipotizzate incideva precisamente sul reddito nazionale lordo,¹²⁷ in quanto emergeva¹²⁸ la tendenza dell'Iva a tassare l'intero reddito nazionale netto (ad esclusione di quello della pubblica amministrazione) e per tale ragione l'imposta, più correttamente, si sarebbe dovuta definire "imposta sul prodotto netto" in luogo d'imposta sul valore aggiunto. Proprio per tali motivi, in dottrina, prima ancora dell'ingresso dell'imposta nel territorio comunitario, si contestava la denominazione adottata¹²⁹ trattandosi non di imposta sul valore aggiunto ma, più propriamente, avendo riguardo alla reale natura del tributo, di "imposta generale sui consumi mediante

¹²⁷ In tal senso, CIANI, *L'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto nell'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1975, 37.

¹²⁸ C. COSCIANI, *L'Imposta sul valore aggiunto*, cit. pgg. 55 e 70.

¹²⁹ A. BERLIRI, *Meditando sulla istituenda imposta sul valore aggiunto*, in "Giurisprudenza delle Imposte", ottobre-dicembre 1967, pagg. 697-722, in senso analogo, J-P. WINANDY, *Manuel de la TVA au Luxembourg*, 2005, Luxembourg, 37 secondo cui a ciascuno stadio è soggetto all'imposizione non il valore aggiunto, ma l'aumento di prezzo generato in quello stadio: la differenza tra i due concetti emerge laddove l'aliquota d'imposizione ai differenti stadi successivi sia differente.

pagamenti frazionati”, ovvero, ponendo in luce l’accento sulla circostanza che anche il consumo di beni di provenienza estera era soggetto all’imposta, di “imposta sul valore delle risorse disponibili per i consumi interni”.¹³⁰ Si contestava così anche la stessa denominazione dell’imposta ma ciononostante si rilevava quantomeno che tali aspetti erano “eccezionali” rispetto alle finalità precipue del tributo, i quali pertanto non dovevano essere esagerati al fine di non cadere in equivoci e non commettere errori: “bisogna pertanto contentarsi di constatare che la struttura della imposta è stata consapevolmente architettata in maniera tale da facilitare in ogni modo la traslazione in avanti: e questo ci sembra sufficiente per qualificarla come imposta sui consumi.”¹³¹

La conclusione secondo cui la *ratio* dell’Iva è la tassazione del consumo, è dunque quella preferibile, nonostante le diverse ricostruzioni teoriche dell’Iva fondate sul diverso rilievo accordato agli istituti della rivalsa e della detrazione.¹³²

13. I due criteri ricostruttivi dell’imposta: il profilo giuridico-formale ed il profilo economico-sostanziale

L’introduzione di un’imposta nel panorama giuridico di uno Stato o di più Stati viene eseguita con la finalità di assoggettare all’imposizione categorie di contribuenti predeterminate, in relazione a determinati fatti indice di capacità contributiva.

¹³⁰ C. FIACCAVENTO, *L’aliquota della nuova imposta sul valore aggiunto*, in “Riv. di Politica Economica” del novembre 1968.

¹³¹ CIANI, op. cit., p. 41.

¹³² Tra le teorie prospettate, si richiamano FANTOZZI, *Presupposto e soggetti passivi dell’Iva*, in “Dir. Prat. Trib.”, 1972, pag. 725; GALLO, *Profili di una teoria dell’imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974, pagg. 17 e segg.; LUPI, *Diritto tributario. Parte speciale. I sistemi dei singoli tributi*, Milano, 1998, pagg. 280 e segg.; MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970, pagg. 193 e segg.; MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva* Padova 1973, pagg. 194 e seguenti; RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, pag. 709.

Il criterio di tassazione dell'Iva, finalizzata a gravare sul consumo personale, individua sia il soggetto da tassare, sia la base imponibile, (e dunque, rispettivamente il presupposto soggettivo ed il presupposto oggettivo secondo il modello economico-sostanziale che verranno in seguito descritti) e sia il criterio di ripartizione tra gli Stati membri per distribuire il carico fiscale tra i consumatori.

Nell'ambito della tradizionale distinzione tra imposte dirette ed imposte indirette, fondata sul criterio discrezionale della tassazione del reddito ovvero dei consumi, l'Iva è stata introdotta nel sistema tributario comunitario nella seconda categoria ed il suo tecnicismo è stato realizzato al fine di perseguire i risultati predetti. La finalità di tassazione del consumo, deve avvenire attraverso i meccanismi della rivalsa e della detrazione, che consentono la traslazione dell'imposta dal cedente al cessionario e via via fino al consumatore finale.

Così, il soggetto passivo d'imposta è tenuto a gestirla "finanziariamente" nella fase della vendita dei propri prodotti e servizi (nella quale occasione si verifica l'addebito della stessa al cliente in aggiunta al prezzo dei beni, e l'immediata realizzazione dell'obiettivo impositivo, consistente nell'incisione del consumatore finale,¹³³ a meno che non sussista il diritto di detrazione se l'acquirente è soggetto Iva); la disponibilità finanziaria è, però, solo temporanea della stessa per il soggetto passivo di diritto, che, in quanto tale, è obbligato a versarla all'erario alle scadenze periodiche. Analogamente, nella fase dell'acquisto, il soggetto passivo paga l'Iva, ma matura corrispondentemente il diritto di detrazione, che verrà esercitato all'occasione delle liquidazioni periodiche. Tutto questo meccanismo è finalizzato a far "trasferire" l'imposta fino al consumatore finale. Agli occhi dell'operatore, ovvero dello studioso, emerge rapidamente, da tale angolazione prospettica, la dissociazione tra due aspetti del tributo, atteso che questo incide giuridicamente su un soggetto (il c.d. soggetto passivo di diritto) ma è finalizzata

¹³³ Cosa che non si verifica se l'acquirente è soggetto Iva, il quale matura corrispondentemente il diritto di detrazione; il sistema così funzionante rispetta il principio di neutralità dell'imposta.

a colpire, e dunque a svolgere la sua naturale funzione impositiva, su un altro soggetto (il consumatore finale).

Segnatamente, la dissociazione è tra aspetto giuridico del tributo ed aspetto economico; il primo aspetto riveste natura formale, in virtù degli adempimenti e degli obblighi cui sono soggetti i destinatari del tributo in tal senso, mentre il secondo aspetto riveste natura sostanziale, atteso che il soggetto non è tenuto ad alcun adempimento o responsabilità (in linea generale),¹³⁴ pur dovendo sopportare il peso del tributo. Può così dirsi che l'imposta si presenta come una medaglia a due facce di cui una è rappresentata dall'aspetto economico-sostanziale e l'altra dall'aspetto giuridico-formale.

Il rapporto tra il momento giuridico-formale ed il momento economico-sostanziale si configura dunque come un rapporto di mezzo a fine: il primo serve a realizzare il secondo: l'imposta è dunque finalizzata, attraverso gli istituti della rivalsa e della detrazione (eseguiti dal contribuente di diritto), a traslare il carico tributario in carico al consumatore finale (contribuente di fatto), con la conseguente mancata imposizione sui contribuenti di diritto (neutralità).

Il soggetto inciso (contribuente di fatto) sotto il profilo economico-sostanziale, è dunque diverso dal soggetto passivo (contribuente di diritto) ed esiste una dissociazione tra finalità economica (fine) e struttura giuridica utilizzata per realizzarla (mezzo).

E' indubbio che, avuto riguardo alle finalità dell'imposta, è il contribuente di fatto il soggetto che manifesta, fisiologicamente, la sua propria capacità contributiva e non certo il contribuente di diritto come pure si è sostenuto, sulla base di diverse chiavi di lettura relative alle diverse teorie sul presupposto impositivo dell'Iva.

Certo è che, se è vero che è il contribuente di fatto il soggetto passivo dell'imposizione, questi dovrebbe realizzare il presupposto soggettivo, e la sua capacità contributiva manifestata con l'effettuazione di un consumo dovrebbe rappresentare il presupposto oggettivo, realizzato nel territorio dello Stato.

¹³⁴ Ad esempio, si pensi all'ipotesi del recupero di imposta conseguente al disconoscimento delle c.d. "agevolazioni prima casa".

L'approccio meramente giuridico-formale, troverà incomprendibile una tale ricostruzione teorica, che non potrebbe trovare riscontro nel decreto nazionale né nei testi delle direttive comunitarie, in quanto da un punto di vista normativo sono qualificati soggetti passivi coloro i quali esercitano un'impresa, ovvero un'arte o professione, mentre il presupposto oggettivo viene individuato nella cessione di un bene o nella prestazione di un servizio, mentre il consumatore finale non è mai menzionato, pur essendo il naturale destinatario dell'imposizione.

Forse proprio per tale motivo, il semplice ancoraggio al tenore testuale delle disposizioni nazionali, scevro ed avulso da una lettura di sistema, ha fatto ritenere, in dottrina, che la capacità contributiva sia manifestata dal contribuente di diritto, con l'effettuazione degli scambi. Si è arrivati addirittura a sostenere che la detrazione avesse natura agevolativa, e che il presupposto oggettivo sarebbe la differenza tra i saldi attivi e passivi dei contribuenti di diritto. Tali teorizzazioni sono facilmente smentibili quando si passa da una lettura asettica e solo giuridico formale delle norme ad un approccio sistematico, complessivo, che tenga conto degli aspetti economico-sostanziali e delle finalità del tributo.

Il meccanismo di funzionamento dell'Iva, dunque, non deve confondere, ma certo è necessario analizzare i motivi per cui il legislatore, abbia scelto la dissociazione tra i due momenti definitivi.

La problematica della dissociazione che emerge nel campo dell'Iva, non si riscontra nelle imposte dirette ove di norma il contribuente di fatto (il soggetto che è tenuto a sopportare il peso dell'imposta) coincide con il contribuente di diritto (il soggetto che pone in essere gli adempimenti strumentali alla realizzazione dei presupposti oggettivo e soggettivo).

In effetti, la dicotomia residente nella struttura Iva, si verifica, anche se in diverse modalità, anche nella materia delle imposte dirette,¹³⁵ ove il legislatore,

¹³⁵ La giurisprudenza di legittimità (Corte di Cassazione, sentenza n. 20752/2008), eseguendo un parallelismo tra l'Iva e le imposte dirette, ha posto in luce le differenze terminologiche tra le definizioni dell'Iva e le corrispondenti delle imposte dirette, evidenziando che solo nel primo caso il soggetto passivo non è inciso dal tributo.

analogamente, ha imposto a terzi di riscuotere (temporaneamente) il tributo da parte di terzi (ciò che accade, ad esempio, per i redditi di lavoro dipendente o per i redditi professionali, nell'ipotesi di sostituzione) con la ritenuta: il soggetto che deve corrispondere un reddito, trattiene per conto del percettore una parte dell'imposta da questi dovuta (ritenuta) ed è obbligato a versarla allo stato. Il soggetto che trattiene l'imposta (sostituto) si trova in una condizione non molto diversa dal soggetto passivo dell'Iva, poiché, analogamente a questi, trattiene un tributo dovuto da terzi in ragione di una relazione giuridico-reddituale intercorrente tra i due ed è tenuto successivamente a versarla allo stato per conto del percettore (sostituito). Tuttavia, nel campo delle imposte dirette, non è mai stata prospettata in dottrina una ipotesi di capacità contributiva manifestata dal sostituto, solo per il suo ruolo nel meccanismo impositivo del tributo diretto.

E' dunque indubbio che la stragrande maggioranza dei problemi interpretativi nasce dalla dicotomia tra aspetto giuridico-formale ed aspetto economico sostanziale¹³⁶ del tributo.

L'eccessiva enfasi su aspetti giuridici dell'imposizione emersa in dottrina, meno presente nei modelli anglosassoni, ha dunque condotto, in ambito nazionale, a ricostruzioni molto complesse ed articolate, che spesso hanno sopravvalutato gli aspetti formali del tributo a scapito di quelli sostanziali e delle sue finalità.

14. La rideterminazione dei presupposti oggettivo e soggettivo nella ricostruzione economico-sostanziale

Circa il perché il legislatore abbia voluto utilizzare l'espressione "operazioni imponibili", in luogo del presupposto dell'imposta, la *ratio legis* di tale scelta dovrebbe essere riconducibile alle peculiarità del meccanismo applicativo ed

¹³⁶ Sul ruolo dell'aspetto territoriale, che diversamente da presupposto, dovrebbe meglio essere definito quale mero criterio di localizzazione della fattispecie impositiva, sia consentito rinviare a L. COGLIANDRO, *Il diritto alla detrazione per le operazioni passive afferenti ad operazioni attive non territorialmente rilevanti nello Stato membro*, in Riv. Dir. Trib., n. 4/2010, IV, 115-133.

impositivo dell'Iva, la sua analisi ci dovrebbe consentire di individuare la differenza tra i soggetti passivi, in senso formale, e soggetti, diversi dai primi che, invece, vengono ad essere effettivamente colpiti dal tributo.¹³⁷

In tale contesto, il ruolo della “rivalsa”, prevista dall’art. 18 del decreto nazionale, secondo cui “il soggetto che effettua la cessione di beni o prestazione di servizi imponibile deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o committente” ci consente di evidenziare che in seguito all’applicazione del suddetto istituto, definito altresì “addebito”, il contribuente effettivamente colpito dal tributo non è il soggetto titolare della “operazione imponibile”, ma un diverso soggetto, estraneo peraltro all’applicazione della normativa, e cioè il consumatore finale. Ciò premesso, si deve rilevare che l’operazione imponibile, così come individuata dal decreto nazionale, rappresenta un fatto giuridico effettivamente scollegato da un criterio di capacità contributiva,¹³⁸ tuttavia, posto che tale è l’operazione individuata dal legislatore ai fini della soggezione all’imposta, ne consegue che la stessa rappresenta un fatto giuridicamente rilevante, poiché al suo verificarsi, secondo le previsioni del decreto, conseguono una pluralità di conseguenze giuridiche, facenti capo al soggetto passivo del tributo, sia pure con la finalità di incidere il tributo sul diverso soggetto prima individuato e cioè sul consumatore finale. L’individuazione, da parte del legislatore, dell’operazione imponibile in luogo del “presupposto dell’imposta” è dunque strumentalmente collegata alla dissociazione tra aspetto giuridico ed aspetto economico che

¹³⁷ In tal senso, FERLAZZO NATOLI, cit., 9-10, il quale ai fini della individuazione delle operazioni imponibili richiama PARLATO, op. cit., par. 2, secondo cui “le operazioni imponibili nell’IVA sono caratterizzate dalla circostanza che un certo accadimento – obiettivamente identificato dalla normativa secondo il combinato disposto degli artt. 1 e 2, 1 e 3, 1 e 67 – si verifichi tranne che per le importazioni, tra soggetti dotati di determinate qualificazioni giuridiche. Segnatamente, l’operazione imponibile, guardando all’aspetto materialistico del verificarsi della fattispecie, si realizza sempre tra due categorie di soggetti, cedenti e cessionari, prestatori e soggetti a cui favore la prestazione è resa. Rilevazioni di stretto diritto positivo consentono di determinare quale categoria di soggetti sia destinata ad assumere la situazione giuridica di “soggetto passivo”; di decidere circa l’esistenza di eventuali obblighi, diritti o responsabilità che, nell’accertamento e nelle sanzioni, facciano capo all’una o all’altra categoria di soggetti e di fissarne le condizioni; di delineare le relazioni, giuridicamente rilevanti tra le due categorie di soggetti e tra ciascuna di esse ed il fisco”.

¹³⁸ In tal senso, FERLAZZO NATOLI, cit., 10.

caratterizza l'imposta, e dunque in tale riflessione l'elemento della capacità contributiva assume un ruolo fondamentale, anzi decisivo nella predisposizione del testo normativo poiché era impossibile adottare l'espressione presupposto di fatto dell'imposta, in quanto tale utilizzo è possibile solo quando esiste un collegamento diretto attraverso lo strumento della capacità contributiva col soggetto passivo.

Consegue a quanto appena evidenziato che una disposizione sul presupposto dell'imposta avrebbe dovuto far riferimento, nella normativa sull'IVA, al "consumo", ma una tale soluzione avrebbe portato all'individuazione di un soggetto passivo che nella struttura dell'imposta comunitaria e nazionale non interviene in alcun modo nel meccanismo applicativo dell'imposta, in termini giuridici, e dunque si rileva da tale angolazione la peculiarità caratteristica dell'imposta rispetto alle imposte sul reddito laddove non esiste alcuna dissociazione tra soggetto titolare della situazione giuridica soggettiva passiva e soggetto che ha posto in essere il presupposto di fatto dell'imposta e che subisce l'onere tributario, dissociazione che rappresenta invece la peculiarità caratteristica della struttura dell'Iva, in cui il soggetto passivo è colui il quale esercita l'attività economica mentre il consumatore finale è colui il quale subisce effettivamente l'aggravio del tributo in senso economico.¹³⁹

Il consumo, quale fatto indicatore di capacità contributiva, manifestata in forma indiretta, assume una sua propria giustificazione costituzionale compatibile con l'art. 53 della Costituzione, e rende dunque la posizione dei soggetti passivi di diritto (c.d. Soggetti passivi rappresentati dalle imprese, ovvero dagli esercenti arti e professioni) meramente strumentale rispetto all'assolvimento dell'onere impositivo.

Eseguita tale premessa, dunque, si rileva che il soggetto che deve essere tenuto a sopportare il peso dell'imposta, sia pure per effetto di una serie di adempimenti

¹³⁹ In tal senso, cfr., FERLAZZO NATOLI, cit., p. 10-11. Sul tema della "soggettività passiva" e della "rivalsa", PARLATO, op.cit., evidenzia che "le cessioni di beni sono imponibili se colui che cede il bene riveste la qualifica di imprenditore o esercente un'arte o una professione".

posti in essere da soggetti esercenti attività è il consumatore finale. In tal modo, gli esercenti arti e professioni sono dei meri “sostituti d'imposta” mentre il consumatore finale è il “sostituito” eseguendo un parallelismo con la materia delle imposte dirette.¹⁴⁰

Il presupposto oggettivo dell'iva dovrebbe dunque concretizzarsi nella effettuazione di un consumo (presupposto oggettivo) da parte di un consumatore finale (soggetto passivo effettivo dell'imposta).

Consegue a quanto finora esposto che il presupposto soggettivo, individuato sotto l'aspetto giuridico formale dall'esercizio di imprese ovvero di arti e professioni è dato, nell'aspetto economico sostanziale, proprio dalla negazione del predetto presupposto e dunque dal “non esercizio di imprese, ovvero di arti e professioni”, consistenti nell'essere, di norma, un consumatore finale e dunque un soggetto che acquista non nell'esercizio di un'attività economica, ma per spese personali.

Il presupposto oggettivo, allo stesso modo, che sotto l'aspetto giuridico formale è dato dalla cessione di beni o dalla prestazioni di servizi, dal punto di vista economico è dato dall'effettuazione di un consumo, e dunque da una indiretta manifestazione di ricchezza e di capacità contributiva (caratteristica delle imposte indirette).

Il presupposto territoriale si localizzerà nel territorio dello Stato ove si manifesterà la capacità contributiva indirettamente esplicitata dal consumatore con il proprio acquisto e dunque, tendenzialmente, nel luogo di consumo.¹⁴¹

Così argomentando, dovremmo configurare una vera e propria dissociazione tra il modello giuridico normativo di imposta ed il modello teorico fondato su una chiave di lettura economica.

Se, sulla base delle norme della direttiva, l'imposta si applica alle cessioni di beni e prestazioni di servizio (presupposto oggettivo), effettuati nell'esercizio di

¹⁴⁰ Su tale parallelismo *cfr.*, Cassazione, sentenza 20752/2008.

¹⁴¹ Tal è peraltro il criterio ispiratore della nuova direttiva n. 8 del 12 febbraio 2008, secondo cui, come criterio fondamentale ai fini dell'individuazione del luogo di tassazione, “il luogo di imposizione dovrebbe essere, di norma, il luogo in cui avviene il consumo effettivo”, tuttavia l'applicazione di tale principio comporterebbe l'introduzione di alcune deroghe “per ragioni sia politiche sia amministrative”.

imprese, ovvero di arti e professioni (presupposto soggettivo) nel territorio dello stato (criterio di localizzazione territoriale), dovremmo concludere che tale ricostruzione è una ricostruzione che assume significato esclusivamente dal punto di vista delle obbligazioni giuridico-formali sottostanti ma non dal punto di vista impositivo, inteso come individuazione del fatto generatore del tributo (sostanziale e non formale) e del soggetto tenuto ad assolverlo.

I presupposti impositivi (oggettivo e soggettivo) possono dunque essere ridefiniti passando dal momento giuridico-formale al momento economico-sostanziale: se è vero che la finalità dell'imposizione è la tassazione del consumo, il presupposto oggettivo, in senso sostanziale, deve essere individuato nella effettuazione di un consumo, mentre il presupposto soggettivo, va individuato in capo al soggetto che lo ha posto in essere, e segnatamente al consumatore finale, e dunque a chi non utilizza l'acquisto nell'esercizio di un'impresa, ovvero di un'arte o professione.

15. L'atteggiamento dell'imposta negli scambi internazionali. L'elemento territoriale quale criterio di localizzazione delle operazioni finalizzato all'imposizione al consumo.

Nell'ambito degli scambi internazionali, il principio è dell'imposizione per le importazioni da chiunque effettuate¹⁴² non essendo necessaria, dunque, l'esistenza del presupposto soggettivo in senso tradizionale (esercizio di imprese, ovvero di arti o professioni). Al contrario, per le operazioni verso l'esterno, si procede alla detassazione delle c.d. "cessioni all'esportazione" ovvero operazioni "non imponibili",¹⁴³ ovvero prive del presupposto territoriale, secondo la definizione

¹⁴² Art. 1 del DPR 633/72.

¹⁴³ A decorrere dal 1 gennaio 1993, anno di soppressione delle barriere doganali, i beni inviati da uno stato comunitario all'altro non si considerano più importati o esportati ma semplicemente spediti e ricevuti, mentre le nozioni importazioni ed esportazioni sono riferite solo agli scambi con paesi extraeuropei.

normativa nazionale, ovvero ancora “esenti” dall’Iva secondo la terminologia delle direttive.

Le operazioni in esame, secondo le previsioni del decreto nazionale, sono soggette agli obblighi di fatturazione, registrazione e dichiarazione poiché entrano in pieno nel meccanismo impositivo dell’Iva anche se da altra angolazione e cioè consentendo la detrazione del tributo assolto sugli acquisti effettuati ed afferenti alle suddette operazioni.

Le operazioni non imponibili, infatti, rientrano nel campo di applicazione dell’Iva, riguardando beni esistenti nel territorio dello Stato e dando luogo ad obblighi formali assolutamente incompatibili con il concetto di “operazione esclusa”; le stesse, hanno la medesima natura delle operazioni che venivano considerate escluse dal campo di applicazione dell’Iva per difetto di territorialità¹⁴⁴ in conseguenza della identica applicazione del principio di destinazione in ambito comunitario, che comporta l’analogo effetto della extraterritorialità dell’imposizione (da effettuarsi “a destino”) congiuntamente alla conservazione territoriale della detrazione, di recente ribadite dalla Corte di Giustizia.¹⁴⁵

Il regime di non imponibilità (definito, nell’accezione comunitaria, di “esenzione” ove il termine esprime una tipologia di operazioni più ampia rispetto alla definizione nazionale) comunemente considerato un mezzo per l’attuazione del principio di destinazione,¹⁴⁶ ha assunto una diversa denominazione e qualificazione in seguito all’abolizione delle barriere doganali intracomunitarie in quanto, in ambito nazionale (D.L. 331/93) tali operazioni vengono definite acquisti o cessioni intracomunitarie: in seguito a tali modifiche normative, le

¹⁴⁴ I due tipi di operazioni richiamate venivano invece considerate di diversa natura. LUPI, *Le imposte sui redditi, sul valore aggiunto e sui trasferimenti*, Milano, 1991, 290; tuttavia, è stato evidenziato che anche le operazioni prive del requisito territoriale, così come le operazioni non imponibili, danno diritto alla detrazione per effetto della deroga all’indetraibilità dettata dalla norma della direttiva art. 17, n.3, lett. a), che è stata trasposta nell’ordinamento nazionale all’art. 19, comma 3 lett. c). Le due categorie appartengono dunque alla stessa famiglia di operazioni ed hanno la stessa natura, con la mera differenza che in genere differiscono sul presupposto oggettivo, appartenendo le prime alle cessioni di beni e le seconde alle prestazioni di servizi.

¹⁴⁵ Corte di Giustizia, causa C-377/08, EGN.

¹⁴⁶ E, specularmente, le importazioni sono imponibili in applicazione dello stesso principio.

operazioni non imponibili in senso stretto sono, dunque, quelle eseguite al di fuori del territorio CEE, peraltro anche in Stati nei quali l'importazione non è gravata da alcun tributo.

A prescindere dalla definizione letterale (non imponibilità nel decreto nazionale ovvero esenzione nel linguaggio comunitario) la effettuazione di operazioni verso l'estero, di norma, non è soggetta all'applicazione del tributo atteso che il consumo effettivo dei beni e servizi in argomento avverrà in uno Stato terzo e tale aspetto del meccanismo di funzionamento dell'imposta è un'ulteriore conferma della natura di imposta sul consumo dell'Iva la quale nei rapporti internazionali soggiace al c.d. principio di destinazione.

In forza del suddetto principio, i beni e servizi esportati vengono detassati, per essere soggetti all'imposizione nel paese di destinazione, il quale assoggetta a tributo i beni al momento della loro importazione con l'aliquota ivi vigente, onde evitare possibili discriminazioni rispetto agli analoghi prodotti nazionali, come previsto anche dalla normativa comunitaria; viene contestualmente conservato, coerentemente con la natura dell'imposta, il diritto di detrazione dell'imposta assolta in via di rivalsa al momento dell'acquisto dei beni e dei servizi impiegati per la realizzazione delle operazioni destinate verso l'estero.¹⁴⁷

16. Le criticità territoriali dell'imposta negli scambi intracomunitari: principio di origine o di destinazione?

Le operazioni intracomunitarie sono disciplinate nell'ambito della Sesta direttiva, la quale contiene un titolo XVI bis, intitolato «Regime transitorio di tassazione degli scambi tra Stati membri», introdotto dalla direttiva del Consiglio 16

¹⁴⁷ Secondo la quale, come evidenziato, le operazioni in argomento vengono definite "esenti" anziché "non imponibili", anche se, indipendentemente dalla definizione, come evidenziato, accordano il diritto a detrazione del tributo assolto sugli acquisti. La problematica che emerge in relazione all'istituto delle esenzioni, dunque, assume ben diverso tenore alla luce della direttiva comunitaria, laddove all'istituto in esame non è inscindibilmente collegata la preclusione al diritto di detrazione che rappresenta, pare, una specificità della traduzione normativa nazionale.

dicembre 1991, 91/680/CEE, che completava il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modificava, in vista della soppressione delle frontiere fiscali, a far data dal 1 gennaio 1993, la direttiva 77/388/CEE.

Con il citato regime, le tassazioni all'importazione e le detassazioni all'esportazione negli scambi fra gli Stati membri sono state soppresse definitivamente (secondo e terzo 'considerando' della suddetta direttiva). L'applicazione del regime transitorio si è resa necessaria dopo aver rilevato l'insussistenza delle condizioni per l'applicazione del principio dell'imposizione nello Stato membro di origine dei beni ceduti senza compromettere il principio dell'attribuzione del gettito fiscale allo Stato membro in cui ha luogo il consumo finale,¹⁴⁸ pertanto con esso è stato individuato un nuovo fatto generatore dell'imposta, ossia l'acquisto intracomunitario di beni ('considerando' dal settimo al decimo della direttiva 91/680).

In virtù del predetto regime, ogni acquisto intracomunitario tassato nello Stato membro di destinazione della spedizione o del trasporto intracomunitario di beni, ai sensi dell'art.28bis, n.1, lett.a), primo comma, della Sesta direttiva comporta come corollario una cessione esente nello Stato membro di partenza di detta spedizione o di detto trasporto, ai sensi dell'art.28 quater, parte A, lett. a), primo comma, della medesima direttiva.¹⁴⁹ Ne consegue che l'esenzione¹⁵⁰ di una cessione intracomunitaria correlata ad un acquisto intracomunitario permette di evitare la doppia imposizione e, pertanto, di rispettare il principio della neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA.

L'esenzione, da parte dello Stato membro di partenza, della cessione che dà luogo alla spedizione o al trasporto intracomunitario, completata dal diritto a detrazione o dal rimborso dell'Iva pagata a monte in tale Stato membro, e la speculare

¹⁴⁸ Sentenze 27 settembre 2007, causa C-409/04, Teleos e a., punto 36; causa C-146/05, Collée, punto 22; causa C-184/05, Twoh International, punto 22, nonché 22 aprile 2010, cause riunite C-536/08 e C-539/08, X e fiscale eenheid Facet–Facet Trading, punto 30.

¹⁴⁹ In tal senso, sentenza 6 aprile 2006, causa C-245/04, EMAG Handel Eder, punto 29

¹⁵⁰ Mentre nella normativa comunitaria si parla di "esenzioni" delle cessioni intracomunitarie, nella normativa inglese le stesse vengono considerate ad aliquota zero sui presupposti previsti dalla normativa inglese per le cessioni intracomunitarie.

tassazione, da parte dello Stato membro di destinazione, dell'acquisto intracomunitario, assicura una chiara delimitazione dei poteri impositivi degli Stati membri interessati.¹⁵¹

L'abolizione delle frontiere e delle barriere doganali, ha determinato dunque la necessità di apportare alcuni correttivi di natura amministrativa e procedurale, con la conseguenza che la libera circolazione delle merci all'interno dell'area comunitaria sotto il profilo commerciale e l'impossibilità di qualificare gli scambi tra paesi membri (c.d. scambi intracomunitari) quali "importazioni" od "esportazioni" ha visto la nascita di una disciplina specifica e settoriale del tributo (in Italia, D.L. 331/93), ove tuttavia continuano ad applicarsi i principi relativi agli scambi internazionali, nonostante l'esistenza di un'area economica unitaria.¹⁵²

Nell'ambito degli scambi intracomunitari, sono dunque rimasti in vigore, nella sostanza, i medesimi principi previsti per le operazioni internazionali in presenza delle barriere doganali;¹⁵³ ma ciò nella prospettiva di passare, in futuro, all'adozione del c.d. "principio di origine", caratteristico degli scambi all'interno di un territorio unitario. Non è dunque mutato il principio di fondo (di destinazione) e, conseguentemente, si continuano ad assoggettare all'imposta i beni in entrata, provenienti dagli altri paesi comunitari, con l'aliquota vigente nel

¹⁵¹ In tal senso, sentenza 6 aprile 2006, causa C-245/04, EMAG Handel Eder, Racc. pag. I-3227, punti 30 e 40. Per quanto riguarda gli scambi intracomunitari, sottoposti al D.L. 331/93 fino all'entrata in vigore del regime definitivo, l'imposta viene auto liquidata dal cessionario, il quale integra le fatture estere pervenute senza imposta, indicando separatamente il tributo dovuto all'interno dello stato secondo le modalità previste per le operazioni interne. Allo stesso tempo, l'operazione verrà registrata quale acquisto, e dunque competerà al cessionario la detrazione dell'imposta relativa all'acquisto intracomunitario attraverso la registrazione delle stesse fatture anche nel registro degli acquisti.

¹⁵² Sull'applicazione dell'Iva nelle operazioni intracomunitarie, cfr., M. MANDO', G. MANDO', *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, ventesima edizione 2001, CENTORE, 1 gennaio 1993. *Guida pratica all'Iva comunitaria*, Milano, 1993; FAZZINI, *Le recenti modifiche in materia di Iva nel settore degli scambi internazionali*, in *Rass. Trib.*, 1997, p. 327 e ss.; FAZZINI, *Il principio di territorialità nel tributo sul valore aggiunto*, Cedam, Padova, 1995; FAZZINI, *Iva Intracomunitaria, tratto da "Atti del Convegno Anti"*, Firenze, 18 febbraio 1994, in allegato a Il fisco, 1994, p. 6906 e ss.

¹⁵³ Il meccanismo di funzionamento del tributo in relazione agli scambi internazionali e l'applicazione del principio di destinazione funzionava con riferimento ai confini nazionali degli stati membri sino al 31 dicembre 1992, esistendo fino a tale data anche una demarcazione territoriale effettiva tra i predetti Stati.

paese d'ingresso, con la finalità di rispettare, in assenza di una completa armonizzazione del sistema di imposizione sul valore aggiunto all'interno della Comunità, la parità di trattamento con i prodotti nazionali, e contemporaneamente preservare il principio di attribuzione del tributo al paese ove avviene il consumo e ha luogo la detrazione.

La coerenza di tale scelta legislativa può essere compresa avendo presente la natura ancora incompiuta del processo di armonizzazione dell'Iva comunitaria, non tanto sotto il profilo giuridico, in quanto il complesso normativo è nella sua struttura fondamentale, sostanzialmente analogo in tutti gli Stati, quanto piuttosto sotto il profilo economico, attesa la mancata convergenza delle aliquote, i rischi distorsivi ed i meccanismi di compensazione, ciò che rende ancora “ibrida” l'applicazione e la struttura dell'Iva negli scambi intracomunitari.

Ed infatti, l'esistenza di un'area economica unitaria, quale è quella comunitaria dopo l'abolizione delle barriere doganali, richiederebbe l'applicazione del principio di origine, rimanendo il bene all'interno di un unico territorio individuabile nel mercato comunitario, cosicché non vi dovrebbe essere alcun discrimine tra la cessione dei beni o la prestazione di servizi all'interno dello stato membro ovvero nei confronti di un altro, ma sempre all'interno del territorio comunitario.

Tuttavia l'applicazione del suddetto principio avrebbe comportato alcuni inconvenienti, ed infatti esso, presupponeva un sistema di tassazione Iva completamente omogeneo in tutti gli stati membri dell'Unione Europea, ancora non esistente a causa delle differenze nelle aliquote, nelle detrazioni e nei regimi di esenzione che comportano numerose complicazioni; in particolare, l'adozione del suddetto principio presupponeva una forte convergenza delle aliquote Iva, altrimenti la finalità di non distorcere il mercato non sarebbe stata rispettata a causa della diversa incidenza, sul prezzo dei beni, della diversa aliquota, la quale, avrebbe reso più o meno competitivo il bene sul mercato: in tal modo l'imposta si sarebbe posta in contrasto con i principi del Trattato.

Infatti l'introduzione del principio di tassazione nel paese di origine avrebbe determinato, in relazione agli scambi intracomunitari, il diritto alla detrazione in capo al cessionario del tributo assolto in via di rivalsa in relazione agli acquisti intracomunitari effettuati dall'altro stato membro, con l'aliquota da questo applicato e riversato tuttavia all'altro stato membro, pregiudicando così la corrispondenza nazionale tra tributo assolto e tributo detratto.

Al fine di evitare il suddetto inconveniente e dunque consentire, nonostante il meccanismo della detrazione, l'integrale attribuzione dell'imposta allo stato membro in cui avviene il consumo, si era proposta l'applicazione di un sistema di stanza di compensazione centrale (clearing house) gestita dai servizi della Commissione e finalizzata a quantificare il rimborso dovuto dai paesi "esportatori netti" ai paesi "importatori netti",¹⁵⁴ ovvero quale soluzione alternativa successivamente proposta¹⁵⁵ l'ipotesi dell'applicazione parziale del principio di origine, limitata ai soli scambi intervenuti tra soggetti passivi, ciò con la finalità di limitare la necessità del ricorso alla procedura di compensazione – e la sostituzione della "clearing house" con un meccanismo fondato sulla comunicazione dei dati statistici relativi agli scambi intracomunitari, ma anche tale soluzione non è stata condivisa in quanto non ritenuta affidabile.

Cosicché, non ritenendosi applicabili le soluzioni ipotizzate, si lasciò tutto come prima, e dunque, nonostante l'abolizione delle barriere doganali, si continuò ad applicare il principio di destinazione, sulla base di un regime che doveva essere, nelle intenzioni del legislatore comunitario, transitorio¹⁵⁶ in forza del quale il principio di tassazione all'origine si applica solo alla marginale ipotesi relativa

¹⁵⁴ Secondo quanto previsto dal "piano Cockfield" presentato dalla Commissione nel 1987 e poi accantonato.

¹⁵⁵ Pacchetto presentato dalla Commissione al Consiglio nel maggio del 1989.

¹⁵⁶ Uno dei casi che sembra rispettare il "detto" italiano, in voga nell'ambiente giuridico, secondo cui "nulla è più definitivo del transitorio": il suddetto regime, originariamente previsto fino al 31 dicembre 1996, è stato oggetto di ripetute proroghe ed è attualmente ancora in vigore; inoltre le modifiche apportate dalla direttiva n. 2008/8/CE sulla territorialità delle prestazioni di servizi, in vigore dal 1 gennaio 2010, sembrano allontanare ancora da tale obiettivo.

agli acquisti eseguiti dai privati comunitari in occasione di soggiorni in altri paesi comunitari e dunque, nella sostanza, in veste di consumatori finali.

CAPITOLO SECONDO

Il diritto di detrazione, ed il suo esercizio, nell'impianto normativo nazionale e comunitario

Parte I - Il diritto di detrazione

1. La natura, la funzione e le caratteristiche del diritto di detrazione nel sistema dell'Iva

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

Se, attraverso l'istituto della rivalsa (altrimenti conosciuta come "addebito"), il soggetto passivo del tributo scarica il peso della stessa, con l'istituto della detrazione acquisisce un "credito" per l'imposta addebitatagli con la rivalsa. Tale credito consente ai soggetti Iva di non essere "colpiti" dal tributo, naturalmente destinato al consumatore finale. L'essenza dell'Iva europea è, dunque, la deduzione dell'imposta sugli acquisti da parte dei soggetti "non consumatori".¹⁵⁷ Il diritto di detrazione, infatti, è l'elemento che qualifica l'Iva quale imposta plurifase non cumulativa,¹⁵⁸ conferendole il carattere della neutralità nelle fasi di produzione e di scambio anteriori al consumo. Il suo corretto esercizio da parte di

¹⁵⁷ TERRA-WATTEL, *European Tax Law*, The Netherlands, 2008, p. 173.

¹⁵⁸ Sull'argomento, ancora, R. MICELI, *Il recupero dell'Iva detraibile tra principi comunitari e norme interne*, in *Rassegna Tributaria* n. 6-2006, 1874; A. PACE, *Il diritto di detrazione*, in AA.VV., "L'imposta sul valore aggiunto", Torino, 2001, pag. 299.

tutti i soggetti che intervengono nelle fasi della produzione e della commercializzazione è fondamentale in quanto consente di raggiungere l'obiettivo cui l'imposta è preordinata e segnatamente la tassazione effettiva in capo al consumatore finale.

Nell'ambito della Sesta direttiva comunitaria, la norma cardine relativa al diritto di detrazione è contenuta nell'art. 17, n. 2, della VI direttiva, il quale prevede che “nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati ai fini di sue operazioni soggette all'imposta, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore [...] l'imposta dovuta o assolta all'interno del Paese per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da altro soggetto passivo”. La Corte di Giustizia ha più volte sottolineato che la detrazione deve potersi realizzare nei termini e con le modalità sancite dalla VI Direttiva, all'art. 17, paragrafi 1 e 2. L'applicabilità diretta delle suddette disposizioni nell'ordinamento nazionale, consegue alla circostanza che il diritto alla detrazione rappresenta una posizione giuridica soggettiva tutelata dall'ordinamento comunitario.

Nell'ambito della normativa comunitaria, la direttiva attualmente in vigore (112/2006), all'art. 167, rubricato “Origine e Scopo del diritto di deduzione”¹⁵⁹ evidenzia che il diritto di deduzione sorge quando l'imposta deducibile diventa esigibile, e dunque, in linea generale, al momento dell'emissione della fattura.¹⁶⁰

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

L'immediatezza della detrazione attiene alle modalità di esercizio del diritto che sono ancorate al momento in cui l'operazione è stata realizzata, anche se il diritto

¹⁵⁹ Per un'analisi sull'origine e sullo scopo del diritto di detrazione, cfr., TERRA-WATTEL, cit., p. 173-185

¹⁶⁰ Sul momento di effettuazione delle operazioni e sui casi specifici la direttiva 112/2006 (TITOLO VI) stabilisce dei criteri generali e delle facoltà disciplinari accordate agli Stati membri; la disciplina nazionale è dettata dall'art. 6 del DPR 633/72.

stesso potrà essere esercitato fino al secondo anno successivo a quello in cui è sorto.¹⁶¹

La simmetria esistente sia in termini temporali, sia in termini funzionali, tra nascita del diritto di detrazione ed esigibilità,¹⁶² comporta che il primo diritto sorge, in conseguenza delle modifiche intervenute dal DPR 322/98, di regola, al momento di effettuazione dell'operazione, cioè, in sostanza, al momento dell'acquisto del bene o del servizio.

Tale caratteristica, vigente nell'ordinamento interno in applicazione dei relativi precetti comunitari¹⁶³ evidenzia il principio della detrazione immediata, in forza del quale il soggetto passivo può esercitare il diritto di detrazione già all'atto

¹⁶¹ Va evidenziato che anteriormente alle modifiche normative in vigore dal 1998, l'orientamento della giurisprudenza di legittimità era più restrittivo, ed infatti, la Corte di Cassazione affermava (sentenza n. 1029 del 28/1/2002), che "Ai sensi dell'art. 28, quarto comma, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, il contribuente perde il diritto alle detrazioni non computate per i mesi di competenza, e neppure in sede di dichiarazione annuale. In caso di mancata presentazione della dichiarazione annuale viene infatti a perdersi definitivamente il diritto di avvalersi delle eccedenze maturate a credito per quell'anno portandole in detrazione negli anni successivi, dal momento che l'omessa dichiarazione vale, a fortiori, come mancato computo". Ed infatti, in base all'orientamento anteriore, ai sensi dell'articolo 28 del Dpr n. 633/72, il diritto alla detrazione si perdeva nell'ipotesi in cui l'imposta non fosse stata computata né nel mese di competenza, né in sede di dichiarazione annuale (Cassazione, sentenze n. 544 del 1997 e n. 2063 del 1998).

L'esercizio del diritto presuppone la dichiarazione ed infatti, come evidenziato dalla sentenza n. 17158 del 23 agosto 2005 della Corte, nell'ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione, non sussiste la possibilità del riconoscimento di effetti favorevoli per il contribuente, in quanto la lettera e la *ratio* dell'articolo 37 del Dpr 633/72 "inducono a ritenere che la dichiarazione annuale costituisce l'unico strumento infettibile per riconoscere il diritto alla detrazione dell'imposta. [...] La dichiarazione, tra le altre funzioni, ha quella di rappresentare la liquidazione definitiva del debito o del credito dell'Amministrazione, che è così messa nella condizione di esercitare gli opportuni controlli, sicché la sua mancanza assegna automaticamente il potere di accertamento induttivo". Il principio non è mutato, proseguiva la Corte, in seguito alle modifiche normative in tema di dichiarazione, a seguito dell'entrata in vigore del Dpr n. 322 del 1998 (nello stesso senso, Cassazione, sentenze n. 14505 del 19/11/2001 e n. 14903 del 23/11/2001).

¹⁶² La simmetria tra nascita del diritto alla detrazione da parte del soggetto passivo ed esigibilità dell'imposta da parte dell'erario, appartiene al patrimonio giuridico dei paesi membri in recepimento del principio comunitario; ad esempio, con riferimento all'ordinamento belga, in virtù degli artt. 17 e 22 del Code de la TVA, cfr. *Commentaire Generale et contacts avec l'administration*, Kluwer, 759.

¹⁶³ Cfr. art. 17, par. I, Sesta direttiva. Sul punto, cfr., Corte di Giustizia, sentenza 14 febbraio 1985, causa C-268/83, ROMPELMAN, cit; sentenza 29 febbraio 1996, causa C-110/94, INZO, in Riv.dir. Trib., 1996, II, p. 893 e ss., con nota di MELIS, *Atti preparatori, esercizio di attività economiche e detrazione Iva*, cit.; sentenza 15 gennaio 1998, causa C-37/95, Ghent Coal Terminal, in Rass. Trib., 1999, p. 305, con nota di GIORGI, *L'effettuazione di operazioni nel campo di applicazione dell'Iva nell'attribuzione della soggettività passiva e del diritto alla detrazione d'imposta: profili comunitari ed interni*, cit."

dell'acquisto del bene o servizio, senza attendere il suo concreto utilizzo nell'ambito dell'attività esercitata, e, oltre a ad avere una rilevanza pratica riconducibile alla semplificazione dell'applicazione del tributo, sotto un profilo oggettivo evidenzia anche il rispetto del principio di neutralità dell'imposta, atteso che se così non fosse il soggetto dovrebbe attendere il momento successivo per poter esercitare il proprio diritto con la conseguenza che la neutralità, in tale ultimo caso, sarebbe differita e mediata.

Il diritto alla detrazione è inoltre integrale nel senso che deve riguardare tutte le imposte assolute dal contribuente (o dovute o a lui addebitate a titolo di rivalsa) nell'esercizio della propria attività economica, con la conseguenza, già evidenziata, che limitazioni al diritto alla detrazione devono rispettare rigorose regole comunitarie e sono tassative ovvero legate ad eventi straordinari.

Conseguentemente, immediatezza ed integralità, nei sensi appena richiamati, "assistono" il diritto alla detrazione per raggiungere la finalità di tassazione del consumo finale, attraverso l'elemento caratterizzante l'imposta e coerente con il principio di parità di trattamento: la neutralità.

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

Il diritto alla detrazione è dunque il più generale, e se assunto in senso stretto, cioè nel senso del diritto nascente dall'operazione, è il più importante in quanto è il primo ad emergere ed è quello che pone le basi per la nascita delle successive posizioni soggettive da esso conseguenti, come ad esempio il diritto al rimborso, che rappresenta conseguentemente una posizione giuridica soggettiva subordinata

rispetto al diritto di detrazione,¹⁶⁴ rappresentandone una specifica modalità di esercizio.

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

La soggettività passiva d'imposta, postulata dalla norma citata, non è, di per sé condizione sufficiente per conferire il diritto di detrazione dell'imposta assolta a monte, atteso che a tal fine è necessario che sussistano le ulteriori condizioni richieste dalla Direttiva per l'esercizio del diritto, in particolare la condizione dell'inerenza¹⁶⁵ dell'acquisto o dell'importazione di beni e servizi all'attività esercitata; dell'afferenza, in termini dell'impiego dei beni e servizi per l'effettuazione di operazioni soggette ad imposta,¹⁶⁶ o a queste equiparate, e dell'esistenza di un sottostante elemento documentale (fattura)¹⁶⁷ riportante l'addebito dell'imposta assolta.

Il ruolo della detrazione nel sistema Iva non è in linea generale sostituibile con altri istituti giuridici: il meccanismo applicativo dell'imposta richiede l'immediata neutralizzazione dell'imposta assolta a monte e tale obiettivo può essere raggiunto

¹⁶⁴ Come evidenzia G. TABET, *Contributo allo studio del rimborso di imposta*, ed provv., Teramo, 1985, pag. 87, esiste una stretta correlazione fra diritto alla detrazione e diritto al rimborso, accentuata dall'influenza che la vicenda costitutiva del primo esercita sul secondo.

¹⁶⁵ Corte di Giustizia Ce, sentenza del 8 marzo 1988 sulla causa 165/86, Intiem; sentenza 14 febbraio 1985, causa 268/83, Rompelman

¹⁶⁶ Corte di Giustizia Ce, sentenza 6 aprile 1995, causa C-4/94 BLP G.

¹⁶⁷ Corte di Giustizia Ce, sentenza 13 dicembre 1989 Genius Holding, causa C-342/87.

solo con la detrazione (deduzione, nella terminologia della direttiva) dell'imposta assolta, secondo i caratteri dell'immediatezza e dell'integralità richiamati in precedenza; non è dunque sostituibile con l'istituto del rimborso perché ciò sarebbe contrario al meccanismo di funzionamento dell'imposta, si perderebbe certamente il carattere dell'immediatezza in quanto il soggetto passivo troverebbe soddisfazione solo in un momento successivo, e ciò, oltre a non essere previsto dalla normativa, non è ipotizzabile nemmeno in linea puramente teorica.

Il diritto alla detrazione è inoltre strumentale al calcolo dell'imposta dovuta¹⁶⁸ in quanto l'iva detraibile, corrispondente all'imposta assolta sugli acquisti, costituisce un credito d'imposta del contribuente da scomputare dall'iva dovuta, in quanto addebitata in via di rivalsa, e solo laddove il primo importo sia maggiore del secondo il saldo risultante costituirà un credito riportabile nel periodo di imposta successivo ovvero potrà, al ricorrere di determinate condizioni, essere oggetto di restituzione. La direttiva accorda agli Stati membri l'esercizio di tale facoltà, stabilendo che essi possono far riportare l'eccedenza al periodo successivo, o procedere al rimborso secondo modalità da essi stabilite (art. 183 della Direttiva).

L'eccedenza detraibile rappresenta dunque una grandezza ontologicamente diversa dall'Iva detraibile e nasce in un momento successivo rispetto a quello di effettuazione delle operazioni, e segnatamente in fase di liquidazione dell'imposta da versare (o da riportare quale credito a nuovo) nei confronti dell'Erario, pur costituendo, sotto tale aspetto, una legittimazione derivata nel senso che la giustificazione causale dell'eccedenza detraibile non può trovare la propria fonte che nel valore totale dei crediti maturati in relazione alle operazioni di acquisto effettuate. In tal modo, nel sistema Iva viene soddisfatta l'esigenza di rendere neutrale l'operazione nel momento in cui si realizza e alle condizioni sussistenti in tale momento.¹⁶⁹

¹⁶⁸ M. BASILAVECCHIA, *Situazioni creditorie del contribuente ed attuazione del tributo. Dalla detrazione al rimborso nell'imposta sul valore aggiunto*, ed provv., 2000, pag. 32.

¹⁶⁹ Così, R. MICELI, cit, 1876.

Infine, come si è visto, dal punto di vista dei rapporti internazionali, la direttiva di refusione ha ribadito che un soggetto passivo ha il diritto di dedurre dall'imposta addebitata in relazione alle sue forniture, l'imposta a lui addebitata in relazione ai beni e servizi acquistati, ovvero relativi ad acquisti intracomunitari, ovvero importati da paesi Extra-Ue.

2. La detrazione quale posizione creditoria del soggetto passivo

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

La trasposizione normativa della direttiva nel decreto nazionale, in termini di soggettività passiva, rivela il rispetto della struttura normativa prevista dalla direttiva, laddove il decreto nazionale prescrive che l'imposta è dovuta dai soggetti passivi (cfr. art. 17 del D.P.R. n. 633/72), applicando l'aliquota di cui all'art. 18 alla base imponibile corrispondente all'ammontare complessivo dei

corrispettivi relativi alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi. I soggetti passivi sono tenuti al versamento dell'imposta cumulativamente dovuta in relazione alle operazioni effettuate, al netto della detrazione prevista dall'art. 19 del decreto.

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

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

Da tale meccanismo emerge dunque il rapporto di mezzo a fine tra detrazione e neutralità dell'imposta, e la natura creditoria dell'istituto,¹⁷⁰ che dovrà essere tenuta presente in quanto rilevante sotto più profili dal punto di vista giuridico a favore del soggetto passivo e che riveste la finalità di addivenire ad un minor tributo da versare (cosiddetta "imposta netta"), in luogo di quello a debito, attraverso un meccanismo di compensazione tra debito e credito. Dalla somma algebrica delle predette voci può anche conseguire che l'imposta a credito sia superiore a quella a debito e dunque non via sia, dal punto di vista liquidatorio,

¹⁷⁰ In tale direzione, GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, cit.; FILIPPI, *L'imposta sul valore aggiunto*, in "Trattato di diritto tributario", diretto da Amatucci, IV, Padova, 1994, p. 239, secondo cui il credito del soggetto passivo rappresentato dal tributo addebitatogli all'atto dell'acquisto di beni e servizi "può qualificarsi come credito d'imposta in quanto è utilizzato per il pagamento di un tributo ed è destinato a compensarsi con un debito d'imposta"; RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, cit., pp. 393-394; TESAURO; *Istituzioni di diritto tributario, parte speciale*, cit., p. 206 e pp. 218-219

imposta da versare allo Stato, in quanto tale credito potrà essere richiesto a rimborso, al ricorrere di determinati presupposti, ovvero riportato a nuovo, e dunque utilizzato nel successivo periodo di imposta. La natura creditoria dell'imposta detraibile, si riscontra anche dal lato processuale, laddove l'amministrazione finanziaria contesti l'esistenza delle operazioni di acquisto sulla cui base viene invocato il diritto di detrazione: in tali ipotesi, una volta data tale prova dall'amministrazione, si verificherà l'inversione dell'onere probatorio a carico del soggetto passivo, che sarà tenuto, al fine di invocare il diritto di credito, a dimostrare l'esistenza delle operazioni,¹⁷¹ mentre, di norma l'onere probatorio di una maggiore pretesa impositiva incombe in capo all'amministrazione finanziaria.¹⁷²

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

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

¹⁷¹ In tal senso, sia consentito rinviare anche a COGLIANDRO, *L'onere della prova delle operazioni inesistenti*, in *Fiscalitax* n. 9/2009.

¹⁷² Come osserva FAZZINI, cit, 16, nota 34, "Non si pone pertanto con riguardo all'Iva, sia pure in termini di imposta e non di imponibile, un problema analogo a quello riscontrabile nel settore dell'imposizione diretta in presenza di ricavi e di rispettivi costi non contabilizzati, che in quella sede, dovendosi assumere a base imponibile il solo reddito, è da risolversi recuperando a tassazione non già l'ammontare lordo dei ricavi ma la differenza tra questi e i relativi costi".

proporzione alla prima categoria di operazioni (art. 173 della Direttiva). La direttiva fornisce il metodo di calcolo del pro-rata (art. 174) per determinare l'imposta deducibile. La regola principale è che il coefficiente di detrazione si determina in base ad una frazione che ha al numeratore l'ammontare totale del volume d'affari (al netto dell'Iva), relativo alle operazioni per cui l'Iva è detraibile, e al denominatore l'importo totale del volume d'affari, al netto dell'Iva, per l'anno solare. Inoltre, la direttiva detta numerose regole relative al diritto di detrazione, quali, ad esempio, la conservazione della fattura emessa in conformità alle norme previste ovvero del documento di importazione (art. 178 della direttiva).

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

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

Pertanto, prima delle innovazioni normative entrate in vigore nell'ordinamento interno, fatta eccezione per le ipotesi di rettifica della detrazione prevista dall'art.

19-ter del decreto nazionale, l'utilizzo effettivo del bene acquistato nell'attività economica era sostanzialmente irrilevante in quanto non era prevista la rettifica successiva della detrazione inizialmente operata, tanto è vero che la detrazione non veniva preclusa nell'ipotesi in cui il bene acquistato venisse invece impiegato in concreto per l'effettuazione di operazioni escluse dal campo di applicazione del tributo.¹⁷³ In ordine all'inerenza la giurisprudenza nazionale ha rilevato che l'art. 19 del DPR 633/72, deve essere interpretato nel senso che la detrazione è eseguibile non solo con riferimento agli atti che direttamente esprimano il raggiungimento del fine produttivo o commerciale dell'impresa, ma anche in relazione agli atti ulteriori, che siano configurabili come strumento normale per il conseguimento di quel fine, al quale siano legati da un rapporto di carattere funzionale non meramente occasionale.¹⁷⁴

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

In seguito a tali innovazioni è stata introdotta l'ulteriore novità di una provvisorietà della detrazione sconosciuta in precedenza in quanto nell'assetto pregresso era sufficiente il solo requisito di inerenza,¹⁷⁵ sebbene, a dire la verità, l'afferenza esisteva implicitamente nel sistema, poiché il tradizionale requisito di inerenza, inteso come idoneità del bene ad essere impiegato nell'attività d'impresa

¹⁷³ In tal senso, FAZZINI, cit., 74.

¹⁷⁴ In tal senso, Cassazione, sez. V, sentenza n. 9762 del 18/6/2003. Per una specificazione della questione con riferimento ad una fattispecie concreta, cfr., Commissione tributaria provinciale di Roma, sentenza 585/16/2004 del 05/10/2005, ove è stato rilevato che "alla luce di tale interpretazione deve ritenersi che i costi affrontati dai titolari di attività alberghiere per offrire alla clientela collegamenti più comodi con l'aeroporto più vicino riguardano servizi aggiuntivi, di cui non può disconoscersi il carattere di accessorietà non occasionale rispetto all'alloggio alberghiero, che in tal modo acquista maggior pregio e capacità di maggiore attrattiva sul relativo mercato".

¹⁷⁵ Sull'inerenza si veda, tra i diversi contributi, FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., p. 744, il quale ne mette in luce il carattere di relatività, osservando che "l'inerenza è un concetto da verificare caso per caso in quanto un acquisto non è "inerente" o "non inerente" in assoluto, ma in relazione alle dimensioni e alle modalità di esplicazione dell'attività svolta".

o nell'esercizio dell'arte o della professione, non consentiva la detrazione se relativo (e dunque afferente) ad operazioni esenti, il concetto di "afferenza" ha dunque assunto, successivamente alle modifiche normative menzionate, una connotazione strutturale ai fini della detrazione.

Il diritto a deduzione è subordinato dunque alla circostanza che esista un nesso diretto ed immediato tra una operazione a monte (oggetto del diritto) ed una o più operazioni a valle e tale rapporto determina l'estensione del diritto¹⁷⁶ tuttavia in casi eccezionali il diritto è esteso qualora tale legame non possa essere correttamente individuato, come nell'ipotesi delle operazioni preparatorie.¹⁷⁷

Va infine rilevato che l'utilizzo della terminologia "afferenti" non comporta interpretazioni divergenti rispetto al termine "impiegati", utilizzato dalla VI direttiva e neppure rispetto al termine "utilizzati."¹⁷⁸

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

Sotto il profilo soggettivo, assume rilevanza ai fini della individuazione del momento temporale a partire dal quale la detrazione può essere eseguita, l'intervallo di tempo intercorrente tra la data di inizio a quella del termine dell'attività economica posta in essere, con la conseguenza che all'esterno di tale periodo temporale l'imposta assolta in relazione ad acquisti di beni e servizi non potrà essere detratta, in conseguenza della carenza del presupposto soggettivo.¹⁷⁹

¹⁷⁶ La siffatta previsione della direttiva risulta anche nel testo italiano e di altri paesi comunitari.

¹⁷⁷ Come affermato dalla Corte nel caso Inzo e Ghent Coal Terminal.

¹⁷⁸ Circ. n. 328/E del 24 dicembre 1997, esplicitativa delle novità introdotte ad opera del D.l. 313/97.

¹⁷⁹ Il tributo assolto dal consumatore finale, è indetraibile in via definitiva, ancorché in prosieguo il soggetto, intrapreso l'esercizio di un'attività per la quale ha acquisito la soggettività passiva ai fini IVA, impieghi nell'attività medesima i beni in precedenza acquistati in qualità di privato. In tal senso FAZZINI, op. cit., nota p.33.

Ai fini dell'individuazione del momento iniziale dell'intervallo relativo all'esercizio dell'attività economica¹⁸⁰ un riferimento documentale può riscontrarsi nella dichiarazione prevista dall'art. 35 del DPR 633/72 (inizio, variazione e cessazione di attività), presente nell'ordinamento nazionale in conformità alla disposizione dettata dall'art. 22, n. 1, della direttiva 77/388, secondo cui "ogni soggetto passivo deve dichiarare l'inizio, il cambiamento e la cessazione della propria attività in qualità di soggetto passivo", da presentare all'Agenzia delle Entrate attraverso apposita dichiarazione a cura dei soggetti che iniziano un'impresa, arte o professione, ovvero modificano dati relativi a tale attività ovvero infine cessino la stessa attività.

La dichiarazione di inizio attività comporta l'attribuzione del numero identificativo del soggetto ai fini del tributo (n. di P.IVA), tuttavia la soggettività passiva, e dunque il conseguente diritto alla detrazione, può emergere anche anteriormente a tale momento, retroagendo sino al momento dell'effettivo e reale inizio dell'attività economica, come evidenziato dalla giurisprudenza comunitaria¹⁸¹ secondo cui devono ritenersi parte integrante dell'attività anche gli atti preparatori finalizzati a procurarsi i mezzi necessari per l'esercizio dell'impresa, arte o professione. Secondo la giurisprudenza della Corte, inoltre, in applicazione del principio di proporzionalità, la predetta identificazione, prevista all'art. 214 della Direttiva n. 2006/112/CE, al pari degli obblighi di cui all'art. 213 di quest'ultima, non è un atto costitutivo del diritto alla detrazione, che sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile, bensì rappresenta un requisito formale a fini di controllo.¹⁸²

¹⁸⁰ Sulla individuazione di tali momenti, STEVANATO, *Inizio e cessazione dell'impresa nel diritto tributario*, Padova, 1994.

¹⁸¹ Cfr., Corte di Giustizia CEE, sent. 14 febbraio 1985, causa C-268/83, Rompelmann; Corte di Giustizia CEE, Sez. V, sent. Del 29 febbraio 1996, causa C-110/94, Inzo; inoltre. Cfr., MELIS, *Atti preparatori, esercizio di attività economica e detrazione IVA*; inoltre sul punto cfr., PENNELLA, *Effetti dell'attività preliminare in concreto svolta ai fini della qualifica di soggetto IVA nella giurisprudenza della Corte di Giustizia europea*, in *Giurisprudenza delle imposte*, 1996, pp. 909 e ss.

¹⁸² Corte di Giustizia UE, sentenza Nidera del 21 ottobre 2010, causa C-385/09.

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

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

Ne consegue che, ai fini della individuazione della decorrenza della soggettività passiva e del corrispondente diritto alla detrazione, per inizio dell'attività si deve intendere non solo l'effettuazione di operazioni attive e il conseguente introito dei relativi corrispettivi, ma anche la fase anteriore, ove operazioni attive non sono realizzate, in quanto riferita all'impianto del complesso aziendale o dell'attività artistica o professionale, conseguentemente la soggettività emerge con il primo atto economico passivo che si identifichi con il sostenimento di costi preordinati e finalizzati all'esercizio dell'attività.

In dottrina si è dunque sostenuto che l'imposta assoluta sugli acquisti eseguiti anteriormente alla data di inizio dell'attività dichiarata all'ufficio competente, ma per loro natura manifestamente destinati all'esercizio dell'attività, deve ritenersi detraibile in ragione dell'effettivo inizio dell'attività verificatosi in data anteriore a quella dichiarata.¹⁸³

Pertanto, anche gli atti preparatori costituiscono parte integrante delle attività economiche, e conseguentemente gli acquisti relativi all'esercizio dell'attività ed il sostenimento dei relativi costi determina l'insorgenza della soggettività passiva e del correlato diritto di detrazione, che peraltro è incondizionato rispetto alla oggettivazione successiva dell'attività economica che potrebbe, per avventura,

¹⁸³ A tali conclusioni giunge FAZZINI, op. cit., 36.

anche poi non essere più esercitata,¹⁸⁴ e dunque resta impregiudicato da una eventuale successiva assenza della realizzazione di operazioni attive.

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

Una diversa interpretazione sarebbe incompatibile con il principio della neutralità dell'Iva per quanto riguarda l'imposizione fiscale dell'impresa, creando, in relazione alle stesse attività di investimento, disparità di trattamento non giustificate tra imprese che effettuano già operazioni imponibili e altre che cercano, mediante investimenti, di avviare un'attività da cui deriveranno operazioni imponibili, in quanto, in quest'ultima ipotesi, si creerebbero ulteriori ingiustificate disparità anche in relazione a queste ultime imprese, poiché l'accettazione definitiva delle detrazioni dipenderebbe dal fatto che tali investimenti diano poi effettivamente luogo o meno, nel prosieguo, ad operazioni soggette ad imposta. Attraverso una siffatta interpretazione, inoltre, resterebbe a carico del soggetto passivo l'importo dell'Iva senza che sia intervenuto il consumo finale di beni o servizi e dunque in assenza della naturale destinazione del carico impositivo.

La posizione contraria assunta dalla giurisprudenza nazionale, che ha condiviso l'orientamento manifestato dall'amministrazione finanziaria, secondo cui il diritto alla detrazione dovrebbe essere subordinato ad un evento successivo,

¹⁸⁴ In tal senso si è espressa la Corte di Giustizia CEE, sentenza del 29 febbraio 1996, causa C-110/94, Inzo.

segnatamente individuabile nella effettuazione di operazioni attive riconducibili agli acquisti effettuati, appare dunque in contrasto con i principi siffatti stabiliti dalla Corte di Giustizia;¹⁸⁵ la questione potrebbe dunque essere affrontata verificando, al momento anteriore, l'esistenza di una "afferenza" quantomeno prospettica in ordine alla utilizzabilità degli acquisti in attività soggette all'Iva.¹⁸⁶ La soggettività passiva, rappresentando il presupposto dell'imposizione, rappresenta dunque, e contemporaneamente, anche il presupposto della detrazione del tributo assolto in relazione agli acquisti effettuati.

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

Il periodo temporale accordante il diritto di detrazione potrebbe essere più ampio rispetto a quanto emergente dal dato relativo al presupposto soggettivo individuato dalla nozione stessa di impresa in quanto, potendosi individuare anche sulla base degli aspetti oggettivi del presupposto dell'Iva, in ordine al rapporto tra le operazioni passive (acquisti e importazioni) ed operazioni attive (cessioni di

¹⁸⁵ Cfr, Comm. trib. centrale, sez. XXV, 25 ottobre 1988, n. 7017; Comm. Trib. I grado Salerno, sez. I, 1 marzo 1994, n. 59/94, in *Rass. Trib.* 1995, p. 733 e ss., secondo cui, poiché ai fini della detraibilità del tributo è necessario il ricorrere per il bene acquistato del requisito dell'inerenza, per stabilire tale inerenza occorre che sussista un'attività di impresa esplicita in concreto mentre non è sufficiente la sua mera potenzialità (annota in contrario STEVANATO, *Detraibilità per le società senza impresa*, ivi, che la detraibilità del tributo per gli atti preparatori dell'impresa prescinde "dal concreto esercizio dell'attività, ossia dal fatto che gli acquisti appartengano alla fase di organizzazione, preparatoria all'attività di gestione", sia in ragione del principio di neutralità, sia a motivo del meccanismo stesso del tributo e, precisamente, dei rigorosi termini previsti per la registrazione e la detrazione che non consentono di attendere l'effettuazione di operazioni attive); Comm. Trib. I grado Salerno, sez. I, 13 marzo 1995, n. 115, in *Il codice Iva*, Ipsoa. Si veda, altresì, STEVANATO, *Atti di organizzazione, società senza impresa e detrazione dell'Iva*, in *Rass. Trib.*, 1996, p. 736 e ss.

¹⁸⁶ Si dovrebbe dunque parlare, in tali ipotesi, di afferenza "potenziale".

beni e prestazioni di servizi), emerge che l'art. 19 concorre a determinare sia il limite temporale, sia il limite oggettivo dell'esercizio dell'impresa.

Ed infatti, come si è visto, il limite temporale si spinge oltre i tempi di effettuazione delle operazioni considerate nell'art. 4, sino a comprendere l'intero arco che va dal primo atto di acquisto o importazione all'ultimo atto di cessione o prestazione; inoltre la "oggettività" della detrazione può desumersi anche nelle previgenti disposizioni successive dell'art. 19, quinto e sesto comma, (attualmente abrogate) secondo cui in caso di cessione di azienda, il diritto alla detrazione dell'I.V.A. relativa alle operazioni di acquisto e di importazione, riguardanti l'azienda ceduta e non ancora registrate, spettava al cessionario.¹⁸⁷

In ambito nazionale, le modificazioni normative adottate ad opera del D.lgs. 313/97¹⁸⁸ sono di particolare rilevanza circa il rapporto tra la soggettività passiva ed il diritto di detrazione in quanto, rappresentando tale istituto un mezzo per ottenere l'imposta in restituzione, si è voluto porre una particolare attenzione all'attribuzione della soggettività passiva, la quale, se accordata indiscriminatamente, avrebbe potuto comportare il rischio di indebite detrazioni di imposta o rimborsi Iva da parte di società create con tale unico scopo, finalizzate a fruire del consumo finale di beni e servizi da parte di soggetti che nella realtà sarebbero consumatori finali ma nella simulazione giuridica figurano come soggetti esercenti attività di impresa, e possono dunque godere, indebitamente, della detrazione sul tributo assolto in relazione agli acquisti utilizzati per scopi personali, che viene imputato alla società per fruire dell'ingiusta detrazione.¹⁸⁹

Proprio al fine di contrastare tali comportamenti elusivi, il D.lgs. 313/97 ha ottenuto la preclusione della detrazione (fine), attraverso la preclusione della

¹⁸⁷ In tal senso, SAMMARTINO, cit., 120-121.

¹⁸⁸ In vigore dal 1 gennaio 1998.

¹⁸⁹ Ad esempio, nell'ordinamento nazionale l'art. 30 della L. 724/94 contiene disposizioni normative finalizzate a contrastare il fenomeno delle c.d. "società di comodo". Sull'argomento, cfr., LUPI, *Le società di mero godimento tra irrilevanza IVA e autoconsumo*, in Rass. Trib., 1998, p. 11 e ss., GIORGI, *L'effettuazione di operazioni nel campo di applicazione dell'Iva nell'attribuzione della soggettività passiva e del diritto alla detrazione d'imposta: profili comunitari ed interni*, in Rass. Trib., 1999, pp. 317-318.

soggettività passiva (mezzo), stabilendo testualmente “che non costituisce attività commerciale il possesso e la gestione da parte di società od enti, di unità immobiliari ad uso abitativo, di unità da diporto o aeromobili da turismo, di mezzi di trasporto ad uso privato, di complessi sportivi o ricreativi, dati, direttamente o indirettamente, in godimento ai soci o partecipanti gratuitamente o dietro un corrispettivo inferiore a quello normale”.¹⁹⁰

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

Pertanto, anche in conformità agli orientamenti della Corte di Giustizia, la soggettività passiva in forza della quale si invoca l’esistenza del diritto di detrazione dovrà essere effettiva e dunque, prescindere dal dato formale, in quanto, laddove la soggettività passiva derivi da un’attività economica simulata e dunque fittizia, l’amministrazione ben potrà disconoscere il diritto di detrazione derivante da siffatta situazione patologica (o meglio, in genere, fraudolenta), in

¹⁹⁰ Il disconoscimento della soggettività passiva non può travalicare le finalità antielusive: così, posto che la nozione di impresa è più ampia di quella prevista ai fini civilistici, con la Circolare n. 128 del 8/5/1997 è stato osservato che “le operazioni aventi ad oggetto la locazione o la concessione in affitto di immobili devono essere considerate, se poste in essere con carattere di abitualità, sufficienti ai fini della attribuzione, a chi le effettua, della qualità di soggetto passivo di imposta”. Attraverso tali conclusioni l’amministrazione ha modificato le precedenti istruzioni che venivano revocate (circolare 128/E del 15/5/1996) ovvero limitate (circ. 57 del 17/12/1991) alle fattispecie elusive; uniformandosi all’orientamento della giurisprudenza italiana e a quello manifestato in sede comunitaria: la Commissione Europea notificava alla Repubblica Italiana parere motivato, quale atto preliminare al deferimento dinanzi alla Corte di Giustizia UE, per violazione della direttiva 77/388/CCE in relazione al disconoscimento della qualità di soggetto passivo di imposta alle società di gestione immobiliare.

quanto, in linea generale, alla presentazione della dichiarazione di inizio attività viene accordata l'attribuzione del numero di P.IVA senza l'accertamento dell'effettiva esistenza della suddetta attività, agendo solo successivamente l'Agenzia delle Entrate in via istruttoria, con apposite verifiche fiscali attivate con la finalità di riscontrare la sussistenza dei presupposti giuridici e fattuali per l'esercizio del diritto di detrazione o del rimborso dell'imposta assolta sugli acquisti; l'attività in esame sarà diretta all'accertamento dell'esistenza e della fondatezza delle operazioni documentate (aspetto oggettivo) ma anche dell'esistenza ed effettività dell'attività economica (aspetto soggettivo).

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

Ne consegue che, nell'ipotesi di situazioni fraudolente o abusive (in cui, ad es., si è finto di voler avviare un'attività economica specifica al fine di avvalersi del diritto di detrazione per l'acquisto di beni in realtà, destinati al consumo personale, ovvero di ottenere indebiti e fraudolenti rimborsi d'imposta), la qualità di soggetto passivo può essere revocata, ovvero disconosciuta, con effetto retroattivo e l'amministrazione potrà ripetere l'imposta indebitamente rimborsata ovvero disconoscere il diritto di detrazione.

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

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

Da un punto di vista normativo, l'art. 6 del DPR 633/72 individua il momento in cui un'operazione si considera effettuata e dunque assume rilevanza ai fini del tributo con la conseguenza che da tale momento decorrono gli obblighi formali e sostanziali imposti in capo al soggetto passivo in termini di fatturazione, rivalsa, registrazione; come è ben noto, tale momento, ai sensi della norma citata, ricorre al verificarsi di diversi eventi a seconda dell'oggetto dell'operazione e segnatamente: per gli immobili, dalla stipula dell'atto di vendita; per i beni mobili, dalla loro consegna o spedizione; per le prestazioni di servizi, dal momento del pagamento in tutto o in parte del corrispettivo; in ogni caso, e dunque sia per le cessioni di beni che per le prestazioni di servizi, se viene emessa fattura o viene pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata alla data della fattura o del pagamento nei limiti dell'importo fatturato o pagato, quindi fatturazione e pagamento consentono di anticipare il momento impositivo. Al momento di effettuazione è riconducibile la esigibilità dell'imposta (espressione mutuata dalla VI Direttiva Cee) e cioè il diritto dell'erario di

percepire il tributo. L'esigibilità realizza un duplice effetto: da un lato, per chi effettua operazioni attive, fa decorrere i termini per gli adempimenti formali dovuti e fa sorgere il dovere di computarla a debito, mentre dall'altro lato, per il cessionario o committente, fa sorgere il diritto a detrazione, secondo il disposto normativo dettato dall'art. 19, comma 1, del DPR 633/72, secondo il quale il diritto alla detrazione sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile.¹⁹¹

Sotto il profilo temporale, l'emissione della fattura anteriore rispetto al momento di effettuazione dell'operazione disciplinato dall'art. 6 configura un'anticipata fatturazione rispetto all'ordinario momento in cui l'operazione viene considerata effettuata ai fini fiscali (al di là dell'ipotesi del pagamento di acconti) e presuppone la necessaria esistenza giuridica dell'operazione con riferimento al diritto civile, cosicché, ad esempio, la fatturazione anticipata relativa alla cessioni di beni mobili prima della loro consegna o spedizione, ovvero della prestazione di servizi prima ancora del pagamento del corrispettivo, presuppone l'esistenza del contratto secondo le forme previste dal diritto civile (ad esempio, anche l'accordo verbale delle parti), problematica questa che non si pone per i beni immobili in quanto secondo la norma dell'Iva,¹⁹² il momento di effettuazione dell'operazione ai fini fiscali coincide con quello stesso dell'esistenza dell'operazione medesima sotto il profilo civilistico (stipulazione del contratto). Pertanto in tale ipotesi non può ritenersi legittima una fatturazione anticipata, relativa ad una cessione non ancora intervenuta, anche se in presenza di un contratto preliminare, in relazione al quale è "fatturabile" il solo importo dell'acconto eventualmente versato, non vertendosi tuttavia in tale ipotesi di fatturazione anticipata, ma nell'ultima ipotesi

¹⁹¹ Tale è la regola generale che vale salvo alcune ipotesi derogatorie quali, ad esempio, le cessioni mensili ammesse alla fatturazione differita, ovvero le cessioni effettuate allo stato, ad enti pubblici territoriali, nonché agli altri soggetti indicati nell'art. 6, comma 5, del DPR 633/72: in tali occasioni, posto che i pagamenti di tali soggetti sono spesso eseguiti dopo termini lunghi anche se la fattura viene emessa all'effettuazione dell'operazione, per evitare che il soggetto Iva sia costretto ad anticipare l'imposta e ad attendere prima di poterla recuperare tramite la rivalsa, è prevista l'applicazione dell'Iva per cassa, e dunque l'esigibilità sorge al momento (successivo) del pagamento, fermo restando l'obbligo di fatturazione dell'operazione secondo le regole ordinarie e ferma restando la facoltà di applicare le regole generali.

¹⁹² In tal senso, FAZZINI, cit., 43 che ritiene, secondo tale impostazione, legittima la fatturazione anticipata del canone di locazione solo a fronte di un contratto già stipulato.

testualmente disciplinata dall'art. 6 del DPR 633/72. Conseguentemente, il diritto di detrazione potrà ritenersi sussistente in relazione a quell'imposta assolta sulla fatturazione anticipata per la quale l'acquisto o comunque l'operazione si è perfezionata sotto il profilo civilistico.

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

Dal punto di vista oggettivo, è necessario dunque porre l'attenzione sul momento formale e sul momento sostanziale del presupposto oggettivo. Il momento formale deve essere individuato, sotto l'aspetto documentale, nella fattura d'acquisto, nelle sue diverse forme (fattura, autofattura, fattura esterna "integrata" (nell'ipotesi di operazioni intracomunitarie, bolletta doganale), da cui risulti l'onere del tributo assolto e da detrarre. Il momento sostanziale, è riconducibile alla effettività del tributo assolto in relazione all'acquisto effettuato, in quanto addebitato in fattura via di rivalsa dal cedente o prestatore. Un profilo fondamentale che entra in gioco riguarda l'esistenza o meno della operazione documentata in fattura poiché il diritto di detrazione che essa accorda potrebbe essere invocato fraudolentemente per abbattere l'imposta dovuta ovvero per ottenere un rimborso relativo ad imposta mai versata.

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

Come poc'anzi evidenziato, l'aspetto sostanziale del presupposto oggettivo dell'operazione consiste nella effettività della operazione documentata in fattura sotto il profilo, a sua volta oggettivo (esistenza dell'operazione) e soggettivo (esistenza dei soggetti intervenuti nell'operazione). La verifica di tali requisiti è di fondamentale importanza poiché proprio attraverso il rispetto del momento formale (fattura) di operazioni sostanzialmente inesistenti ovvero diverse da quelle documentate, si annidano le più frequenti ipotesi di frode, finalizzate alla indebita detrazione ovvero rimborso del tributo. Inesistenza che può, a sua volta, manifestarsi secondo quanto detto, sotto il profilo oggettivo (inesistenza delle operazioni) ovvero soggettivo (operazioni realizzate fra soggetti inesistenti ovvero diversi da quelli risultanti dalla documentazione).¹⁹³

In tali ipotesi le conseguenze ricondotte dall'ordinamento sono il recupero dell'imposta indebitamente detratta e la emersione di una fattispecie penalmente rilevante secondo le prescrizioni del D.lgs. 74/2000.¹⁹⁴

In tale circostanza, occorre evidenziare che, sotto il profilo documentale, per effetto della disposizione dettata dall'art. 21 del DPR 633/72, l'operazione si considera effettuata se viene emessa fattura, anche se a fronte di operazioni inesistenti, come recita il comma 7 della norma appena citata.

Tale specificazione è di particolare rilevanza poiché evidenzia un ulteriore fondamento, di derivazione civilistica, della detrazione (che si aggiunge a quello tradizionale di derivazione tributaria), consistente nell'esistenza giuridica dell'operazione sottostante; una diversa conclusione non sarebbe ammissibile poiché consentirebbe la detrazione di imposta a fronte di operazioni non effettivamente intervenute sotto il profilo giuridico generale e pertanto inesistenti.

¹⁹³ Per una disamina su una fattispecie di inesistenza, sia consentito il rinvio a L. COGLIANDRO, *Fatture per operazioni inesistenti. La prova illegittima il rimborso Iva*, in Fiscoggi del 07/01/2010.

¹⁹⁴ Sulle operazioni inesistenti, TESAURO, in *Istituzioni di diritto tributario, parte speciale, cit.*, p. 222 evidenzia che la nozione di operazione inesistente designa ipotesi assai diverse (dal caso di fattura emessa da un soggetto effettivo al caso di fatture provenienti dalla cosiddetta "cartiera"), ma tutte riconducibili alla preclusione del diritto alla detrazione, il quale presuppone l'esistenza dell'operazione indicata in fattura.

6. Aspetti territoriali del diritto di detrazione

La conservazione del diritto di detrazione in relazione alle operazioni c.d. “extraterritoriali” consegue all’applicazione del principio di destinazione; la territorialità dell’imposta deve sempre essere intesa in chiave comunitaria non potendo essere limitata al mero confine nazionale, pregiudicando, altrimenti, le stesse finalità del tributo.

Ciononostante, il raccordo tra il dato normativo comunitario e nazionale non è sempre simmetrico e lineare e le differenze ricostruttive nelle legislazioni nazionali possono dar luogo ad aree di incertezza. Con riferimento al caso italiano, infatti, per affermare la sussistenza del diritto alla detrazione del tributo assolto sugli acquisti, afferente ad operazioni attive prive del requisito territoriale, è stata necessaria una pronuncia chiarificatrice della Corte di Giustizia (sentenza EGN del 2 luglio 2009 sulla causa C-377/08).

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

Il principio generale di indetraibilità in relazione agli acquisti “non afferenti”, sarebbe derogabile, sulla base del dato normativo nazionale disposto dal successivo comma 3, per le “operazioni effettuate fuori del territorio dello Stato le quali, se effettuate nel territorio dello stato, darebbero diritto alla detrazione dell’imposta”, tuttavia le autorità fiscali nazionali e la giurisprudenza di merito

avevano sostenuto l'inapplicabilità di tale ipotesi derogatoria, in quanto diretta alle operazioni "realmente" effettuate all'estero, e non alle operazioni giuridicamente localizzate all'estero per effetto del disposto dell'art. 7, comma 4, lett. d), del DPR 633/72 secondo il quale la extraterritorialità sarebbe solo convenzionale, conseguente ad una *fictio iuris*.

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

La Corte di Giustizia, nell'affermare la portata e la corretta interpretazione da attribuire all'art. 17, n. 3, lett. a) della Sesta Direttiva IVA¹⁹⁵ ha riconosciuto implicitamente il principio di sistema, di portata generale, della detraibilità dell'imposta afferente ad operazioni "extraterritoriali", nonostante le stesse, sulla base di una lettura solo nazionale della normativa, potevano essere considerate, anche se impropriamente, "escluse", e, per tale motivo, prive del diritto alla detrazione per l'imposta assolta sugli acquisti ad esse afferenti.

Sulla base della lettura nazionale, infatti, si ritiene che affinché un'operazione attiva rientri nel campo di applicazione dell'imposta, debbano coesistere i presupposti soggettivo (esercizio di imprese, ovvero di arti e professioni), oggettivo (cessioni di beni o prestazioni di servizi) e territoriale (localizzazione dell'operazione nel territorio dello Stato). L'esistenza di tutti i predetti presupposti determina da un lato l'obbligo di rivalsa, e dall'altro il diritto di detrazione. La simmetria in esame, caratterizzante la neutralità dell'imposta in capo al soggetto passivo,¹⁹⁶ comporterebbe la specularità dell'iva sulle operazioni passive rispetto all'iva sulle operazioni attive; conseguentemente la realizzazione di operazioni

¹⁹⁵ Attualmente inserito nell'art. 169, par. 1, lett. a) della direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006.

¹⁹⁶ In generale, sul tema, M. GIORGI, *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2005.

attive non soggette, e dunque senza obbligo di rivalsa, per difetto di un presupposto (nel caso, territoriale) dovrebbe comportare, quale conseguenza, l'insussistenza del diritto a detrazione (ovvero al rimborso), per le operazioni passive effettuate.¹⁹⁷

La indetraibilità del tributo sugli acquisti riferibili ad operazioni non soggette, è infatti sostenuta in linea generale, sebbene sotto il profilo della carenza del requisito dell'inerenza, come evidenziato dall'Avvocato generale nel caso *Sofistam*, il quale, richiamando le conclusioni della Corte nel caso *Intiem*, affermava che l'imposta relativa ai beni e servizi impiegati per svolgere un'attività che non si sostanzia in operazioni Iva deve essere considerata indetraibile per carenza del requisito del nesso professionale, definito nel sistema interno con il termine inerenza.¹⁹⁸

L'indetraibilità dell'imposta sugli acquisti impiegati¹⁹⁹ per effettuare operazioni escluse dal campo di applicazione del tributo trova il suo fondamento nelle previsioni contenute nel secondo comma dell'art. 19, che nella versione novellata ad opera del D.lgs. 313/97, prevede l'indetraibilità dell'imposta relativa a beni e servizi impiegati per effettuare operazioni esenti o comunque non soggette. L'indetraibilità dell'Iva gravante sui beni e servizi impiegati per operazioni che non rientrano nel campo di applicazione dell'imposta è riconosciuta, ad esempio, anche nella ricostruzione lussemburghese.²⁰⁰

Secondo l'orientamento generale dell'amministrazione finanziaria, se “con il comma 1 del nuovo art. 19 – invariato rispetto alla formulazione precedente – viene riconosciuto a favore del contribuente un diritto di detrazione generalizzato per tutti i beni ed i servizi acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o

¹⁹⁷ L'art. 19, comma 2, del DPR 633/72 prescrive che “Non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta [...]”.

¹⁹⁸ M. GIORGI, *L'effettuazione di operazioni nel campo di applicazione dell'Iva nell'attribuzione della soggettività passiva e del diritto alla detrazione d'imposta: profili comunitari ed interni*, in *Rassegna Tributaria*, n.1-1999, p. 310.

¹⁹⁹ La norma interna utilizza il termine “afferenti”, in luogo del termine “impiegati” (used), adottato dalla VI direttiva.

²⁰⁰ In tal senso, infatti, si esprime J. SCHAFFER, *Droit fiscal International*, Luxembourg, 2005.

professione”, il suddetto “diritto viene, poi, ridimensionato dalle disposizioni dettate dal comma 2 del medesimo art. 19, laddove è stabilito che il diritto alla detrazione dell'imposta non compete relativamente ai beni ed ai servizi che vengono utilizzati per realizzare operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta o escluse dal suo campo di applicazione”,²⁰¹ l'interpretazione ministeriale fornita, probabilmente anche a causa della tecnica legislativa usata nell'ambito nazionale ha tuttavia lasciato non poche perplessità sul significato della locuzione “operazioni non soggette all'imposta” e sulla sua identificabilità con le “operazioni non soggette al campo di applicazione dell'imposta” ovvero “operazioni escluse”: per tutte queste categorie di operazioni non opererebbe il diritto di detrazione dell'imposta assolta a monte.²⁰² Ed infatti, con riferimento al sistema dell'art. 19 nella sottocategoria delle operazioni escluse, si dovrebbero ricomprendere sia le operazioni escluse per espressa previsione normativa, sia le operazioni escluse per carenza di uno dei requisiti generali di sistema per l'applicazione dell'imposta. L'individuazione della sussistenza del diritto alla detrazione, anche sulla base dei contenuti risultanti dalla normativa comunitaria, si rilevava dunque parziale e non esaustiva, in conseguenza del fatto che la normativa interna, a differenza di quella comunitaria, individuava le stesse in positivo, contemplando quelle rilevanti, e non anche quelle irrilevanti.²⁰³ La ricerca, nell'ambito del diritto comunitario, dell'esistenza di un principio generale di detraibilità o di indetraibilità, richiede sempre la necessaria indagine sull'esistenza dei requisiti per l'applicazione dell'imposta.

²⁰¹ Circolare ministeriale n. 328/E del 24 dicembre 1997.

²⁰² Sul diritto di detrazione in relazione alle varie categorie di operazioni, STEVANATO, *La detrazione Iva a seguito del D.lgs. 313/97*, in Riv. Dir. Trib., 1998, I, p. 972.

²⁰³ In tal senso, GIORGI, *L'effettuazione di operazioni nel campo di applicazione dell'Iva nell'attribuzione della soggettività passiva e del diritto alla detrazione d'imposta: profili comunitari ed interni*, in Rass. Trib, n. I, 1999, p. 324; inoltre, BOSELLO, *L'attuazione delle direttive comunitarie in materia d'imposta sul valore aggiunto: l'esperienza italiana*, in Riv. Dir. Trib., 1997, I, pag. 709.

In base alla normativa nazionale in tema di detrazione,²⁰⁴ questa compete nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati per realizzare operazioni soggette all'imposta ovvero assimilate a queste (esportazioni, servizi internazionali ecc.) e presuppone dunque la necessaria correlazione tra l'acquisto dei beni o servizi ed il loro impiego in operazioni, per l'appunto, soggette ad Iva (requisito dell'afferenza):²⁰⁵ ne consegue la carenza del diritto alla detrazione sia per le operazioni esenti che per operazioni escluse;²⁰⁶ si potrebbe dunque inferire, in base ad una lettura formalistica del suddetto dato normativo, che tra queste rientrano anche le operazioni c.d. "escluse" in quanto prive del requisito territoriale, e ciò a maggior ragione in seguito all'entrata in vigore del D.lgs. 313/97, che ha introdotto l'ulteriore requisito dell'afferenza, accanto a quello già noto dell'inerenza.²⁰⁷

Una siffatta conclusione, che troverebbe elementi di supporto anche nella giurisprudenza nazionale e comunitaria,²⁰⁸ viene messa in crisi allorché le

²⁰⁴ Art. 19, comma 2 del DPR 633/72, espressivo del medesimo principio trasposto nell'ordinamento nazionale dall'art. 17, comma 2 della direttiva 77/388/CEE.

²⁰⁵ M. MANDO', G. MANDO', *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, ventesima edizione 2001, 422. Il principio in esame appare emergere, *ictu oculi*, dalla testuale lettura dell'art. 19, comma 2 del D.P.R. n. 633/1972.

²⁰⁶ In tale senso, cfr., F. SAPONARO, *Rimborsi Iva ai non residenti*, in *Rass. Trib.* n. 4/2006, 1286, secondo cui "Il meccanismo applicativo dell'Iva, che si realizza attraverso l'esercizio della rivalsa e della detrazione, trova applicazione solo con riferimento alle operazioni imponibili, con precisi limiti nelle operazioni non imponibili ed esenti. Esso, logicamente, non trova mai applicazione nelle operazioni escluse". Ma tale conclusione viene messa in crisi in relazione alle operazioni escluse per difetto del requisito territoriale, ove da un lato non sussiste l'imponibilità, ma dall'altro viene conservata la detraibilità.

²⁰⁷ La richiamata circolare del Ministero delle Finanze n. 328/E del 24/12/1997, esplicativa delle innovazioni apportate dal D.lgs. 313/1997 specificava che il diritto alla detrazione era subordinato all'utilizzo degli acquisti per realizzare operazioni imponibili. La locuzione "operazioni imponibili" non è sempre univoca e precisa, sia nella tecnica legislativa, sia nell'utilizzo da parte degli operatori. Basti pensare che lo stesso art. 1 del DPR 633/72, rubricato "operazioni imponibili" nella realtà riferisce alle operazioni soggette al campo di applicazione dell'imposta, in quanto le operazioni in esso contemplate sono le operazioni imponibili, le non imponibili e le esenti.

²⁰⁸ Ad esempio, la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 8786 del 27/06/2001 della V sezione civile, ha evidenziato che "dal combinato disposto degli artt. 17 e 19 del DPR 633/72 si evince che, è ammesso in detrazione, dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal contribuente, o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione". Secondo la Corte, le disposizioni in esame lette ed interpretate in coerenza con quanto prescritto dagli artt. 17 e 20 della Sesta Direttiva del Consiglio CEE del 17/05/1977, n. 77/388, e del

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

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

Ed infatti, da un lato, la simmetria²⁰⁹ rivalsa-addebito e detrazione dell'imposta, accordata di norma per le operazioni tra soggetti comunitari,²¹⁰ in quanto necessaria e caratterizzante ai fini della neutralità dell'Iva, verrebbe violata.

principio affermato dalla Corte di Giustizia della Comunità, con la sentenza 13/12/1989, inducono a ritenere che l'esercizio del diritto alla detrazione è limitato soltanto alle imposte dovute, vale a dire alle imposte corrispondenti ad una operazione soggetta all'IVA o versate in quanto dovute, e non si estende all'IVA che sia stata pagata per il semplice fatto di essere stata indicata in fattura". Il principio in esame è stato peraltro ribadito dalla successiva sentenza n. 8959 del 05/06/2003 della Cassazione. La Corte, nell'occasione, evidenziava che tale interpretazione è la più coerente in relazione alle norme in esame ed all'orientamento della giurisprudenza comunitaria, ed è anche finalizzata ad evitare frodi, possibili nell'opposta ipotesi secondo cui ogni imposta assolta potesse essere detratta. Infatti, "la circostanza che la fatturazione delle operazioni imponibili IVA è soggetta a puntuali e rigorose prescrizioni concernenti, fra l'altro, esenzioni, indetraibilità ed aliquote, e che, d'altronde, il diritto alla detrazione è riconosciuto solo in presenza di determinati presupposti, portano ad escludere che il diritto stesso sorga automaticamente, come effetto della mera esposizione dell'imposta in fattura e del relativo pagamento". Infine, sempre nella medesima sentenza, la Corte evidenziava che "atteso il particolare meccanismo di detrazione dell'IVA, il danno è determinato dall'inosservanza delle rigorose prescrizioni che lo regolano, con la conseguenza che l'indebita detrazione, ad opera del cessionario, anche con totale o parziale compensazione, causa un pregiudizio immediato e certo all'erario che non trova certo ristoro nell'operato del cedente il quale incassa l'IVA e può non versarla in esito ad operazioni di compensazione con crediti d'imposta che possa vantare". In ambito comunitario, la Corte di Giustizia, con la sentenza dell'8 giugno 2000, pronunciata dalla sezione II nella causa C-98/98 *Midland Bank*, ha affermato "che gli artt. 2, della prima direttiva, e 17, nn. 2, 3 e 5, della sesta direttiva, devono essere interpretati nel senso che, in linea di principio, l'esistenza di un nesso immediato e diretto tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle, che conferiscono un diritto a detrazione, è necessario affinché il diritto a detrarre l'IVA assolta a monte sia riconosciuto in capo al soggetto passivo e al fine di determinare la portata del siffatto diritto".

²⁰⁹ Sul tema, cfr. F. SAPONARO, *cit.*, 1282; inoltre cfr. Cass. 7689/1992 e 1348/1999. L'autore osserva che la Corte di Cassazione non condivide la tesi della simmetria, sulla base di un richiamo alla giurisprudenza della Corte di Giustizia che, sin dalla sentenza del 13 dicembre 1989, in causa 342/97, *Genius Holding BV*, ha sostenuto un orientamento contrario. Ciononostante, l'autore conclude per l'esistenza di tale simmetria definita come "rapporto di sinallagmaticità" tra obbligo di rivalsa e diritto di detrazione, riprendendo quanto sostenuto, in tal senso, da LO VERSO,

Dall'altro lato, si verificherebbe una discriminazione tra una impresa che, prestando servizi all'estero, non potrebbe beneficiare della detrazione del tributo ed un'altra che, prestando gli stessi servizi solo sul territorio nazionale, conserverebbe il diritto alla detrazione, pregiudicando sotto tale profilo le libertà fondamentali previste dagli artt. 43 (libertà di stabilimento) e 49 (libertà di prestazione di servizi)²¹¹ del Trattato.²¹²

Sotto il profilo del diritto comunitario, è importante evidenziare che l'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto nello spazio economico europeo è stata eseguita con la finalità specifica di ottenere "l'eliminazione fra gli Stati membri degli ostacoli alla libera circolazione delle persone, dei servizi e dei capitali" e la realizzazione di un "regime inteso a garantire che la concorrenza non sia falsata nel mercato comune",²¹³ conseguentemente, anche esulando dal contesto normativo della VI direttiva, la conclusione della indetraibilità dell'imposta, nella fattispecie evidenziata, si pone in contrasto con le libertà

Cessione d'azienda assoggettata ad Iva anziché ad imposta di registro, conseguenze, in "Il fisco" n. 34/1989, 5273.

²¹⁰ Come accade, ad esempio, per operazioni intracomunitarie, che consentono il diritto alla detrazione dell'imposta, secondo le logiche del "principio di destinazione".

²¹¹ Una problematica simile è stata rappresentata nella sentenza del 4 dicembre 2008, pronunciata sulla causa C- 330/07 *Jobra*. Nel caso in esame, la Corte di Giustizia ha censurato una disposizione normativa nazionale austriaca che prevedeva la concessione di un beneficio fiscale, sotto forma di un premio per l'incremento degli investimenti, limitato ai soli beni utilizzati prevalentemente nel territorio nazionale, con esclusione dei beni impiegati prevalentemente all'estero, ritenendola contrastante con l'art. 49 del Trattato CE (divieto di restrizioni alla libera prestazione di servizi).

²¹² Su tali basi nella questione in esame è stato disposto il rinvio pregiudiziale della Corte di Cassazione la quale aveva ritenuto che, accettando nella fattispecie in esame la soluzione dell'indetraibilità, ne sarebbe conseguita una distorsione della concorrenza in ambito europeo in quanto il soggetto che presta servizi di telecomunicazioni nei confronti di un altro stato membro si sarebbe trovato in una situazione sfavorevole (discriminato, subendo la indetraibilità dell'Iva sugli acquisti) rispetto al prestatore che fornisca i medesimi servizi all'interno di un unico Stato membro.

²¹³ Cfr., sul punto, A. M. RHODE, *L'abuso del diritto nell'Iva ed i principi di proporzionalità, neutralità e certezza del diritto*, in Riv. Dir. Trib., n. 2/2009, 82, che richiama la direttiva 2006/112/Ce del Consiglio del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.

fondamentali previste dal Trattato,²¹⁴ e non è dunque sostenibile in quanto si pone in contrasto con i principi comunitari poc' anzi richiamati.²¹⁵

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

La questione della sussistenza del diritto alla detrazione per le operazioni prive del requisito territoriale pone problemi interpretativi solo sulla base del dato normativo nazionale, ma è chiara se analizzata alla luce dei principi generali del sistema d'imposta sul valore aggiunto; sotto tale profilo, una prima riflessione di partenza consente di evidenziare che la mancata afferenza tra le operazioni passive e le operazioni attive, conseguente all'esclusione di queste ultime dal campo di applicazione del tributo, per difetto di uno dei requisiti generali, non si riscontra quando il requisito mancante sia quello territoriale, peraltro non sempre contemplato tra i predetti requisiti.²¹⁶

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

²¹⁴ Costituiscono, secondo giurisprudenza consolidata della Corte, restrizioni alla libertà di stabilimento, nonché alla libera prestazione di servizi, "misure che vietano, ostacolano o scoraggiano l'esercizio di tali libertà" (in tal senso, sentenze 15 gennaio 2002, causa C-439/99, Commissione/Italia, punto 22; 30 marzo 2006, causa C-451/03, Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti, punto 31, e 13 marzo 2008, causa C-248/06, Commissione/Spagna, punto 21).

²¹⁵ Dopo tale ampliamento del *focus* giuridico di osservazione, la tesi della indetraibilità non è più sostenibile: su un piano teorico, infatti, essa postulerebbe, al fine di consentire la neutralità dell'imposta, che gli acquisti effettuati dalla società non siano gravati dall'iva, innescando così un impraticabile gioco a ritroso poiché il medesimo problema si sarebbe posto in capo al prestatore dei servizi alla EGN e così via fino all'inizio della catena. Ma ciò avrebbe comportato un altro, e ben diverso, scenario giuridico di riferimento.

²¹⁶ MANDÒ, cit., 426; P. FILIPPI, *L'imposta sul valore aggiunto, in Trattato di Diritto tributario*, Padova 1994, 226.

imposta:²¹⁷ il presupposto oggettivo e quello soggettivo non sono della stessa natura del presupposto territoriale, il quale, a ben vedere, a differenza dei primi, non è neppure un presupposto quanto, in realtà, un mero criterio di localizzazione nazionale dell'operazione.

Ed infatti, come già evidenziato dalla dottrina in tempi non recentissimi²¹⁸ il presupposto dell'Iva è formato da una componente oggettiva, ed una soggettiva, ove la prima è espressa dall'atto, in sé imponibile se rientrante in una serie di operazioni, compiuti con modalità tali da consentire l'attribuzione al soggetto agente della qualifica di imprenditore o di esercente un'arte o una professione, qualità queste ultime che esprimono la componente soggettiva.

La relazione tra il requisito territoriale e l'emersione della fattispecie impositiva, così evidenziata, attribuisce validità alla tesi secondo cui esso rappresenta uno degli elementi del presupposto oggettivo.²¹⁹ Secondo tale impostazione, i presupposti dell'iva sono dunque i soli presupposti soggettivo ed

²¹⁷ L'equivoco in esame è forse nato, ancora una volta, dalla definizione data alla norma di apertura del decreto IVA: a mente dell'art. 1 del DPR 633/72, l'imposta si applica alle cessioni di beni e prestazioni di servizi (presupposto oggettivo) effettuate nell'esercizio di arti e professioni (presupposto soggettivo) nel territorio dello Stato (impropriamente definito presupposto territoriale) ed alle importazioni da chiunque effettuate (altro e diverso presupposto, definito come "esterno" sufficiente da solo a rendere l'operazione imponibile (*rectius*, soggetta all'imposta) nel territorio dello Stato Italiano. Tale norma non può dunque essere interpretata solo letteralmente, necessitando come evidenziato di una lettura sistematica.

²¹⁸ SAMMARTINO, cit., 194-196.

²¹⁹ Sono dunque i soli presupposti soggettivo ed oggettivo gli elementi della fattispecie tributaria: come già rilevava VANONI, *Elementi di diritto tributario*, in *Opere giuridiche*, vol II, Milano, 1961, 296 "La dottrina suole distinguere nella fattispecie in un momento *oggettivo*, costituito dalla fattispecie in sé, ed un momento *soggettivo*, rappresentato dal collegamento al soggetto dell'obbligo. Potremmo anche introdurre una ulteriore gerarchizzazione di tali due presupposti, sulla base dell'analisi di A. GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, Padova, 1996, 249 ss, ove il soggetto viene indicato quale presupposto della fattispecie impositiva e degli effetti giuridici: a questo punto ci si chiede se il presupposto soggettivo sia a sua volta il presupposto del presupposto oggettivo, ovvero se entrambi rappresentino elementi paritetici della fattispecie impositiva. L'autore osserva infatti che "La riconduzione dei soggetti fra i presupposti delle condizioni di fatto costituisce aspetto generalmente accettato in teoria generale, e ciò anche dai sostenitori della teoria realistica ed organica. I cultori del diritto tributario, invece, talvolta riconducono il soggetto passivo fra gli elementi della fattispecie tributaria". Tra questi, si richiama FERLAZZO NATOLI, *La fattispecie tributaria*, in *Trattato di diritto tributario*, vol II, *Il fatto rilevante nel diritto tributario. Contributo allo studio del "presupposto di fatto del tributo"*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1994, I, 451; FERLAZZO NATOLI – DUCA, *Lezioni di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 1995, 22; RASTELLO, *Diritto tributario. Principi generali*, Padova, ed 1994, 407 ss.

oggettivo; quest'ultimo si divide, a sua volta, in quattro aspetti: materiale o qualitativo, territoriale, quantitativo e temporale.²²⁰ il requisito territoriale rappresenta dunque un presupposto di localizzazione di una fattispecie impositiva, una volta che questa è nata; tale localizzazione può indifferentemente realizzarsi all'interno o all'esterno dello stato membro.

Ed invero, le difficoltà nell'individuazione dei presupposti dell'Iva conseguono anche ad una scelta di tecnica legislativa, in quanto, come ampiamente evidenziato, diversamente da altri settori impositivi, nella disciplina dell'imposta sul valore aggiunto non sono presenti disposizioni che qualifichino espressamente il presupposto del tributo.²²¹

Considerando ulteriormente che nelle transazioni internazionali l'Iva si applica sulla base del c.d. "principio di destinazione,"²²² e dunque, in linea meramente generale, nello Stato ove si verifica il consumo del bene, la carenza del presupposto territoriale all'interno di uno Stato membro non incide sul diritto alla detrazione, perché l'operazione è in tutto e per tutto soggetta alla logica dell'Iva.

²²⁰ Tale è lo schematizzazione eseguito dalla più nota dottrina spagnola sul tema: per un approfondimento, cfr., M. QUERALT, C.L. SERRANO, J.M.T. LOPEZ, G.C. OLLERO, *Curso de derecho financiero y tributario*, vigésima edición, Madrid, 2009, 221 ss. I presupposti impositivi, così definiti sulla base di principi generali, restano tali anche in tema d'imposta sul valore aggiunto: anche da tale analisi si rileva l'originalità della soluzione italiana, che spesso qualifica il criterio territoriale come uno dei presupposti d'imposizione sul valore aggiunto, la cui carenza rende l'operazione "esclusa" ovvero "fuori dal campo di applicazione dell'imposta".

²²¹ P. FILIPPI, cit., 220. L'autrice rileva che la dottrina si divide sulla stessa definizione, riferendosi ad un "presupposto formale del tributo" (GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul val. agg.*, Roma, 1974, 17); ad un "presupposto di fondo" (FEDELE, *Escl. ed esenz. nella disc. Dell'Iva*, in *Riv. Dir. Fin. sc. Fin.*, 1973, I, 151 (nota n. 16); ad un "presupposto in senso sostanziale" (AMATUCCI, *l'ord. Giur. Fin.*, 90); ad un "presupposto per l'applicazione e per la riscossione del tributo" (POTITO, *l'ord. Trib. It.*, 584).

²²² Il principio di destinazione, in base al quale l'imposta si applica "a destino" è funzionale alle transazioni internazionali ma non alle transazioni interne. Come noto, infatti, nell'ambito di uno spazio economico-giuridico unitario, l'imposta si applica all'origine. Dopo l'abolizione delle barriere doganali, sarebbe stato più opportuna l'adozione del principio di origine, ma ciò avrebbe richiesto una certa omogeneità nelle aliquote, non ancora raggiunta, comportando altrimenti distorsioni della concorrenza in ragione dell'incidenza dell'aliquota Iva sul prezzo dei beni. E' stata pure sostenuta la possibilità dell'adozione del c.d. "principio di origine ristretto", in base al quale lo stesso è limitato alle transazioni interne (considerando come tali anche quelle all'interno dell'Unione Europea) continuando ad applicarsi il principio di destinazione alle esportazioni. Il nuovo regime Iva sulla territorialità disposto dalla direttiva n. 2008/8/CE, che tende ad individuare il luogo/Paese di tassazione nel luogo in cui avviene il consumo effettivo del servizio, evidenzia le difficoltà di raggiungimento di un obiettivo del genere, quantomeno nel breve termine.

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

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

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

La sussistenza del diritto alla detrazione per le operazioni passive afferenti ad operazioni attive non territorialmente rilevanti risiede nell'art. 17, n. 3, lett. a) della VI Direttiva, secondo il quale le prestazioni effettuate all'estero, devono dar luogo al diritto alla detrazione o al rimborso dell'Iva assolta a monte nella misura in cui le stesse darebbero luogo a tale diritto se effettuate all'interno dello Stato membro,²²³ soluzione questa è ispirata dal principio di neutralità dell'iva, seppure non immediatamente rinvenibile nel dato normativo.

Il diritto alla detrazione, infatti, salvo casi specifici²²⁴, dovrebbe sempre atteggiarsi in maniera strumentale rispetto alla neutralità²²⁵ dell'imposta, in tutte

²²³ In ordine alle problematiche relative alla individuazione del criterio territoriale in tema di prestazioni di servizi, e sul diritto alla detrazione ovvero al rimborso dell'imposta assolta a monte, cfr. P. ADONNINO, *L'attuazione nell'ordinamento interno della direttiva n. 2002/38/Ce in tema di regime dell'IVA applicabile ai servizi di radiodiffusione e di televisione e a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici*, in Riv. dir. trib. N. 7-8/2004, 803-821.

²²⁴ Si pensi ai casi delle esenzioni, che non consentono la detrazione dell'Iva sugli acquisti, sulla base della stessa norma oggetto della presente indagine, e che costituiscono una palese, anche se disposta dal legislatore, violazione del principio di neutralità. Come ha evidenziato R. MICELI, *Il recupero dell'Iva detraibile tra principi comunitari e norme interne*, in Rass. Trib., n. 6/2006, 1871-1896, le ipotesi di limitazioni alla detrazione sono soggette a rigorose regole comunitarie e sono tassative o legate ad eventi straordinari.

²²⁵ In tema di neutralità fiscale, cfr. P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2005, 187; R. MICELI, *L'effettività della disciplina nazionale sull'esercizio del diritto di detrazione Iva in caso di accertamento tributario*, in Riv. Dir. Trib. n. 9/2008, 237; A. M. RHODE, cit, 91.

le fasi che precedono il consumo del bene,²²⁶ come peraltro affermato dalla Corte di Giustizia, secondo cui “il sistema delle detrazioni è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'Iva dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto garantisce, di conseguenza, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività”.²²⁷ Come più specificamente osservato dalla Corte²²⁸ il principio di neutralità fiscale, ed in particolare il diritto di detrazione rappresentano dei principi fondamentali nel sistema Iva²²⁹ ed il principio di neutralità, in effetti, costituisce una specificazione del principio di parità di trattamento.²³⁰

Alla luce della considerazioni eseguite nella presente analisi, sembra criticabile il posizionamento di una fattispecie astratta così generale, nel testo normativo comunitario vigente *ratione temporis*,²³¹ in una norma derogatoria alquanto oscura, richiedente l'interpretazione della Corte di Giustizia Europea. Il diritto alla detrazione per le operazioni prive del requisito territoriale dovrebbe essere un principio facilmente rinvenibile in una chiara disposizione normativa.

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

²²⁶ Sul ruolo della detrazione nel sistema Iva, cfr, R. MICELI, cit, 1871-1896; E. FAZZINI, *Il diritto di detrazione nel tributo sul valore aggiunto*, Padova, 2000; per una comparazione dell'istituto e del suo funzionamento in ambito italiano, spagnolo e comunitario, si veda D. CASAS AGUDO, *Crónica Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, N° 131, 2009, 223-252.

²²⁷ Corte di Giustizia Europea, sentenza 15 gennaio 1998, causa C-37/95, *Ghent Coal Terminal*, par. 15. Si deve osservare, tuttavia, che l'affermazione della Corte non va presa come un valore assoluto: la perfetta neutralità dell'Iva non esiste nello stesso tessuto normativo dell'imposta, che prevede esplicite ipotesi di indetraibilità. In particolare le esenzioni, nate con l'intento di non incidere il consumatore, destinatario effettivo del tributo, finiscono per trasferire l'imposizione sull'operatore economico nella misura dell'Iva assolta sui beni e servizi utilizzati nell'esercizio dell'attività, indetraibile *ex lege*.

²²⁸ Sentenza del 29 ottobre 2009, causa C-174/08, *Ncc Construction Danmark*, punti 40-44.

²²⁹ Come già affermato nelle sentenze sulle cause C-25/07 *Sosnowska* (2008); paragrafi 14 e 15 e C-74/08 *PARAT Automotive Cabrio* (2009), paragrafo 15.

²³⁰ La Corte richiama la sentenza sulla causa C-309/06 *Marks & Spencer* (2008) paragrafo 49.

²³¹ Solo con la direttiva n. 112/2006 (Art. 169), l'ipotesi in esame è stata trasferita esplicitamente tra i casi di detrazione.

ma una norma generale di principio, riferendosi a tutte le operazioni prive del requisito territoriale: in assenza di tale norma, non sarebbe stato accordato il diritto alla detrazione, per carenza di un presupposto generale (territoriale) e del requisito di afferenza.²³²

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

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

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

Dopo tali considerazioni, emergono forti dubbi sul valore semantico da attribuire alle locuzioni, riferite alle operazioni "escluse" ovvero "fuori campo", che andrebbero limitate alle operazioni difettanti dei soli presupposti oggettivo e/o soggettivo; più correttamente le operazioni prive del requisito territoriale dovrebbero essere ricomprese tra le operazioni non imponibili, assodata la incontestabile familiarità tra le due tipologie di operazioni, come evidenziato dallo

²³² Sul significato del termine "afferenza", SALVINI, *La detrazione nella VI Direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali*, in AA.VV., "Studi in onore di Victor Uckmar", Padova, 1997, pagg. 1070 e ss; STEVANATO, *L'imposta sul valore aggiunto a seguito del D.lgs. 313/97: disposizioni generali*, in AA.VV., "Commento alle deleghe fiscali", 1997.

stesso testo normativo, ove esse sono poste, non a caso, in successione diretta. La conclusione in esame si accorda con la corretta applicazione del principio di destinazione: la “detassazione” delle operazioni destinate all’esterno del territorio nazionale, e la contestuale conservazione del diritto alla detrazione (al fine di assicurare la neutralità dell’imposta) è dunque naturale sia per le operazioni non imponibili, che per le operazioni prive del requisito territoriale, e da qui appare di tutta evidenza che una diversa conseguenza comporterebbe una ingiustificata disparità di trattamento tra soggetti economici ed una ingiustificata distorsione del funzionamento dell’IVA, che non sarebbe più neutrale.

Le conclusioni finora raggiunte trovano conforto nel pensiero della più attenta dottrina sul tema,²³³ secondo cui, successivamente all’introduzione del regime transitorio negli scambi intracomunitari, e “nell’attuale contesto normativo, l’utilizzo del requisito territoriale ai fini della soggezione all’imposta non ha più motivo di esistere. Dopo le modifiche introdotte con il D.lgs. 313/1997, lo stesso tessuto normativo²³⁴ consente di comprendere che, nella realtà, le operazioni rimangono territorialmente rilevanti, ancorché detassate, cioè altro non sono che operazioni nazionali prive di imposta”.²³⁵ Sulla base di tali premesse, viene ulteriormente osservato che, “Soprattutto nelle operazioni intracomunitarie e, segnatamente, per le cessioni di beni (che costituiscono il vero nucleo delle regole del regime transitorio), l’operazione transfrontaliera si manifesta come bifronte: in estrema sintesi, la cessione intracomunitaria è rilevante all’uscita (come operazione “esente” nella specie non imponibile) ed è rilevante in entrata, come

²³³ P. CENTORE, *Manuale dell’Iva Europea*, V edizione 2008, Milano.

²³⁴ “Si pensi all’art. 19, comma 3, lett. b) del decreto Iva dove le operazioni effettuate fuori del territorio nazionale (si presti attenzione al wording “operazioni effettuate” e non “non operazioni” ai fini Iva) sono, per così dire, canonizzate ai fini della detrazione, cioè per una delle regole più significative del sistema Iva. Peraltro, ancora prima delle modifiche del D.Lgs 313/1997, l’art. 30, comma 3, lett. d) del DPR 633/72 richiama le “operazioni non soggette all’imposta per effetto dell’art. 7” (notare il wording “operazioni non soggette), creando un curioso imbarazzo contabile. In effetti, come è possibile documentare, ai fini del rimborso dell’imposta, operazioni che per loro natura sono “non soggette”, cioè, non danno luogo ad obblighi contabili? Già da allora, dunque, si può ben dubitare della correttezza della contrapposizione (operazioni IVA e operazioni non IVA) in riferimento al requisito territoriale”. P. Centore, *cit*, 414.

²³⁵ P. CENTORE, *cit*, 414.

acquisto da integrare, si può dire, da nazionalizzare contabilmente. La doppia polarità, in senso territoriale, dell'operazione intracomunitaria non deve confondere: in effetti, nella visione unitaria (e unitiva, nel senso che l'Iva è utilizzata come strumento di aggregazione nell'ambito dell'Unione europea) della direttiva (in particolare, gli artt. 17, 33, 34, 40, 41, 42, 44 e da 47 a 55 della dir. 2006/112/CE, già articolo 28 ter della dir. 77/388) l'operazione è davvero sovranazionale. Per questo mezzo si intende, allora, che il principio della territorialità è destinato non tanto ad “espellere” l'operazione da un sistema a favore di un altro, ma, più organicamente, ad individuare il territorio di appartenenza giuridica dell'operazione e, di conseguenza, in linea di principio, del luogo di percezione dell'imposta. In altre parole, le regole della territorialità servono a determinare il principio di tassazione all'origine ovvero a destinazione e producono la detassazione non “assoluta”, come si verifica nei casi normativamente individuati nelle c.d. “esenzioni” (ex art. 10 del d.p.r. 633/1972), ma relativa, nel senso che alla detassazione in un luogo deve corrispondere la tassazione in altro luogo. Insistere sul punto non è inutile se si considera che gli interventi ufficiali del Ministero²³⁶ si preoccupano di chiarire il regime “interno” o nazionale, dell'operazione, senza trattare della doverosa “coda” di tassazione (ovvero di detassazione) nel territorio comunitario di correlazione. In linea di principio, quindi, la territorialità non può dar luogo alla nascita surrettizia di “esenzioni” essendo più semplicemente destinata a individuare il territorio di tassazione, secondo il principio alternato della localizzazione e delocalizzazione delle operazioni collegato all'applicazione (appunto alternata) del principio di origine e di destinazione.”²³⁷

²³⁶ Cfr, Risoluzione Ministeriale 146/E del 27/9/1999.

²³⁷ P. CENTORE, cit, 415.

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

Il D.P.R. 633/72, disciplinante l'imposta sul valore aggiunto in Italia, recepisce le norme inderogabili contenute nelle direttive comunitarie adottando soluzioni specifiche negli spazi di discrezionalità lasciati alle valutazioni dei singoli stati membri. In considerazione delle differenze esistenti tra Iva comunitaria ed Iva nazionale, è opportuno evidenziare che persistono evidenti problematiche in ordine alle definizioni utilizzate. Ciò si rileva, ad esempio, in relazione ai beni ed ai servizi destinati all'esportazione, definiti “non imponibili” in conseguenza dell'applicazione del “principio di destinazione”, attuato nel diritto positivo interno con la regola della territorialità dell'imposta, disciplinata dall'art. 7 del decreto, per la verità una regola molto complessa in tema di prestazioni di servizi. La “non imponibilità” dei beni e servizi esportati viene eseguita attraverso l'esonero da imposta delle cessioni all'esportazione ed eventualmente anche della cessione che l'ha preceduta (art. 8 del decreto), da un lato, e dall'altro lato assicurando all'esportatore il diritto alla detrazione o al rimborso dell'Iva pagata per rivalsa sui beni e servizi da lui acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, anche per la parte riferibile ai beni esportati senza pagamento dell'imposta, come si desume dalle regole dell'art. 19 del decreto.

Una volta evidenziato che le operazioni prive del requisito territoriale presentano le stesse caratteristiche delle operazioni di cui agli artt. 8, 8bis e 9 ovvero delle cessioni intracomunitarie,²³⁸ ci si chiede come mai le due norme siano state costruite diversamente, e più precisamente, come mai il legislatore non si è limitato a stabilire la non applicazione della indetraibilità (cioè la detraibilità), per le operazioni di cui all'art. 7, come ha fatto al comma precedente per le operazioni non imponibili, piuttosto che utilizzare una espressione contorta, dal significato

²³⁸ Per una analisi simile, cfr. M. PEIROLLO, *il diritto alla detrazione per le operazioni non effettuate nel territorio italiano*, in *Corriere Tributario*, 38/2003, 3140-3144.

gratuitamente oscuro. Ma anche tale soluzione avrebbe determinato effetti distorsivi, consentendo la detrazione alle operazioni prive del requisito territoriale, ma esenti, ovvero “fuori campo” per difetto del requisito oggettivo e/o soggettivo. Ed infatti, in conformità al sistema Iva, le operazioni non imponibili di cui ai commi 8, 8bis e 9, come evidenziato dalla Corte nei due casi *Debouche*²³⁹ e *Monte dei Paschi di Siena*,²⁴⁰ non potrebbero mai consentire, in relazione alle operazioni effettuate all'estero, anziché all'interno di uno Stato membro, un diritto al rimborso totale per gli acquisti effettuati all'estero, considerato che effettuando gli acquisti all'interno del paese avrebbero subito il pro-rata di detraibilità. Una opposta conclusione comporterebbe una posizione di favore ingiustificata contraria con i principi della normativa comunitaria,²⁴¹ costituendo, peraltro, una distorsione della libera circolazione dei servizi, e una distorsione del meccanismo iva.

A differenza delle operazioni non imponibili, le operazioni prive del requisito territoriale, se considerate “fuori campo Iva”, non rientrano nel volume di affari e conseguentemente non partecipano alla determinazione dell'Iva detraibile sulla base del criterio del pro-rata di detraibilità; si può dunque ritenere che l'ulteriore effetto dell'art. 17, n. 3, lett. a) della VI direttiva è quello di ricondurre il diritto alla detrazione secondo il predetto criterio, che, nella tecnica operativa, dovrà essere eseguito separatamente. Così argomentando, per l'Iva assolta sugli acquisti emerge il parallelismo tra diritto al rimborso, per i soggetti esteri; diritto alla detrazione (in caso di capienza) ovvero al rimborso, per i soggetti che acquistano nello Stato membro ma effettuano operazioni all'estero per assenza del requisito territoriale; analogo diritto per chi esegue operazioni non imponibili o cessioni

²³⁹ Sent. del 26 settembre 1996, causa C-02/93, *Etienne Debouche*.

²⁴⁰ Sent. del 13 luglio 2000, causa C-136/99 *Società Monte dei Paschi di Siena*, riferita al rimborso dell'Iva assolta per l'Ufficio di rappresentanza estero: il diritto al rimborso in esame, in un primo tempo negato, è stato poi riconosciuto solo in misura parziale, sulla base del pro-rata di detraibilità, e dunque in proporzione alle operazioni imponibili effettuate in Italia.

²⁴¹ Come ha evidenziato L.I. NERI, *Caso Reemtsma: il diritto al rimborso Iva non spetta al soggetto comunitario non residente che abbia erroneamente assolto in Italia l'imposta sul valore aggiunto*, in *Rass. Trib.*, n. 4/2007, 1290.

intracomunitarie, ed infine, simmetria rispetto alle operazioni effettuate all'interno dello Stato, ove non si manifestano dubbi interpretativi vertendosi nell'ipotesi più elementare.

La conferma di tali conclusioni risiede nell'ulteriore dato normativo dettato dall'art. 30, comma 3, lett. d) del DPR 633/72 che attribuisce al contribuente il diritto al rimborso dell'eccedenza detraibile "quando effettua prevalentemente operazioni non soggette all'imposta per effetto dell'art. 7" e dunque per difetto del requisito territoriale.²⁴²

La difficoltà della comprensione della portata e dell'ambito di applicazione dell'ipotesi derogatoria dettata dall'art. 19, comma 3, lett. b) del D.P.R. 633/72 al vaglio dei giudici comunitari,²⁴³ può essere superata, tenendo presente che, ai fini della deroga alla indetraibilità, sia necessaria una coppia di condizioni: che le operazioni siano prive del solo requisito territoriale, da un lato, e che le operazioni, se fossero state effettuate in Italia, sarebbero state imponibili e dunque non esenti e non fuori campo per difetto del presupposto oggettivo o soggettivo, ma ovviamente, non di quello territoriale. In termini molto più semplici, la norma riporta, attraverso una finzione giuridica, le operazioni nel territorio dello Stato e gli attribuisce il medesimo trattamento ai fini della detraibilità.

Del resto, nella nuova formulazione della direttiva 112/2006 che, di fatto, ha determinato una risistemazione dei principi, l'ipotesi in esame è stata ricollocata non tra le deroghe alla indetraibilità, ma proprio tra i casi di detrazione.²⁴⁴

²⁴² L'interpretazione ministeriale sulla norma richiamata ha concluso conformemente alla presente analisi: la Circolare n. 2 del 12 gennaio 1990, par. A, nr. 4, emanata dal Ministero delle Finanze a commento del D.L. 414/1989 in tema di rimborsi di imposta contemplava il caso delle operazioni non soggette all'imposta ex art. 7 che sarebbero state imponibili se effettuate nel territorio dello stato, ritenendo spettante il rimborso.

²⁴³ MANDO', cit., 427.

²⁴⁴ Art. 169 Titolo: Altri casi di detrazione. Testo: in vigore dal 01/01/2007

Oltre alla detrazione di cui all'articolo 168, il soggetto passivo ha il diritto di detrarre l'IVA ivi prevista nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati ai fini delle operazioni seguenti:

a) sue operazioni relative alle attività di cui all'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, effettuate fuori dello Stato membro in cui l'imposta è dovuta o assolta, che darebbero diritto a detrazione se fossero effettuate in tale Stato membro; [...]. Più correttamente, "che sarebbe dovuta o sarebbe stata assolta", trattandosi per l'appunto di imposta non dovuta per difetto del presupposto territoriale.

La soluzione normativa prospettata dalla Corte di Giustizia sul caso Egn, dunque, è l'unica coerente con una logica di sistema sia ad un primo livello, in rapporto all'Iva (diritto tributario comunitario derivato), sia ad un secondo e più ampio livello, in rapporto agli scopi del Trattato (diritto tributario comunitario originario), di cui l'Iva ne è una specificazione, con particolare riferimento alla tematica della concorrenza e delle libertà fondamentali.

Tale conclusione "chiude il cerchio" tra i principi di territorialità, diritto alla detrazione, neutralità dell'IVA e applicazione del criterio di tassazione "a destino", sulla base di una corretta lettura ed interpretazione di tali principi. Con il riconoscimento del diritto a detrazione per le operazioni "extraterritoriali", tali istituti si muovono "all'unisono" e senza creare distorsioni all'interno dello spazio economico-tributario europeo. Sulla base di una lettura comunitaria dell'imposta, applicata al dato nazionale, dunque, si riscontra, in relazione alla dimensione extraterritoriale del diritto alla detrazione, la simmetria esistente tra le operazioni non imponibili, le cessioni intracomunitarie e le operazioni prive del requisito territoriale.

Parte II - L'esercizio del diritto di detrazione

Nella direttiva 112/2006 l'esercizio del diritto di detrazione interessa l'intero capo 4 del titolo X (detrazioni) del testo normativo, delegando alcune facoltà agli Stati membri.

10. La natura facoltativa dell'esercizio del diritto di detrazione

Dall'esame della struttura comunitaria e nazionale non si rileva l'esistenza di disposizioni che considerino obbligatorio l'esercizio del diritto di detrazione, il quale, rappresentando una sorta di credito di imposta del soggetto passivo nei confronti dell'erario, dovrà da questi essere esercitato, non essendovi a tal fine nessun obbligo, configurandosi l'esercizio del siffatto diritto come una facoltà²⁴⁵ del contribuente soggetta a precisi oneri e termini di esercizio, sia pure se questi si sono modificati, in ambito nazionale, in senso migliorativo per il soggetto passivo, sia ad opera del D.lgs. 313/97, sia per effetto di successivi interventi della giurisprudenza comunitaria.²⁴⁶ Il mancato esercizio del diritto nei tempi e secondo le modalità stabilite si ripercuote dunque negativamente sul soggetto passivo e sembra assimilabile, in linea generale, ad un credito di imposta non esercitato. L'inesistenza dell'obbligo o dovere giuridico di effettuare la detrazione,²⁴⁷ a differenza di quanto accade per la rivalsa, si rileva, ad esempio, dalla disposizione italiana dettata dall'art. 19 del D.P.R. n. 633/72, secondo cui, per la

²⁴⁵ Come osserva FAZZINI, cit., 17, nota 35, "Il diritto di detrazione costituisce infatti un diritto disponibile per il soggetto passivo che può decidere di esercitarlo o meno e, dopo il suo esercizio, anche di rinunciare al relativo credito".

²⁴⁶ La figura giuridica dell'onere si rileva laddove si debba tenere un determinato comportamento al fine di ottenere un vantaggio, come rilevato da RASTELLO, *Diritto tributario, principi generali*, Padova, 1994, p. 515. Secondo FAZZINI, cit., 17, nota 36, "Nella specie il soggetto passivo, se vuole esercitare il diritto di detrazione del credito d'imposta costituito dall'Iva relativa agli acquisti di beni e servizi, ha l'onere di porre in essere determinati comportamenti che, pertanto, costituiscono atti strumentali".

²⁴⁷ Fermo restando, l'obbligo della registrazione dei documenti d'acquisto.

determinazione dell'imposta dovuta, è “*detraibile*” dall'ammontare delle operazioni effettuate l'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata in via di rivalsa in relazione ai beni o ai servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione.

La natura creditoria del tributo assolto sugli acquisti si contrappone alla natura debitoria del tributo incamerato dal soggetto passivo d'imposta in relazione alle operazioni attive effettuate e le modalità temporali di esercizio dei suddetti diritti si atteggiavano diversamente, in quanto, come si rileva dal testo normativo, anche in tema di registrazione di fatture attive e passive, il debito verso lo Stato deve essere liquidato ed assolto con celerità e comunque nel periodo di imposta in esame ed è obbligatorio, corrispondendo alle caratteristiche dell'istituto della rivalsa, mentre il credito (che rappresenta, al contrario il debito dell'erario verso il contribuente) può essere esercitato in tempi più lunghi.

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

L'esercizio della detrazione rappresenta una facoltà, che richiede la contabilizzazione in liquidazione periodica e nella dichiarazione annuale previa annotazione della fattura relativa ed è soggetto a termini di decadenza ampliati in termini migliorativi in quanto deve essere eseguito entro il secondo anno successivo a quello in cui è sorto il diritto, diversamente da quanto accadeva in precedenza, ove era necessario il rispetto del termine di presentazione della dichiarazione annuale.

L'esercizio del diritto di detrazione pone diverse problematiche, in particolare la questione del mancato riporto dell'imposta detraibile in dichiarazione ha avuto, negli ultimi anni, una evoluzione in termini migliorativi per il soggetto passivo, anche in seguito alle modifiche apportate ad opera del D.lgs. 313/97, in quanto in passato si riteneva che la condizione per l'esercizio del diritto di detrazione era il

riporto in dichiarazione, poi si è giunti al superamento del predetto assioma, in seguito alle modifiche normative apportate all'art. 19, comma 1 del DPR 633/72, ad opera del D.lgs. 313/97, secondo cui “il diritto alla detrazione può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto”; tale locuzione rileva non solo sotto il profilo temporale, ma anche sotto il profilo logico, non essendo più necessario esercitare il diritto nella stessa dichiarazione riferita alla liquidazione del tributo oggetto della detrazione.

In ordine al rapporto tra diritto di detrazione e dichiarazione tributaria, occorre altresì osservare che il diritto non può neppure essere pregiudicato da eventuali errori nella compilazione della dichiarazione, compatibilmente con i principi comunitari di effettività, neutralità e proporzionalità delle misure procedurali sanzionatorie e tanto è stato riconosciuto, con riferimento al diritto nazionale, sia pure sotto altre angolazioni prospettiche riconducibili alla natura giuridica della dichiarazione ed alla funzione del diritto di detrazione. Cosicché, è stato affermato dalla giurisprudenza nazionale che l'erronea compilazione della dichiarazione dell'anno precedente per mero errore materiale non pregiudica il diritto al credito, determinando altrimenti un indebito arricchimento da parte dell'erario.²⁴⁸ I predetti principi della sistema nazionale sono allineati ai principi comunitari, come si rileva nelle conclusioni dell'Avvocato generale del 13 marzo 2008 (sulle cause riunite C-95/07 e C-96/07 “Ecotrade”) ove, al punto 68, si affermava che “se non vi è rischio di perdita di entrate fiscali, il principio di neutralità richiede che le dichiarazioni Iva erroneamente compilate possano essere regolarizzate. Non vi è un simile rischio qualora il debito fiscale ed il diritto alla detrazione si annullino a vicenda.”

La sussistenza del diritto di detrazione non può dunque essere pregiudicata da errori materiali nella compilazione della dichiarazione; considerato che questa,

²⁴⁸ In tal senso, Commissione tributaria Centrale, sentenza n. 5953 del 7/11/1992 e sentenza n. 734 del 23/02/1995.

seppur rivestendo una natura giuridica mista, deve qualificarsi come “dichiarazione di scienza”, in relazione alla parte relativa alla comunicazione all’amministrazione finanziaria di circostanze di fatto esistenti nella realtà, quali, ad esempio, il possesso di redditi la spettanza di deduzioni o detrazioni, rivestendo invece un contenuto negoziale solo limitatamente a specifici aspetti, in genere riconducibili alla scelta di regimi opzionali rimessi alla libera scelta del contribuente.

Ciò premesso, la spettanza del diritto di detrazione non può essere pregiudicata dall’eventuale erronea scelta di un regime opzionale, in quanto tale azione del soggetto passivo, rivestendo carattere negoziale, presuppone, ai fini della sua validità, oltre che la volontà dell’atto, anche la “volontà” degli “effetti”; conseguentemente, la scelta negoziale è emendabile se se incorrono vizi della volontà e, oltre alle ipotesi di violenza e dolo, meno frequenti, in particolare nell’ipotesi di errore.

Così, nell’ipotesi di un regime opzionale erroneamente richiesto non può essere denegato il diritto di detrazione poiché si deve tenere in considerazione il comportamento concludente tenuto in concreto dal contribuente, il quale deve ritenersi valido con salvezza dei relativi effetti in tema di detrazione d’imposta, non potendo gli stessi essere ostacolati dall’eventuale errore materiale nella scelta di un regime, effettuata attraverso l’opzione in dichiarazione dei redditi, e ciò in applicazione della regola della manifestazione di volontà *per facta concludentia*.²⁴⁹

A tali conclusioni sono pervenute sia la giurisprudenza nazionale che la prassi dell’Amministrazione finanziaria nazionale, ad esempio, in relazione all’ipotesi dell’erroneo esercizio dell’opzione prevista dall’art. 36-bis del DPR n. 633/72, la quale, finalizzata a dispensare da adempimenti i soggetti che pongono in essere operazioni esenti (nel senso nazionale) dall’imposta sul valore aggiunto, è diretta a chi effettua esclusivamente, o quasi, operazioni attive esenti dall’Iva, avendo

²⁴⁹ Sull’argomento, si consentito rinviare a COGLIANDRO, *Le conseguenze di una scelta sbagliata*, in Fiscooggi del 25/01/2007.

come conseguenza, direttamente prevista dalla norma, la totale indetraibilità dell'imposta assolta sugli acquisti. Ma l'erroneo esercizio dell'opzione, (riconoscibile dal disinteresse del contribuente che non pone in essere operazioni esenti ad avvalersene, il quale subisce esclusivamente il pregiudizio della preclusione al diritto di detrazione)²⁵⁰ rende inefficace l'opzione, come riconosciuto dallo stesso legislatore (articolo 1 del Dpr n. 442/97, disciplina delle opzioni), l'opzione e la revoca devono desumersi da comportamenti concludenti,²⁵¹ e la validità dell'opzione è subordinata alla sua concreta attuazione dall'inizio dell'anno.²⁵²

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

L'importanza della fattura ai fini della sussistenza del diritto di detrazione è sottolineata dalla direttiva 112/2006 la quale, all'art. 178, lett. a) segnala il

²⁵⁰ L'amministrazione finanziaria procedeva infatti a recuperare a tassazione l'importo dell'Iva sugli acquisti. Per risolvere il suddetto inconveniente, il ministero delle Finanze con successive risoluzioni (in particolare, n. 398380 del 27/7/1985 e n. 571117 del 18/7/1988), ha affermato che, atteso che la conseguenza dell'opzione è la totale indetraibilità dell'imposta sugli acquisti, la disposizione contenuta nell'articolo 36-bis è diretta a soggetti che non hanno interesse alla detrazione dell'Iva per il tipo di attività esercitata (esente); per cui, negli altri casi, l'opzione manifestata può considerarsi inefficace.

²⁵¹ La giurisprudenza ha ritenuto, che il "comportamento concludente", prospettato in giudizio, in relazione alla revoca implicita dell'opzione ex articolo 36-bis non può, però, semplicemente "identificarsi negli effetti che intende far valere, ma deve estrinsecarsi nell'attuazione, sin dall'inizio dell'anno di riferimento della pretesa revoca, di modalità operative incompatibili con la posizione dell'opzione, di cui deve fornire la prova (Commissione tributaria regionale del Lazio, sez. XIV, sentenza n. 34 del 06/04/2006)", presupponendo la dimostrazione, da parte del contribuente, di aver posto in essere tutti gli adempimenti prescritti dall'applicazione del regime ordinario dell'Iva, e di non essersi, in concreto, avvalso della dispensa accordata dall'articolo 36-bis (Corte di cassazione, sentenza n. 7011 dell'8/5/2003; sentenza n. 6886 del 21/5/2001; Commissione tributaria regionale Emilia Romagna, sentenza n. 27 del 14/4/1998).

²⁵² In virtù della norma appena citata (articolo 1, comma 1, Dpr n. 442/97). "L'opzione e la revoca di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili si desumono da comportamenti concludenti del contribuente o dalle modalità di tenuta delle scritture contabili. La validità dell'opzione e della relativa revoca è subordinata relativamente alla sua concreta attuazione sin dall'inizio dell'anno o dell'attività. E' comunque consentita la variazione dell'opzione e della revoca nel caso di modifica del relativo sistema in conseguenza di nuove disposizioni normative".

possesso del documento, secondo le modalità previste dagli stessi articoli della direttiva, quale condizione fondamentale per l'esercizio del diritto. In merito ai requisiti formali necessari, occorre osservare che, in forza della norma appena citata, l'esercizio del diritto alla detrazione di cui all'art. 168, lettera *a*), della direttiva, relativo alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, è subordinato ad un solo requisito formale attinente al possesso, da parte del soggetto passivo, di una fattura redatta conformemente agli articoli 220-236 e 238-240 di tale direttiva. Più precisamente, la definizione normativa dettata dall'art. 19, riferisce non solo al tributo assolto ma anche a quello dovuto o addebitato in via di rivalsa, pertanto ai fini dell'esercizio del diritto di detrazione, è sufficiente la debenza del tributo medesimo (e ciò si realizza con il suo addebitamento in fattura) restando irrilevante, ma solo in linea di principio e salvo quanto si dirà in seguito in relazione ad operazioni di frode, l'effettivo pagamento del tributo al fornitore o prestatore né rileva il versamento dell'imposta da parte del soggetto che ha esercitato la rivalsa.

Stando al dato normativo, l'esercizio del diritto di detrazione non dovrebbe essere subordinato alla effettiva dazione dei beni o prestazione dei servizi, essendo sufficiente l'avvenuta ricezione del documento, anche se nelle ipotesi di frode occorrerà eseguire qualche specificazione, è sufficiente qui ricordare che la consegna materiale del bene può essere indice dell'esistenza dell'operazione. Ed infatti, esaminando più nel dettaglio l'aspetto sostanziale del momento oggettivo, tali conclusioni teoriche necessitano di alcune importanti specificazioni in quanto, se è vero che il possesso della fattura rappresenta il momento formale necessario per l'esercizio del diritto di detrazione, sarà ulteriormente necessario anche il momento sostanziale, dato dalla effettiva esistenza dell'operazione documentata, nonché dell'assoggettabilità della stessa al tributo sul valore aggiunto e, in caso affermativo, della misura del tributo addebitato in fattura secondo le previsioni della direttiva ovvero del decreto nazionale.

La fattura ha dunque una funzione strumentale²⁵³ mentre il credito d'imposta sarebbe autonomo rispetto al documento che lo comprova, in quanto il suo fatto generatore sarebbe individuabile nel compimento di un'operazione imponibile nella veste di cessionario/utilizzatore, soggetto passivo di imposta.²⁵⁴ Conseguentemente, il diritto di credito è indipendente dall'emissione della fattura ed è generato dal compimento di un'operazione imponibile,²⁵⁵ con la conseguenza che in assenza di un'operazione imponibile non si avrà alcun diritto alla detrazione anche se l'imposta è stata addebitata in via di rivalsa, trattandosi in questo caso di un credito da indebito e non di un credito di imposta, come evidenziato in passato dalla giurisprudenza nazionale anteriore alla pronuncia Reemtsma, secondo cui tale diritto poteva essere fatto valere solo attraverso una controversia di diritto privato tra cessionario e cedente.²⁵⁶ Secondo altra tesi²⁵⁷ sarebbe l'addebito a titolo di rivalsa il fatto genetico del diritto alla detrazione, più che l'esistenza dell'operazione sottostante.

Nell'ipotesi, ad esempio, di perdita o distruzione del documento fiscale (fattura, documento d'importazione, eccetera) la deduzione dell'Iva può essere accordata sulla base di un documento sostitutivo dell'originale emesso dal fornitore che

²⁵³ Secondo N. FORTE, *La funzione della fattura nel sistema dell'Iva*, in Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, 1972, I, 332, la funzione della fattura è quella di comprovare l'entità di un diritto alla detrazione che, quindi, preesiste. Allo stesso modo, ARDIZZONE, op. cit., nega che la fattura assuma un ruolo sostanziale rispetto al diritto di deduzione costituendo solo elemento della fattispecie strumentale. Alle stesse conclusioni, cfr., MAFFEZZONI, op. cit.. In senso contrario, cfr., LO VERSO, op. cit., p. 5273, secondo cui la fattura costituisca di per sé "la veste di fonte di obbligazione per il cedente e prestatore e titolo di credito per il cessionario o committente".

²⁵⁴ In tal senso, BECCARIA, *Valore aggiunto (imposta sul)*, in Noviss. Dig. It., XX, Torino, 1975, p. 487.

²⁵⁵ In tal senso, G. FRANSONI, *L'esercizio del c.d. diritto alla detrazione dell'Iva applicata in carenza del presupposto*, in Riv. Dir. fin. sc. Fin., 1994, vol. LIII, parte II, p. 36 il quale osserva che la tesi della natura strumentale della fattura e dell'autonomia non solo genetica, ma anche concettuale del diritto alla detrazione sembra emergere dallo stesso tenore testuale della disposizione comunitaria dettata dall'art. 17 della Direttiva CEE 77/388, la quale disciplina separatamente il diritto alle deduzioni che, a mente della predetta disposizione, "nasce quando l'imposta diventa esigibile" ed è limitato "all'imposta sul valore aggiunto per le merci [...] fornite e per i servizi [...] prestati da un'altro soggetto passivo".

²⁵⁶ In tal senso, FRANSONI, op. cit., che richiama l'orientamento manifestato dalla Corte di Cassazione, SS. UU., sentenza 13 dicembre 1991 n. 16646.

²⁵⁷ BOSELLO, cit. 435.

dovrà essere completamente conforme all'originale riportante l'indicazione "documento sostitutivo consegnato a domanda del cliente e destinato a sostituire o rimpiazzare l'originale smarrito o distrutto."²⁵⁸

13. La detrazione nell'operazione erroneamente assoggettata ad imposta

Nell'ipotesi di applicazione dell'Iva in assenza del presupposto (oggettivo o soggettivo) occorre esaminare il problema della detraibilità dell'Iva assolta; in tale circostanza occorre distinguere la fattispecie dell'esercizio fraudolento o illegittimo del diritto (laddove si configura la preclusione del diritto alla detrazione, come accade nelle ipotesi di operazioni inesistenti, ovvero di mancanza di inerenza o di espresso divieto di detrazione),²⁵⁹ dalla ipotesi di fatturazione meramente erronea; peraltro le due fattispecie erano state, in origine, disciplinate in maniera distinta.²⁶⁰

In merito al *quantum* relativo al diritto di detrazione, secondo la Corte di Giustizia il diritto relativo è limitato all'ammontare del tributo effettivamente dovuto in relazione alla cessione o prestazione, e conseguentemente nell'ipotesi di erroneo addebito in fattura di un tributo maggiore non sarebbe consentita la detrazione, restando sempre possibile per l'emittente di buona fede emettere una nota di variazione. Tuttavia, la questione della detraibilità di una imposta superiore a quella effettivamente dovuta, sebbene addebitata in fattura, è dibattuta in quanto v'è chi ritiene che, sulla base di una diversa formulazione del decreto nazionale

²⁵⁸ Tale è la soluzione proposta nell'ordinamento belga, cfr., *Commentaire Général et contacts avec l'administration*, Kluwer, cit., 760 anche in relazione ai documenti d'importazione provenienti dai paesi non membri.

²⁵⁹ Cfr. Cass. Sez. I, 18 febbraio 1999, n. 1348, cit., secondo cui il diritto alla detrazione dell'imposta erroneamente addebitata in fattura sussiste se il cessionario non ha chiesto il rimborso della stessa.

²⁶⁰ Ed infatti, le due fattispecie erano state disciplinate separatamente dall'art. 17 dello schema di decreto Iva predisposto nel maggio 1971, come osservato da FRANSONI, op. cit., che richiama, sul punto, BECCARIA, *Valore Aggiunto (Imposta sul)* in Noviss. Dig. it. XX, Torino, 1975, p. 487, ove sono presenti maggiori dettagli sull'iter legislativo che ha condotto all'attuale formulazione della norma.

(art. 19 del DPR 633/1972), rispetto alla direttiva comunitaria, sarebbe riconosciuto il diritto alla detrazione del tributo assolto o dovuto dal soggetto passivo o a lui addebitato in via di rivalsa (che, in sostanza, è quello addebitato in fattura) anche se di importo superiore a quello effettivamente dovuto (sempre che l'operazione rientri nel campo di applicazione dell'Iva e conseguentemente operi il diritto di rivalsa)²⁶¹ mentre v'è chi esclude tale possibilità.²⁶² La prima impostazione sarebbe giustificata dalla circostanza che il legislatore nazionale, nell'ipotesi di addebito in fattura di un'imposta maggiore rispetto a quella effettivamente dovuta, prevede l'obbligo in capo al cedente o fornitore di versare all'Erario tale tributo, ferma restando la possibilità di emettere nota di variazione e, corrispondentemente, la sussistenza del diritto di detrazione in capo all'acquirente. Non potrebbe infatti sostenersi che, in tale ipotesi, l'obbligo per il cedente o prestatore debba configurarsi a titolo sanzionatorio e non impositivo, poiché tale circostanza dovrebbe riscontrarsi solo nella ipotesi di inesistenza delle operazioni,²⁶³ ma non di erroneità, atteso che secondo lo stesso orientamento dell'Amministrazione finanziaria e della giurisprudenza nazionale, nel caso in cui l'operazione rientri nel campo di applicazione del tributo, è detraibile l'intera imposta addebitata in fattura ancorché con aliquota superiore a quella legittimamente applicabile.²⁶⁴

Per quanto riguarda invece la diversa ipotesi di addebito in fattura di un tributo corrispondente, in realtà, ad operazioni fuori del campo di applicazione dell'imposta, la detraibilità dello stesso per il cessionario/utilizzatore, che secondo

²⁶¹ In tal senso, FAZZINI, cit., 49.

²⁶² SALVINI, *La detrazione IVA nella sesta direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali*, cit., secondo la quale il tributo eventualmente addebitato in eccedenza non sarebbe dovuto in via di rivalsa per cui, anche per l'ordinamento interno, qualora l'imposta addebitata in fattura fosse superiore a quella effettivamente applicabile per l'operazione, oggetto di detrazione potrebbe essere solo quest'ultima e non l'intero importo addebitato in fattura.

²⁶³ Sul punto, cfr., TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, parte speciale, cit., p. 222, nota 43, secondo cui la disposizione di cui all'art. 21, comma 7, del DPR 633/1972, per il quale è comunque dovuta l'imposta indicata in una fattura emessa per operazioni inesistenti, ha una "evidente matrice sanzionatoria" e la debenza dell'imposta consegue dunque ad un fatto illecito.

²⁶⁴ Cfr., Ris. Dir. Gen. Tasse, n. 334298 del 5 gennaio 1982.

l'Amministrazione finanziaria non sussiste,²⁶⁵ non ha trovato un orientamento della giurisprudenza condiviso.²⁶⁶

In dottrina è stata pure sostenuta la tesi opposta²⁶⁷ a quella dell'amministrazione, secondo cui, anche in caso di operazioni escluse dall'Iva, il tributo sia comunque

²⁶⁵ Cfr., Ris. Dir. Gen. Tasse, n. 343376 del 7 dicembre 1983 e n. 355550 dell'11 ottobre 1985.

²⁶⁶ Nel senso della indetraibilità del tributo addebitato in relazione ad operazioni estranee al campo di applicazione dell'Iva si era espressa la Corte di Cassazione, sez. I, 10 luglio 1993, n. 7602, in Riv. Dir. Trib., 1994, II, p. 27 e ss., con nota di FRANSONI, *l'esercizio del cosiddetto diritto alla detrazione dell'Iva in carenza del presupposto*, nonché in Rass. trib., 1994, p. 159 e ss., con nota (contraria) di CARPENTIERI.

Nel senso, invece, della detraibilità del tributo: Cass., 23 giugno 1992, n. 7689, in Rass. Trib. 1993, II, p. 441 e ss, con nota di LA ROSA, *Variazioni in diminuzione e limiti alla richiesta di rimborso dell'Iva erroneamente addebitata*; Cass., sez. I, 18 febbraio 1999, n. 1348, in Riv. Dir. Trib. 1999, II, p. 971 e ss. Con nota di CORRADO, *In caso di cessione d'azienda l'Iva erroneamente addebitata in rivalsa può essere detratta dal cessionario*: in tale specifica circostanza, la detrazione del tributo erroneamente addebitato in fattura dovrebbe ritenersi in ogni caso preclusa in base all'art. 19 del DPR 633/1972 che prevede l'indetraibilità del tributo relativo all'acquisto di beni e servizi afferenti operazioni non soggette all'imposta, come la cessione d'azienda.

²⁶⁷ In particolare, cfr., FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., p. 745 il quale, orientandosi per la detraibilità del tributo addebitato in relazione ad operazioni non soggette, si allinea alla posizione di cui (ad es., LUPI, *Imposta sul valore aggiunto*, in "Enc. Giur. Treccani", XVIII) sostiene che una tesi opposta (non spettanza della detrazione) impedirebbe di risolvere il dubbio interpretativo sull'assoggettamento o meno ad IVA di un'operazione sottoponendola in via cautelativa al tributo; anche LUPI, *Diritto tributario, parte speciale*, cit., p. 312, pone l'accento sulla necessaria simmetria rivalsa-detrazione e sul rispetto del principio di neutralità, muovendo dalla considerazione secondo cui il cedente deve comunque corrispondere all'erario l'imposta addebitata al proprio cliente.

Interessante è pure la conclusione di TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, parte speciale*, cit., p. 220 e ss., il quale, dopo aver evidenziato che non via siano valide ragioni che giustifichino un diverso trattamento tra l'ipotesi dell'indicazione di un'imposta maggiore di quella dovuta rispetto a quella in cui l'imposta non sia dovuta per niente, in quanto, in entrambe le ipotesi, sussiste un addebito di un *quantum* non dovuto – ricollega la detraibilità del tributo, ancorché non dovuto, all'assolvimento o addebito in fattura dell'imposta, in conseguenza del disposto dell'art. 21, comma 7 del DPR 633/72, secondo cui "l'emissione della fattura rende comunque dovuta l'imposta a carico di chi la ha emessa" e dunque i soggetti passivi che hanno ricevuto la fattura hanno il diritto di detrarsi il tributo ivi addebitato, a prescindere dalla circostanza che l'Iva sia dovuta o meno, e ciò per il solo fatto dell'addebito in fattura. In effetti tale conclusione interpretativa pone un evidente problema e cioè quello secondo il quale, nella fattispecie cardine prevista dalla norma richiamata (operazioni inesistenti) viene meno la simmetria tra addebito dell'imposta per il cedente, e diritto alla detrazione per il cessionario, la quale, con estrema evidenza, non spetta, trattandosi di operazioni inesistenti.

Viene inoltre esclusa l'esperibilità dell'azione civile di ripetizione dell'indebito, ex art. 2033 del c.c. nei confronti del soggetto passivo (acquirente) che abbia pagato un'imposta non dovuta (TESAURO, *Sulla detraibilità dell'Iva relativa ad acquisti non soggetti ad imposta (e sulla applicabilità dell'art. 2033 c.c. nel rapporto cedente-cessionario)*, nota a C.T.C. 11 ottobre 1995, n. 3217, in Giur.it., 1996, III". Sul punto, inoltre, Cfr. MESSINA, *Le conseguenze dell'erronea applicazione dell'Iva tra la ripetizione dell'indebito, la detrazione ed il risarcimento*, in Riv.dir.trib., 1993, II, p. 261 e ss.

detraibile (ove erroneamente applicato), poiché anche in tale ipotesi il cedente deve comunque corrispondere all'erario l'Iva addebitata in fattura.

Secondo tale ricostruzione il diritto di detrazione per il cessionario, in relazione all'iva addebitata in via di rivalsa, discenderebbe dall'emissione di fattura con addebito di Iva e dall'avvenuto pagamento dell'imposta all'Erario da parte del cedente, nonostante la non assoggettabilità ad IVA dell'operazione.

Tale tesi sarebbe supportata dalla simmetria rivalsa-detrazione, laddove, pur in assenza dei presupposti, l'Iva viene applicata, e dunque addebitata in via di rivalsa, da parte del cedente al cessionario che potrà dunque detrarre senza violare principi di sistema e senza compromettere la neutralità dell'imposta. Resta da verificare se tale conclusione è compatibile con le finalità dell'imposta, laddove occorre considerare che tale circostanza può confliggere con l'applicazione di altri regimi impositivi (si pensi al principio di alternatività Iva-registro) ovvero potrebbe determinare l'insorgere di problematiche connesse alla struttura applicativa del tributo.

La problematica relativa alla sussistenza del diritto di detrazione, in caso di erroneo assoggettamento al tributo di operazioni escluse dal campo di applicazione dell'Iva, ovvero esenti, deve essere risolta sulla base dei principi generali comunitari del tributo. Sotto tale profilo, anzitutto deve essere osservato che la sussistenza del diritto di detrazione, in capo al cessionario soggetto passivo, non può automaticamente e in linea generale ed indiscriminata, essere correlata al versamento all'Erario, da parte del cedente, del tributo addebitato in fattura in quanto la simmetria tra il versamento del cedente e la detrazione del cessionario non costituisce un assioma assoluto, come si rinviene nelle numerose ipotesi di limitazioni tecniche alla detrazione (pro-rata, esclusioni, esenzioni) ovvero sanzionatorie (per frodi ovvero per operazioni inesistenti).

Ed infatti, specularmente, l'eventuale omissione del versamento da parte del cedente non pregiudica il diritto di detrazione del tributo sussistente in capo al cessionario (fatte salve le ipotesi patologiche, come nel caso di frodi ed abusi); allo stesso modo, il versamento dell'imposta all'Erario ad opera del venditore non

è idoneo a legittimare, di per sé, la detrazione dello stesso da parte del cessionario. Ne consegue dunque la irrilevanza, ai fini che ci occupano, del versamento – o meno – del tributo da parte del cedente, da quanto sopra non si può ritenere che la detraibilità dell'imposta per il cessionario possa essere correlata all'obbligo del cedente di corrispondere all'Erario quanto addebitato in fattura, in via di rivalsa, a titolo di IVA, per inesistenza di una siffatta simmetria.²⁶⁸

L'indipendenza delle due posizioni risponde anche ad evidenti motivi di cautela finalizzati a contrastare comportamenti fraudolenti ovvero ad evitare un indebito arricchimento, e non trasforma un'operazione esclusa agli effetti del tributo in cessione o prestazione soggetta ad IVA per il solo fatto dell'intervenuta fatturazione con addebito di una determinata somma a titolo d'imposta. Inoltre, legittimare la detraibilità del tributo per il solo fatto del suo addebito in fattura – e quindi in ragione della mera sussistenza di tale documento cartaceo – rischierebbe di legittimare anche la detrazione del tributo relativo ad operazioni inesistenti cartolarmente documentate tramite l'emissione di fatture formalmente regolari.²⁶⁹

Le predette considerazioni devono essere messe in necessaria correlazione con la conclusione, pure operata dalla Corte, laddove è stato ritenuto detraibile dal cessionario che ha ricevuto la fattura il tributo addebitato in rivalsa, nonostante l'erroneo assoggettamento ad IVA dell'operazione da parte del cedente, in quanto tale conclusione è stata accordata attraverso il riconoscimento, per il soggetto che abbia effettuato un pagamento non dovuto, di ottenere il rimborso in conformità ai principi che regolano la ripetizione dell'indebito;²⁷⁰ conseguentemente, la detraibilità dell'imposta è stata subordinata alla verifica della mancata presentazione di istanza di rimborso da parte del cedente, al fine di evitare una “doppia non imposizione”.²⁷¹

²⁶⁸ In tal senso, cfr. FAZZINI, op. cit., 52.

²⁶⁹ In tal senso, cfr. FAZZINI, op. cit., 52-53. LUPI, *Diritto tributario, parte speciale*, cit., 1998 subordina il riconoscimento del diritto di detrazione in capo al cessionario al comportamento di fatto del cedente, ritenendo dunque detraibile, da parte del primo, l'imposta che sia stata effettivamente versata dal secondo.

²⁷⁰ Cassazione, sez. I, 23 giugno 1992, n. 7689, cit.

²⁷¹ Cassazione, sez. I, 18 febbraio 1999, n. 1348.

Ciò premesso, nell'ipotesi in cui un'operazione è stata erroneamente assoggettata ad IVA, tutti i detti rapporti (pagamento-rivalsa-detrazione) sono privi di fondamento; in tale fattispecie si ritiene, per conseguenza, che il cedente ha diritto di chiedere all'Erario il rimborso dell'Iva (per assenza del presupposto formale); il cessionario ha diritto di pretendere dal cedente la restituzione del tributo pagato in rivalsa, non avendo alcun rapporto diretto con l'Erario; l'amministrazione finanziaria ha il potere-dovere di escludere la detrazione del tributo pagato in rivalsa (specularmente all'insussistenza del presupposto). Ciascuna di tali azioni è altresì autonoma dalle altre, fondandosi sull'inesistenza del rapporto tributario. Tale orientamento non può considerarsi simmetrico, considerando che, come evidenziato dai giudici di legittimità, l'Amministrazione, da parte sua, ha il potere di escludere la detrazione dell'IVA pagata in rivalsa dal cessionario.²⁷²

Infine, nelle ipotesi in cui l'erroneo assoggettamento al tributo violi contemporaneamente principi sostanziali (come nell'ipotesi di detrazione Iva esercitata su un bene destinato al consumo personale) l'errore commesso, seppur in buona fede, viola i principi di funzionamento dell'imposta e non può che condurre alla preclusione del diritto alla detrazione, ciò che accade anche nella diversa ipotesi di acquisto "incauto" da cartiere (che non versano l'Iva riscossa); in quanto non si verte nell'ipotesi di erronea detrazione corrispondente tuttavia ad una imposta comunque incassata dall'Erario.²⁷³

La giurisprudenza comunitaria con la sentenza *Genius Holding* ha, infatti, "escluso che sussista una piena simmetria tra obbligo del pagamento dell'imposta, per il fatto che la stessa sia addebitata in fattura, e diritto di detrazione, affermando esplicitamente che l'esercizio del diritto alla detrazione è limitato alle sole imposte dovute (Cass., 1607/2008)", tuttavia, al fine di garantire la neutralità dell'imposta spetta agli Stati membri contemplare nel loro ordinamento giuridico

²⁷² Quindi il rapporto diretto sussiste dall'Amministrazione verso il cessionario, ma non nel senso opposto.

²⁷³ CENTORE, cit., 1128.

interno la possibilità di rettificare ogni imposta indebitamente fatturata, purché chi ha emesso la fattura dimostri la propria buona fede.²⁷⁴

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

Come precisato dalla dottrina, il diritto alla detrazione (art. 19) ed il diritto al rimborso (art. 30) non sono due autonome fattispecie, ma due modalità di esercizio dello stesso diritto di credito.²⁷⁵ Allo stesso modo, si sostiene che dal pagamento dell'imposta addebitata in via di rivalsa, nelle ipotesi in cui non sia esercitato il diritto di detrazione, piuttosto che un diritto di rimborso nel senso proprio del termine (cioè un credito derivante da un indebito pagamento), nasce un vero e proprio credito d'imposta;²⁷⁶ entrambe le modalità di esercizio del diritto presuppongono la fattura ed il rispetto della procedura di registrazione, liquidazione e dichiarazione, con la conseguenza che la fattura è collegata al diritto di detrazione²⁷⁷ o meglio rappresenta il titolo di legittimazione per l'esercizio del diritto di detrazione.²⁷⁸

Ed infatti, il diritto di detrazione può essere esercitato secondo diverse modalità, in particolare il rimborso rappresenta una forma specifica di esercizio del diritto sottoposta a requisiti più stringenti sia per i rischi che esso comporta (frodi) sia per l'impatto in termini di liquidità per l'erario.

Il parallelismo tra i due istituti è stato affermato dalla Corte nella sentenza Reemtsma, confermando un orientamento ormai consolidato sul tema sin dalla

²⁷⁴ Sentenza 13 dicembre 1989, causa C-342/87, Genius Holding, punto 18.

²⁷⁵ Così, F: BOSELLO, *Appunti sulla struttura giuridica dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Rivista dir. fin. sc. fin.*, 1978, I, p. 420, spec. p. 434.

²⁷⁶ In tal senso, TESAURO, *Credito d'imposta e rimborso da indebito nella disciplina dell'Iva*, in *Boll. Trib.*, 1979, p. 1466.

²⁷⁷ Cfr. MAFFEZZONI, *La fattura nell'ordinamento dell'Iva*, in *Boll. Trib.*, 1973, p. 1173.

²⁷⁸ In tal senso, ARDIZZONE, *voce Fattura (diritto tributario)*, in *Noviss. Dig. it., App.*, vol III, Torino, 1982, p. 667, inoltre P. FILIPPI, *voce Valore Aggiunto (imposta)*, in *Enc. Dir.*, 1993, 159, nota 158.

sentenza *Genius Holding*.²⁷⁹ Secondo l'interpretazione fornita dalla Corte, detrazione e rimborso, e più in particolare il diniego del diritto alla detrazione ovvero al rimborso perseguono finalità diverse, laddove nel primo caso il divieto persegue la finalità di contrastare l'evasione fiscale,²⁸⁰ mentre il diniego del rimborso sarebbe rivolto, in particolare, a contrastare il pericolo d'introdurre profili di disponibilità dell'imposta da parte dei soggetti Iva alterando le modalità di assoluzione del debito tributario, ciò che però può ben rilevare anche sotto il profilo di comportamenti fraudolenti ovvero abusivi.²⁸¹ Ad ogni modo, il rimborso dell'imposta è ricollegato alla sussistenza delle condizioni per l'esercizio del diritto di detrazione, in conseguenza dell'indiscutibile circostanza della medesima logica cui entrambi gli istituti sottendono, consistente nella necessità di garantire la neutralità complessiva dell'imposta sul valore aggiunto.

Il diritto al rimborso, dunque, costituisce una "sottocategoria" del diritto alla detrazione, in quanto i presupposti per l'esercizio di quest'ultima si rinvergono nella Sesta direttiva, mentre quelli del rimborso sono disciplinati dall'ottava direttiva.²⁸²

L'ottava e la tredicesima direttiva sono ora basate sull'art. 171 della direttiva 112/2006. In base a queste direttive, i soggetti passivi stabiliti in altri Stati membri (ottava direttiva) o quando le loro attività sono stabilite all'esterno dell'Unione europea (tredicesima direttiva)²⁸³ hanno il diritto al rimborso dell'imposta. I soggetti passivi non hanno diritto al rimborso quando realizzano attività soggette all'imposta senza un territorio giuridico dove sono registrati. Quando risultano registrati e riportano l'Iva dovuta sulla base di un periodo di riferimento, l'Iva sugli acquisti può essere dedotta dall'Iva assolta. Ovviamente, l'Iva non può

²⁷⁹ *Genius Holding*, C-342/87.

²⁸⁰ Come osservato dall'Avvocato Sharpston nel paragrafo 53 delle proprie conclusioni.

²⁸¹ Ad esempio, sia consentito rinviare a COGLIANDRO, *Fatture per operazioni inesistenti. La prova illegittima il rimborso Iva*, in *Fiscooggi* del 7/01/2010.

²⁸² Come ha osservato M. GREGGI, *Il rimborso dell'Iva indebitamente versata in via di rivalsa (profili di diritto tributario comunitario)*, in *Rivista di diritto tributario*, 2007, IV, 289.

²⁸³ Cfr., causa C-73/06 (Planzer) sul luogo di stabilimento, inteso quale luogo dove sono adottate le decisioni essenziali da parte del management della società e dove si trovano le funzioni della sua amministrazione centrale.

essere rimborsata ai soggetti passivi che realizzano nello Stato membro di riferimento esclusivamente operazioni esenti.²⁸⁴

Sui rapporti intercorrenti tra diritto alla detrazione e diritto al rimborso, sono state nel tempo prospettate varie soluzioni, influenzate recentemente dall'impostazione comunitaria più marcata.²⁸⁵

Ed infatti, in passato, sulla base di schemi giuridico-formali si sono affermate numerose teorie finalizzate a valorizzare l'istituto della detrazione in relazione alla posizione giuridica del soggetto iva, prescindendo dai meccanismi di applicazione del tributo e soprattutto dalle finalità del tributo stesso: la detrazione è stata considerata quale credito d'imposta²⁸⁶ ovvero istituto soddisfacente del credito di imposta medesimo.²⁸⁷ Solo in un secondo tempo si è arrivati alla comprensione che la detrazione, insieme alla rivalsa, rappresentassero i perni della struttura dell'Iva;²⁸⁸ conseguentemente la detrazione è stata qualificata con un grado di accuratezza maggiore, quale diritto di credito strettamente funzionale alla determinazione dell'imposta dovuta (e al perseguimento della neutralità) e autonomamente configurabile solo nei modi e nei termini previsti dalla legge; così emergendo, in modo palese, la differenza tra il diritto alla detrazione e il diritto al rimborso: la detrazione può dar luogo ad un diritto di credito solo dopo aver

²⁸⁴ Sull'argomento, sono utili le riflessioni della Corte di Giustizia sulle cause C-302/93 (Debouche) e, in relazione all'esenzione parziale nello Stato membro, C-136/99 (Monte dei Paschi di Siena).

²⁸⁵ R. MICELI, cit., 1881.

²⁸⁶ Il diritto alla detrazione è stato considerato in passato un diritto di credito di imposta attribuito dalla legge per il pagamento dell'Iva, con rilevanza sulla natura premiale di tale credito, come osservato da G.A. MICHELI, *L'Iva dalle direttive comunitarie al decreto delegato*, in Riv. Dir. Fin., 1973, I, 443; F. GALLO, *Profili per una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 1974, p. 101.

²⁸⁷ M. INGROSSO, *Il credito d'imposta*, Milano, 1984, pag. 190, secondo cui la detrazione costituiva un modo soddisfacente di estinzione del credito d'imposta, oltre ad essere lo strumento tecnico che permette il versamento dell'Iva dovuta; ovvero F. TESAURO, *Credito d'imposta e rimborso da indebito nella disciplina dell'Iva*, in Boll. Trib., 1982, p. 1466 secondo cui la detrazione è una delle forme di esercizio del credito d'imposta.

²⁸⁸ In particolare, tra gli altri, COMELLI, *Iva comunitaria ed Iva nazionale*, cit., p. 82 evidenziava che pur avendo alcuni studiosi intuito l'importanza del consumo, la ricostruzione dell'Iva doveva essere affinata spiegando, in modo compiuto, il fenomeno Iva nel suo complesso e le sue implicazioni di natura costituzionale. Tale processo non si sarebbe sviluppato adeguatamente in assenza delle ulteriori normative comunitarie e delle elaborazioni della Corte di Giustizia che hanno delineato con maggiore chiarezza i contorni e le finalità dell'imposta.

assolto (nei termini e secondo le modalità disposte dalla legge) alla sua funzione all'interno del procedimento di determinazione dell'Iva,²⁸⁹ con la conseguenza che le modalità di esercizio del diritto devono rispettare specifiche procedure, trovando la loro soddisfazione all'interno degli adempimenti previsti dalla normativa Iva ed in particolare nella fase di liquidazione dell'imposta dovuta, sia nei periodi (mese o trimestre) sia in sede di liquidazione annuale.

Il parallelismo tra detrazione e rimborso assume contorni più sfumati invece nell'ipotesi di trattamento dell'eccedenza detraibile,²⁹⁰ costituita dal saldo Iva a credito risultante dalla dichiarazione annuale²⁹¹ e dunque riferita al suddetto periodo d'imposta laddove ciascuno Stato membro può decidere le modalità di recupero del suddetto ammontare, attraverso un ulteriore riporto a nuovo ovvero utilizzando il credito in compensazione orizzontale²⁹² (con altri tributi) ovvero ancora richiedere il rimborso dell'importo, sottoponendo la scelta a determinate condizioni.

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

Sotto il profilo della soggettività passiva, è necessario osservare che, benché il flusso finanziario relativo all'imposta coinvolga sia il cedente che il cessionario, è solo il primo il soggetto obbligato dalla normativa nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, ciò prevalentemente per ragioni pratiche connesse con il meccanismo di funzionamento dell'imposta.²⁹³ Obbligato nei

²⁸⁹ R. MICELI, cit., 1882.

²⁹⁰ Per una compiuta analisi del tema, si veda R. MICELI, cit. 1872-1896.

²⁹¹ In realtà un saldo del genere permane anche nelle liquidazioni periodiche, in tali casi il credito può solo essere riportato nelle dichiarazioni successive.

²⁹² Sui presupposti e sulla disciplina della compensazione dettata dall'art. 17 del D.lgs. 241/97, G. GIRELLI, *La compensazione nel diritto tributario*, Roma, 2004, pag. 192.

²⁹³ Come osserva LUPI, *Le imposte sui redditi, sul valore aggiunto e sui trasferimenti*, Milano, 1991, p. 298, "In primo luogo il cedente sarà sempre con certezza un soggetto Iva, in capo al quale sono accertabili unitariamente tutte le operazioni effettuate, comprese quelle in cui non resta

confronti dello Stato è perciò il solo cedente, che dovrà rivalersi sul cessionario per l'importo dell'imposta (art. 18), in virtù di un meccanismo che si configura come obbligatorio, nonostante l'operazione in esame sia a vantaggio dello stesso obbligato, ciò in conseguenza della indisponibilità di tale obbligo, in quanto configurando un "diritto" di rivalsa si sarebbe potuta ipotizzare una contrattazione tra le parti.²⁹⁴ Ciò rappresenta un elemento di certezza nei rapporti economici.

Lo schema dei rapporti coinvolti nel meccanismo Iva e cioè tra cedente, cessionario ed erario, è stato definito "trilaterale", in quanto, secondo la giurisprudenza di legittimità, l'operazione imponibile dà luogo a tre distinti rapporti. Un primo rapporto, di diritto tributario, tra il cedente e l'Erario in ordine al pagamento dell'imposta; un secondo rapporto, di diritto tributario, tra il cessionario e l'Erario in ordine alla detrazione dell'imposta assolta in via di rivalsa; un terzo rapporto, di diritto privato,²⁹⁵ tra il cedente ed il cessionario in ordine alla rivalsa. Sempre secondo la Corte, "Le tre azioni sono autonome in quanto si svolgono tra soggetti diversi e in quanto l'esercizio del corrispondente diritto compete al titolare di questo stesso e quindi non interferiscono tra loro".²⁹⁶

Dall'applicazione del citato schema trilaterale conseguirebbe l'insussistenza della legittimazione in capo al cessionario al rimborso dell'imposta indebitamente assolta sugli acquisti, in quanto "... solo il cedente ha titolo ad agire per il rimborso nei confronti dell'Amministrazione, la quale pertanto essendo estranea al rapporto tra cedente e cessionario, non può essere tenuta a rimborsare direttamente a quest'ultimo quanto dallo stesso versato in via di rivalsa..."²⁹⁷ e,

traccia dell'acquirente, anonimo consumatore finale"... anche se talvolta anche "il cessionario, se soggetto Iva, viene coinvolto in obblighi fiscali, come avviene per gli acquirenti di beni e servizi ceduti da non residenti che non hanno nominato un rappresentante in Italia, oppure in caso di regolarizzazione dell'omessa fatturazione", tra le altre rinvenibili nella normativa.

²⁹⁴ In tal senso, LUPI, *Le imposte sui redditi, sul valore aggiunto e sui trasferimenti*, Milano, 1991, p. 299.

²⁹⁵ Da qui la competenza del giudice ordinario e non del giudice tributario.

²⁹⁶ Cassazione, sentenza n. 5733 del 10/6/1998; sent. n. 208 del 14/5/2001 e sent. n. 3306 del 19/2/2004. Segnatamente art. 1, par. 2 della direttiva 2006/112/CE, come ha osservato CENTORE, *Diritto di detrazione e debenza dell'Iva*, in *Corriere Tributario* n. 14/2008, p. 1128.

²⁹⁷ Corte di cassazione, sentenza n. 6419/2003; in tal senso, inoltre, sentenze nn. 12719/2004, 272/2001; 8783/2001.

dunque “il diritto di chiedere il rimborso dell’IVA versata in eccedenza compete al cedente o al prestatore del servizio, in qualità di soggetti passivi del tributo, a nulla rilevando che il soggetto economicamente inciso dal tributo è il cessionario del bene o il beneficiario del servizio”.²⁹⁸

Secondo la Corte, infatti, ammettendo la legittimazione al rimborso in capo al cessionario (acquirente) l’Amministrazione si vedrebbe esposta a domande di restituzione dello stesso tributo da parte di due soggetti distinti (Cass. SS.UU. n. 13446 del 13/12/1991). Infatti, una volta ammesso il rimborso dell’imposta su operazioni successivamente ritenute esenti, non si vede perché anche il cedente non possa vantare il diritto alla restituzione dell’imposta riscossa in sede di cessione e versata all’erario.

16. Il carattere “relativo” della legittimazione del cessionario al rimborso dell’iva assolta e non detratta sulla base dei principi generali, in particolare di effettività

In ambito nazionale, l’orientamento tradizionale della giurisprudenza di legittimità è stato recentemente disatteso dalla Corte di Cassazione²⁹⁹ (che però poi è tornata sulle precedenti posizioni) la quale ha ritenuto che la legittimazione a richiedere il rimborso della iva sugli acquisti in questione può competere anche al cessionario, che avrebbe in tal caso il diritto ad agire direttamente nei confronti dell’Amministrazione, proponendo la relativa azione dinanzi giudice tributario, munito della giurisdizione sulla questione.

La legittimazione del cessionario troverebbe il suo fondamento in principi costituzionali, interessando la norma costituzionale dettata dall’art. 24

²⁹⁸ Corte di Cassazione, sentenza n. 3306 del 19/02/2004.

²⁹⁹ Corte di Cassazione Civile, Sezioni Unite, Sent. del 10 giugno 2008, n. 20752, depositata il 31 luglio 2008.

Costituzione secondo cui “tutti possono agire in giudizio per la tutela dei propri diritti ed interessi legittimi.”³⁰⁰

La suddetta legittimazione - non in senso assoluto ma al ricorrere di determinate circostanze – troverebbe il suo fondamento anche in principi comunitari, come evidenziato dalla Corte di Giustizia nella sentenza del 15 marzo 2007, pronunciata sulla causa C - 35/05 (Reemtsma), ove era stato affermato che: “i principi di neutralità, effettività e non discriminazione non ostano ad una legislazione nazionale, quale quella in esame nella causa principale, secondo cui soltanto il prestatore di servizi è legittimato a chiedere il rimborso delle somme indebitamente versate alle autorità tributarie a titolo di imposta sul valore aggiunto, mentre il destinatario dei servizi può esercitare un’azione civilistica di ripetizione dell’indebito nei confronti del prestatore. Tuttavia, nel caso in cui il rimborso dell’imposta sul valore aggiunto divenga impossibile o eccessivamente difficile, gli Stati membri devono prevedere, in ossequio al principio di effettività, gli strumenti necessari per consentire a tale destinatario di recuperare l’imposta indebitamente fatturata. Tale soluzione non è inficiata dalla normativa nazionale in materia di imposizione diretta”.

La richiamata conclusione di legittimità è stata fondata sull’analisi delle disposizioni e del meccanismo di funzionamento dell’imposta, e sul relativo raffronto con quanto accade per le imposte dirette.

Ed infatti, al fine di verificare la sussistenza, nel rapporto tributario d’imposta, di un rapporto diretto fra l’acquirente ed il fisco, occorre far riferimento alle disposizioni IVA relative al “soggetto passivo” ed alla rivalsa: il “soggetto passivo” dell’IVA, è il professionista o l’imprenditore che “effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio” (art. 17, DPR 633/72), e che deve addebitare, in via di rivalsa (art. 18) l’imposta al cessionario o al committente, non definiti dalla norma suddetta come “soggetti passivi”.

³⁰⁰ Sulle stesse basi, secondo la Corte, doveva individuarsi la giurisdizione del giudice tributario, conseguente alla legittima instaurazione della controversia tra cessionario ed erario, relativamente alla sussistenza o meno di un debito verso l’erario.

Sulla base di un parallelismo con le disposizioni normative in tema d'imposte dirette, si riscontra un'evidente differenza di terminologia, laddove, in tale materia, la legge qualifica "soggetto passivo" (a differenza dell'Iva e a causa della diversa natura delle due imposte) colui su cui la imposta incide (artt. 1 e 87 del DPR 917/86), definendo chi opera la "ritenuta" a beneficio del fisco "sostituto di imposta", e non soggetto passivo, come accade invece nel meccanismo di funzionamento dell'Iva.

Esiste dunque una differenza terminologica rispetto al sistema delle imposte dirette, laddove è soggetto passivo il soggetto inciso dall'imposta mentre chi opera la ritenuta a beneficio del fisco viene definito "sostituto", il quale opera nei confronti del "sostituito", mentre nell'Iva tale ruolo viene svolto dal "soggetto attivo".

Prescindendo dai termini, dunque, e ponendo l'accento sui relativi ruoli nei rispettivi meccanismi di funzionamento dell'imposta, al fine di individuare la sussistenza o meno della legittimazione processuale, si deve osservare che nel sistema delle imposte dirette la legittimazione processuale nei confronti del Fisco spetta, in primo luogo, al soggetto inciso dall'imposta (sostituito), mentre, al contrario, nell'ambito IVA la prevalente giurisprudenza esclude che l'inciso dall'imposta goda, per questo solo fatto, di legittimazione processuale nei confronti della Amministrazione,³⁰¹ nonostante il consumatore finale sia "percosso" dall'iva, essendone il contribuente destinatario.

La "dazione" dell'imposta da parte del consumatore finale si verifica, tuttavia, non attraverso un materiale versamento allo Stato, ma per mezzo del soggetto passivo, imprenditore o professionista, che applica l'Iva e la "scarica", sulla base di una precisa disposizione di legge (art. 18 del DPR 633/72) addebitandola in applicazione della la c.d. "rivalsa" al cessionario o al committente.

Ed inoltre, in merito al soggetto cui viene addebitata l'imposta a titolo di rivalsa, occorre distinguere tra consumatore finale, sul quale viene "scaricato" il

³⁰¹ La Corte di Cassazione, tuttavia ha affermato la legittimazione del "consumatore finale" nella sentenza delle Sezioni Unite 14 maggio 2001 n. 208.

peso dell'iva,³⁰² e cessionari o committenti che, rivestendo la qualifica di soggetti passivi in senso formale (esercizio di impresa, ovvero di arte o professione)³⁰³ acquistano beni e servizi strumentali all'attività e dunque, come noto, possono operare la detrazione dell'IVA pagata ex art. 19 dpr 633/72. L'istituto della detrazione serve a consentire che tali soggetti non siano incisi dall'imposta, dovendo questa gravare sul consumatore finale. “In questo quadro l'operatore economico è titolare di diritti e di pretese che godono di tutela avanti al Giudice tributario, e che hanno ad oggetto la corretta applicazione dell'imposta”.³⁰⁴

Pertanto, nell'ipotesi in cui il cessionario agisca per il rimborso dell'Iva assunta per indebitamente assolta e non detratta, egli persegue un proprio interesse, laddove acquisisce beni o servizi nell'esercizio di una impresa, ed è soggetto attivo nel rapporto IVA, in base alle disposizioni normative previste per tale imposta, come emerge almeno da due profili normativi che lo contraddistinguono e differenziano dal mero “consumatore finale”, come, ad esempio, dall'art. 19 in tema di iva detraibile ovvero dall'art. 41 del DPR 633/72, secondo cui “il cessionario o committente che nell'esercizio di imprese, arti o professioni abbia acquistato beni o servizi senza emissione della fattura o con emissione di fattura irregolare da parte del soggetto obbligato ad emetterla, è tenuto a regolarizzare l'operazione” (c.d. “auto fatturazione”),³⁰⁵ rimediando così in via unilaterale alle inesattezze, errori ed omissioni del soggetto attivo del rapporto tributario, attraverso l'emissione della fattura o di un documento integrativo o rettificativo di quello già emesso dal cedente, nell'ipotesi in cui a tal

³⁰² Ad eccezione delle ipotesi di esenzione dettate dall'art. 10 del DPR 633/72.

³⁰³ Art. 4 (esercizio di imprese) e art. 5 (esercizio di arti e professioni) del DPR 633/72.

³⁰⁴ Mentre il consumatore finale può soltanto citare l'operatore economico, senza che il Fisco possa essere citato in garanzia nel giudizio ordinario stesso (cfr. Cass. Sez. Un. n. 2686 del 7 febbraio 2007).

³⁰⁵ Divenendo, sulla base di tale norma, il potenziale destinatario di atti di applicazione di sanzioni sicuramente da esso impugnabili avanti al Giudice tributario (che deciderà anche della sussistenza o meno del rapporto sostanziale di debito IVA, nonché del regime ad esso applicabile). La Corte richiama, a titolo esemplificativo, l'ipotesi in cui il destinatario dell'atto punitivo - impositivo della Amministrazione, si difenda adducendo che l'acquisto era esente da iva, o soggetto ad iva con aliquota inferiore a quella indicata dalla Amministrazione, ed assunta a base del calcolo del dovuto (cfr. la sentenza n. 12322 del 24 maggio 2006).

fine non abbia provveduto entro il termine previsto il soggetto attivo del rapporto d'imposta.³⁰⁶ La norma richiamata, dunque, al fine di garantire l'interesse dell'erario alla corretta percezione dell'imposta, sposta l'adempimento documentale al cessionario anziché in capo al cedente, consentendogli ovviamente la detrazione dell'imposta in esame e garantendo in tal modo la neutralità del tributo sulla base di una norma nazionale emanata in assenza di disposizioni della Sesta direttiva sul tema.

Seguendo tale ricostruzione si dovrebbe concludere che il contenzioso attinente a queste fattispecie possa essere proposto dall'operatore economico di fronte al giudice tributario e, dunque, ciò dovrebbe accadere anche in ordine alle questioni relative al regime degli acquisti per le operazioni esenti, proprio al fine di verificare se tali acquisti diano luogo ad iva recuperabile, dove il soggetto entra nel gioco iva non come venditore ma come acquirente ma comunque come portatore di diritti azionabili in materia. Ciò coerentemente con il principio costituzionale dettato dall'art. 24 della Carta, anche dunque nell'ipotesi in cui un operatore economico si veda pregiudicato il diritto alla detrazione in quanto ponga in essere prestazioni o venda beni in regime di esenzione:³⁰⁷ il predetto operatore è un soggetto Iva in piena regola, inserito nella catena della imposizione, ed è perciò autorizzato a procedere al conguaglio fra iva versata ed iva percepita, versando alla Amministrazione il saldo attivo, richiedendo alla stessa Amministrazione il saldo passivo; assumendo la responsabilità del computo, divenendo destinatario di atti impositivi in caso di errore, con conseguente legittimazione ad agire nel processo tributario a tutela dei propri diritti in materia di IVA. Alla legittimazione del cessionario consegue anche la natura tributaria (vertendo la stessa sull'accertamento della debenza di un tributo), e non civilistica, della controversia. Il riconoscimento della legittimazione sostanziale e processuale in capo al cessionario, a promuovere controversie di rimborso da indebito, operata nella richiamata occasione dalla giurisprudenza di legittimità, è

³⁰⁶ Art. 6, comma 8, lett. a) e b) del D.lgs. 471/97

³⁰⁷ Cfr., Cassazione, sezione tributaria n. 18013 del 9 settembre 2005.

stato tuttavia smentito successivamente, nonostante analoghe aperture fossero già state manifestate, seppure in forma più timida, in precedenza.³⁰⁸

17. L'applicazione dei principi comunitari di effettività e neutralità nell'esercizio del diritto di detrazione

Il principio di effettività rappresenta il parametro comunitario per valutare l'idoneità dei procedimenti interni alla efficace e corretta applicazione delle disposizioni comunitarie e si articola nei corollari della equivalenza e della effettività in senso stretto.³⁰⁹ In forza del principio di effettività del diritto comunitario, la tutela del diritto del contribuente nazionale, non può tradursi nell'impropria applicazione del diritto comunitario così come delineato dalla Corte di Giustizia e dunque la legittimazione all'esercizio di un diritto presuppone la sussistenza del diritto sottostante non potendosi esercitare, effettivamente, un diritto non spettante.

In base al consolidato orientamento della Corte di Giustizia, "l'obbligo degli Stati membri, derivante da una Direttiva, di conseguire il risultato da questa contemplato, come pure l'obbligo, loro imposto dall'art. 5 del Trattato (divenuto art. 10 CE), di adottare tutti i provvedimenti generali o particolari atti a garantire tale adempimento valgono per tutti gli organi degli Stati membri, ivi compresi, nell'ambito di loro competenza, quelli giurisdizionali", conseguentemente "il giudice statale", "nell'applicare il diritto nazionale" deve interpretare il proprio diritto nazionale alla luce della lettera e della finalità della direttiva, onde garantire la piena effettività della direttiva stessa e conseguire il risultato perseguito da quest'ultima, così conformandosi all'art. 249, comma 3 del Trattato.³¹⁰

³⁰⁸ Corte di Cassazione, a SS.UU., ordinanza del 7 marzo 2006, n. 4808.

³⁰⁹ Così, R. MICELI, *Il recupero dell'Iva detraibile...*, cit., 1891.

³¹⁰ Cfr., tra le altre, sent. 13 novembre 1990, causa C-106/89, *Marleasing SA*; sent. 25 febbraio 1999, causa C-131/97, *Carbonari*; sent. 5 ottobre 2004, cause da C-397/01 a C-403/01, *Pfeiffer*; sent. 7 settembre 2006, cause da C-187/05 a C-190/05 *Areios Pagos*".

“Nell'evoluzione della giurisprudenza comunitaria”, infatti, “il principio della interpretazione conforme del diritto nazionale, pur riguardando essenzialmente le norme interne introdotte per recepire le direttive comunitarie in funzione di una tutela effettiva delle situazioni giuridiche di rilevanza comunitaria quale strumento per pervenire anche nell'ambito dei rapporti interprivati alla applicazione immediata del diritto comunitario in caso di contrasto con il diritto interno, così superando i limiti del divieto di applicazione delle direttive comunitarie immediatamente vincolanti non trasposte nei rapporti orizzontali – non appare evocato soltanto in relazione all'esegesi di dette norme interne, ma sollecita il giudice nazionale a prendere in considerazione tutto il diritto interno ed a valutare, attraverso l'utilizzazione dei metodi interpretativi dallo stesso ordinamento riconosciuti, in quale misura esso possa essere applicato in modo da non addivenire ad un risultato contrario a quello cui mira la direttiva”.³¹¹

Il principio in esame è stato affermato dalla Corte di Cassazione con riferimento alla corretta interpretazione di una particolare fattispecie in tema di esenzione, risolta dalla Corte di Giustizia Europea con una ordinanza del 6 luglio 2006, pronunciata sulle cause riunite C-18/05 e C-155/05, ove i giudici comunitari avevano affermato l'insussistenza del diritto al rimborso conseguente al mancato esonero dell'Iva sugli acquisti, in quanto invocato sulla base di una impropria lettura dell'art. 13, parte B, lett. c) della direttiva 77/388/CEE. Per effetto della citata regola di effettività, la legittimazione del cessionario alla richiesta di rimborso deve essere considerata strumentale alla decisione nel merito, e dunque alla mancata spettanza del diritto, consegue l'insussistenza della legittimazione alla relativa azione.³¹²

Il profilo della “effettiva” neutralità del prelievo, sulla base di un approccio economico alla fattispecie, è stato evidenziato nella difesa opposta dalla

³¹¹ Cass., SS.UU., 17 novembre 2008, n. 27310, dalla quale gli *excerpta*, nonché 18 dicembre 2006, n. 26948.

³¹² Sulla questione, precedente sentenza a SS. UU. n. 20752 del 31 luglio 2008, 30 luglio 2008, n. 20595 e nn. 4813 e 4814.

Reemtsma ove è stato osservato³¹³ che, nel momento in cui un operatore economico adempie al suo obbligo di rivalsa, addebitando l'Iva al cessionario del bene o committente del servizio, quest'ultimo soggetto si trova momentaneamente in una posizione di "non neutralità", e dunque in tale breve periodo è assimilabile ad un consumatore finale, dovendo sopportare, oltre al prezzo del bene, anche il costo dell'Iva, con un conseguente maggior esborso monetario.

Eseguita tale riflessione, l'approccio finanziario al sistema d'imposta sul valore aggiunto³¹⁴ associa all'immediatezza dell'esercizio del diritto di detrazione la sua integrità, valorizzando dunque la detrazione dell'imposta nella sua totalità. Di conseguenza, nel caso in cui l'addebito dell'imposta differisca rispetto a quanto previsto, l'interpretazione legislativa che possa consentire la detrazione in assenza di una esplicita previsione normativa potrebbe essere giustificata dall'applicazione diretta del principio di neutralità, ovvero si può tentare di rinvenire la giustificazione del diritto non formalmente previsto assumendo che il dato formale dell'addebito in fattura sia condizione sufficiente, *ex sé*, a consentire l'esercizio del diritto.³¹⁵

In ultima analisi, il diritto al rimborso della maggiore imposta addebitata erroneamente non dovrebbe essere negato all'operatore economico che ha subito una rivalsa non dovuta, sia dal punto di vista quantitativo (ad esempio, nell'ipotesi di un'aliquota maggiore di quella prevista) sia dal punto di vista qualitativo (ad esempio, nell'ipotesi di una operazione erroneamente assoggettata ad Iva, risultata poi non dovuta).

Nella sentenza richiamata la Corte di Giustizia ritiene non sufficiente limitare l'esercizio del diritto da parte del soggetto che ha assolto l'imposta non dovuta ai

³¹³ Si richiama la ricostruzione sul tema di M. GREGGI, *Il rimborso dell'Iva indebitamente versata in via di rivalsa (profili di diritto tributario comunitario)*, cit., 294.

³¹⁴ R. CORDEIRO GUERRA, *L'imposta sul valore aggiunto*, in (a cura di P. RUSSO) *Manuale di diritto tributario, parte speciale*, Milano 2002, 196; E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2004, 374.

³¹⁵ A prescindere dall'effettivo versamento dell'imposta, come osservato da M. PEIROLO, *L'autonomia del credito di rivalsa dell'Iva nel rapporto cedente/cessionario*, in *Boll. Trib.*, 2006, 174.

solli strumenti di diritto civile, attraverso un'azione rivolta dal cessionario nei confronti del cedente, perché ciò potrebbe non essere una effettiva garanzia di neutralità del tributo: emerge dunque il rapporto inscindibile, nel caso in esame, tra i principi di neutralità (obiettivo finale), effettività (mezzo principale) e proporzionalità (mezzo sussidiario). In particolare, si potrebbe evidenziare che la neutralità rappresenta un principio di natura sostanziale, incidendo su elementi fondamentali del tributo; al contempo, sia il principio di proporzionalità che il principio di effettività possono qualificarsi come principi di natura procedimentale, in quanto riferibili alle modalità di applicazione della normativa, ed incidenti sull'accertamento dell'imposta, con un rapporto di mezzo a fine rispetto al raggiungimento degli obiettivi previsti dalla normativa sostanziale. Tali principi, di matrice comunitaria, sono idonei a dirimere controversie circa la corretta applicazione delle norme nazionali.

Attraverso una proporzionale applicazione del diritto comunitario,³¹⁶ infatti, si potrebbe ottenere una effettiva neutralità nell'applicazione dell'imposta, assicurata, come accaduto nel caso affrontato dai giudici comunitari, attraverso un approccio sostanzialistico che, prescindendo dalla stretta applicazione della normativa procedurale consenta il diritto al rimborso anche a fronte di un tributo addebitato erroneamente in assenza del presupposto.³¹⁷

Nel sistema dell'Iva, la problematica emerge con particolare evidenza a causa dell'assenza di una sia pur minima normativa procedimentale idonea a regolare le ipotesi di asimmetria tra imposta effettivamente dovuta ed imposta addebitata, conseguentemente, l'interprete è chiamato a risolvere le questioni attingendo ai principi comunitari sottesi al tributo.

³¹⁶ F. BOSELLO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Bologna, 1979, 14 ss., A. FANTOZZI, *Presupposto e soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1972, I, 725 ss., F. GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974, 17; P. FILIPPI, *Le cessioni di beni nell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 1984, 126; R. LUPI, *Imposta sul valore aggiunto (Iva)*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1989, XVI, 2. In ambito comparato, MAURITZEN, *What is a Turnover Tax in the Sense of Article 33 of the Sixth Vat Directive?*, in *International VAT Monitor*, 1997, 3.

³¹⁷ M. GREGGI, cit., 296.

Ed infatti, la Corte nella sentenza Reemtsma ha evidenziato che nel testo dell'ottava direttiva, che disciplina il rimborso, non sia presente alcuna disposizione idonea a disciplinare le ipotesi in cui la fatturazione, e la conseguente assoluzione del tributo avvenga per errore dell'operatore economico, mentre, nel disciplinare le modalità di esercizio del diritto al rimborso, si aggancia a tale scopo ai principi dettati in tema di detrazione. I principi dettati dalla giurisprudenza comunitaria sul tema tendono a valorizzare gli aspetti sostanziali delle operazioni effettuate, piuttosto che quelli formali, ricomprendendo tra questi ultimi anche quelli documentali, con la conseguenza, sostenuta dal qualche autore,³¹⁸ che tali errori non dovrebbero incidere sull'ammontare del tributo dovuto, restando dunque ininfluenti.

L'equivalenza tra requisiti per il diritto al rimborso e diritto alla detrazione affermata nella sentenza Reemtsma ripropone il conflitto tra profilo economico-sostanziale e giuridico-formale del tributo caratterizzante l'imposta sul valore aggiunto. La Corte ha dunque affermato che la legittimazione al rimborso dell'Iva spetta esclusivamente al soggetto prestatore del servizio, mentre il cessionario potrà solo esercitare un'azione civile nei confronti del cedente mediante i rimedi previsti per la ripetizione dell'indebito oggettivo previsti all'interno di ciascuno Stato membro. Tali rimedi, peraltro, esulano dal campo del diritto tributario comunitario in quanto sono residenti in un settore escluso dal processo di armonizzazione comunitaria, tuttavia tale processo non può lasciare in secondo piano le esigenze di neutralità dell'imposta che devono essere assicurate all'operatore economico che rivesta la qualifica di soggetto cessionario nel rapporto d'imposta. Conseguentemente, la posizione del cessionario al quale sia stata applicata indebitamente la rivalsa (sia nell'*an*, ma anche nel *quantum*), deve essere messa in necessaria correlazione con il rispetto dei principi informatori dell'imposta, primo tra i quali quello della neutralità.

³¹⁸ R. LUPI, *Diritto*, cit., 280; tesi sostenuta peraltro dall'Avvocato generale Mischio nel caso *Genius Holding*, secondo cui, ad eccezione del caso di frode, la maggiore imposta fatturata dovrebbe dare diritto alla detrazione al soggetto che ha subito la rivalsa.

Al rispetto di tale principio interpretativo è costantemente informata la giurisprudenza della Corte di giustizia, e dunque sulla base di tale impostazione, si può invocare il diritto del cessionario ad agire anche contro l'amministrazione dello Stato che abbia ottenuto un indebito versamento dell'Iva nel caso in cui l'azione nei confronti del cedente non sia oggettivamente possibile (per una situazione di insolvenza) o eccessivamente onerosa. Il predetto tipo d'azione, che sotto tale profilo dell'esercizio si manifesta come azione di rimborso, in un'ottica comunitaria, dovrà essere ispirata ai principi d'equivalenza (rispetto alle azioni di rimborso previste per le fattispecie di diritto interno) e di effettività (nel inteso come rapporto fra strumenti giuridici a disposizione del soggetto attivo e risultato complessivo cui tende il contribuente).³¹⁹

La Corte ha dunque individuato nell'insolvenza del cedente che ha addebitato l'Iva erroneamente una delle condizioni per permettere al cessionario di agire direttamente nei confronti dell'erario, ritenuta sufficiente a giustificare l'azione diretta del cessionario nei confronti dell'erario, quale circostanza esemplificativa della situazione di "eccessiva difficoltà" che giustificherebbe l'azione diretta.

A questo punto entra in gioco il dettato normativo disposto dall'art. 26 del DPR 633/72, che, nel silenzio della direttiva comunitaria, consente la correzione delle fatture attive emesse erroneamente attraverso la emissione di un documento avente segno ed effetto opposto, definito nota di credito, ed idoneo, attraverso una procedura unilaterale, a costituire debitore d'imposta nei confronti dell'erario il soggetto cessionario, in diminuzione di un credito Iva derivante da una fattura precedentemente emessa dal cedente. La normativa nazionale presenta dunque un correttivo che consente di assicurare la neutralità dell'imposta nell'ipotesi di sovrapproduzione: costituendo debitore nei confronti dell'erario il soggetto

³¹⁹ M. GREGGI, cit., 300. L'autore richiama, in nota, anche i contributi sul tema di R. RINALDI, *La semplificazione delle modalità di fatturazione*, in (a cura di A. DI PIETRO) *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea*, Roma, 2003, I, 444, con ampi richiami alla giurisprudenza nazionale e comunitaria; M. RIDSALE, *Abuse of Rights, Fiscal Neutrality and Vat Cases*, in *EC Tax review*, 2005, 82; H.L. MC CARTY, *Abuse of Rights: the effect of the Doctrine on Vat Planning*, in *British Tax review*, 2007, 162 ss.

cessionario e creditore il cedente (per l'appunto, attraverso operazioni di segno opposto rispetto alla fattura) ricollega le posizioni dei due soggetti del rapporto tributario d'imposta riconducendole entrambe al loro fine naturale e, a differenza dell'azione di rimborso, che pure sarebbe ipotizzabile in teoria in tale ipotesi, in assenza della predetta disposizione normativa, si contraddistingue per l'immediatezza della sua applicazione, che non genera ritardi e non richiede l'attivazione di specifiche procedure, anche se il limite di tale procedura consiste nella circostanza la legittimazione all'emissione del predetto documento ha natura derivata, essendo ricollegabile alla legittimazione all'emissione della fattura. L'esistenza del tessuto normativo di tale disposizione lascia il dubbio³²⁰ sulla compatibilità con il principio comunitario di effettività e immediata neutralità di un sistema d'imposta sul valore aggiunto che demanda unilateralmente ad una delle parti coinvolte nel rapporto tributario la costituzione del debito d'imposta e fa ricadere sull'altra i rischi ed i costi di un'operazione che per avventura dovesse risultare erronea.

L'applicazione del principio comunitario di effettività, nella sentenza Reemtsma evidenzia dunque le lacune presenti nel sistema d'imposta sul valore aggiunto, con particolare riferimento alla condizione soggettiva del cessionario che spesso si trova in una situazione pregiudizievole e che potrebbero pregiudicare i principi di neutralità ed effettività che dovrebbero qualificare l'imposta, ma risolve la questione e le carenze normative proprio attraverso l'applicazione dei principi comunitari attraverso un approccio sostanzialistico, pragmatico e finalistico, per la verità lontano dalla tradizione giuridica nazionale.

³²⁰ Come osserva M. GREGGI, cit., 308

18. La ricerca della neutralità per le operazioni esenti, attraverso l'impropria applicazione del diritto comunitario, per il rimborso dell'imposta non detratta

L'indetraibilità connessa all'effettuazione di operazioni esenti può comportare notevole pregiudizio per l'esercizio dell'attività economica, costituendo un onere tributario svincolato da parametri di ricchezza ovvero di capacità contributiva, ma, prescindendo da siffatte considerazioni, è prevista da specifiche disposizioni normative, residenti, come è stato già evidenziato, nella legislazione italiana, nell'art. 19, comma 2, del dpr 633/72, riprendendo il medesimo principio dettato dalle direttive comunitarie.

Nell'ambito della giurisprudenza di merito italiana è stato ipotizzato³²¹ il diritto al rimborso dell'imposta assolta e non detratta, in alcune circostanze riferite all'effettuazione di operazioni esenti, sulla base di una particolare interpretazione del diritto tributario comunitario risultante dalle disposizioni della direttiva 77/388 e dai principi della Corte di Giustizia.

Più in particolare, richiamando la sentenza del 25 giugno 1997 sulla causa C-45/95 della Corte Europea, è stata affermata³²² la violazione degli obblighi comunitari e contestualmente il diritto del cittadino ad invocare, anche di fronte al giudice nazionale, la violazione dei predetti precetti, allorché sussista un puntuale accertamento della violazione, in quanto, "Secondo la normativa comunitaria, direttamente applicabile in Italia, sono esenti da IVA le cessioni di beni destinati ad un'impresa la cui attività è a sua volta esente da tale tributo (nella specie,

³²¹ Ad es. sentenza n. 215 del 4/2/2005 della Commissione tributaria regionale del Lazio, e numerose altre sentenze di merito ivi richiamate.

³²² Commissione tributaria provinciale di Roma, sez. XXVIII, sentenza n. 353 del 21/10/2004, secondo cui "La VI direttiva CEE ha disposto all'art 13, parte B, lett c) l'esplicita esenzione dall'IVA per "le forniture di beni destinati esclusivamente ad un'attività esentata...", ove gli stessi beni non abbiano formato oggetto di un diritto a deduzione. Lo Stato Italiano ha provveduto solo ad un parziale e del tutto settoriale recepimento della parte della direttiva in questione, venendo meno agli obblighi comunitari. In tutti i casi in cui alcune disposizioni di una direttiva si manifestano, dal punto di vista sostanziale, incondizionate e sufficientemente precise, i singoli possono farle valere dinanzi ai giudici nazionali nei confronti dello Stato, sia che questo non l'abbia recepita, sia che l'abbia recepita in modo inadeguato"

prestazioni di ricovero e cura); peraltro, qualora detta impresa non abbia la possibilità di portare in detrazione dell'IVA da essa dovuta quella assolta per l'acquisizione dei beni in parola, dalla quale era (*rectius*, doveva essere) esente, l'impresa ha titolo alla restituzione dell'indebito così formatosi".³²³

I passaggi logico-giuridici che costituiscono il comune denominatore sotteso alle richiamate sentenze di merito possono essere riassunti³²⁴ come segue.

Muovendo dal presupposto della diretta applicabilità della direttiva, sufficientemente incondizionata e precisa, nell'ordinamento interno; dall'ulteriore presupposto dell'accertato inadempimento da parte della Repubblica Italiana, in merito alla sua effettiva applicazione – avvenuto con la sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee del 25/6/1997 (relativamente all'art. 13, parte B, lett. c) della Sesta direttiva) ed infine dalla efficacia dichiarativa vincolante della richiamata decisione, si è ritenuto spettante il rimborso dell'Iva assolta sugli acquisti in alcune fattispecie, secondo una interpretazione non condivisa dall'Amministrazione finanziaria.³²⁵

Secondo tale ricostruzione, sarebbe altresì sostenibile la legittimazione del cessionario a richiedere la restituzione dell'imposta (indebitamente) assolta sugli acquisti nell'esercizio di un'attività esente, in quanto tale sarebbe l'unico rimedio per sopperire al mancato esercizio della detrazione, ed in quanto l'azione in questione non può che essere rivolta nei confronti dell'Amministrazione, per ovviare alla preclusione del diritto alla detrazione.³²⁶

³²³ Commissione tributaria regionale del Lazio, sez. I, sentenza n. 18 del 28/02/2005: la sentenza in questione, peraltro, aveva comunque rilevato l'avvenuto adeguamento alla direttiva comunitaria per effetto della violazione citata, da parte del legislatore nazionale, con l'emanazione del D.lgs. 313 del 2/9/1997; con tale norma è stata effettuata l'introduzione nel sistema delle esenzioni del n. 27quinquies, nel novero delle operazioni esenti (art. 10 dpr 633/72), riferita alle "cessioni che hanno per oggetto beni acquistati o importati senza diritto alla detrazione totale della relativa imposta ai sensi degli artt. 19, 19bis I e 19 bis 2". In tal modo, il legislatore nazionale si è così adeguato alla violazione accertata con la sentenza del 25/6/1997.

³²⁴ Commissione tributaria provinciale di Roma, la sentenza n. 259/20/2006, depositata in data 05/07/2006.

³²⁵ Circolare n. 3 del 23 gennaio 2007.

³²⁶ Commissione tributaria provinciale di Roma, sentenza n. 259/20/2006, depositata in data 05/07/2006.

Il meccanismo argomentativo che ha ispirato l'azione processuale sembrava riportarci all'antica Scuola Sofistica Greca, affermatasi intorno al III secolo a.c., ove ci si esercitava nel sostenere la verità o veridicità di qualsiasi affermazione attraverso abili ragionamenti. Il sofisma, contenuto nell'iter logico-giuridico, comune denominatore alle numerose sentenze pronunciate dalla giurisprudenza di merito si può riassumere in tre passaggi:³²⁷ *in primis*, l'applicabilità diretta della direttiva nell'ordinamento interno, in quanto sufficientemente incondizionata e precisa, ed il conseguente obbligo di esentare le forniture di beni destinati all'effettuazione di attività esenti (art. 13, parte B, lett. c) della direttiva 77/388); in secondo luogo, l'accertato inadempimento (con la sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee del 25/6/1997) di tale obbligo da parte della Repubblica Italiana, ed infine la efficacia dichiarativa vincolante di tale ultima decisione. Sulla base di tali considerazioni, il cessionario sarebbe stato inciso di una imposta non dovuta (tesi che si doveva dimostrare). Si è trattato, con tutta evidenza, di una *falsa demonstratio* della fattispecie sostanziale e processuale.

Ed invero, la lettura "fuorviante" della normativa comunitaria e l'impropria applicazione della sentenza della Corte hanno trasformato una fattispecie tradizionalmente ricadente nell'art. 19, comma 2 del DPR 633/72 (preclusione alla detrazione in presenza di operazioni attive esenti), in una ipotesi eccezionale che non trova riscontro nel dato fattuale: la lettura del testo della disposizione comunitaria (art. 13, parte B, lett. c) evidenzia che la violazione accertata dalla sentenza della Corte di Giustizia, nella causa C-45/95, non ha alcuna attinenza con la fattispecie concreta oggetto di giudizio.

La fattispecie astratta contemplata dalla norma, invece, riguardava l'acquisto di beni in regime di esenzione (sulle operazioni attive), il conseguente assolvimento dell'iva sui beni acquistati; la successiva preclusione alla detrazione trattandosi di operazioni esenti. Nell'ipotesi di successiva rivendita dei beni questi dovevano essere esentati (in quanto il ciclo dell'IVA si era già concluso).

³²⁷ Riassunto, ad esempio, nella sentenza n. 259/20/2006, della CTP di Roma 05/07/2006, richiamante conclusioni raggiunte in analoghi giudizi.

L'esenzione è dunque non sui beni acquistati, ma sui beni successivamente ceduti.³²⁸

In sostanza, all'attenzione della Corte di Giustizia nella causa C- 45/95 è stata posta la diversa fattispecie riferita alle rivendite di beni per i quali non era stata operata alcuna detrazione dell'imposta assolta a monte: in altre parole, l'esenzione spetta ai beni ceduti dal soggetto che li aveva già utilizzati in attività esenti.

L'intervento successivo della Corte di Giustizia UE (ordinanza del 6 luglio 2006), forniva la corretta interpretazione normativa, statuendo che “La prima parte dell'art. 13, parte B, lett. c), della sesta Direttiva deve essere interpretata nel senso che l'esenzione da essa prevista si applica unicamente alla rivendita di beni preliminarmente acquistati da un soggetto passivo per le esigenze di una attività esentata in forza del detto articolo, in quanto l'imposta sul valore aggiunto versata in occasione dell'acquisto iniziale dei detti beni non abbia formato oggetto di un diritto a detrazione”: l'esenzione *de qua* era rivolta esclusivamente ai soggetti che – “non avendo potuto detrarre l'IVA corrisposta al momento dell'acquisto del bene in ragione del regime di esenzione applicabile all'attività dagli stessi svolta – successivamente decidono di rivendere a terzi detto bene”. L'esenzione si applica dunque alla successiva rivendita dei beni preliminarmente acquistati per le esigenze di un'attività esentata, e non riguarda invece gli acquisti destinati all'effettuazione di operazioni esenti.³²⁹

Una parte minoritaria della giurisprudenza, aveva, per la verità, ben inquadrato la soluzione, evidenziando l'infondatezza della violazione sulla base delle stesse testuali motivazioni della Corte,³³⁰ rilevando altresì che la norma dettata dall'art.

³²⁸ Tale soluzione era stata individuata da una parte minoritaria della giurisprudenza di merito (Sentenza n. 87 del 15/11/04 della Commissione tributaria provinciale di Modena)

³²⁹ Dopo il chiarimento della Corte e l'intervento ufficiale dell'Agenzia delle Entrate, che con la circolare n. 3 del 27/01/2007 ha ritenuto la questione definitivamente risolta, la giurisprudenza di merito ha “corretto il tiro”, superando i precedenti orientamenti. Come ha evidenziato CENTORE, *Il rimborso Iva negato ai soggetti esenti: un tema semplicemente complicato*, in Rivista di giurisprudenza tributaria, 11/2008, 957 ss., la questione era per la Corte talmente pacifica da essere risolta con ordinanza e non con sentenza.

³³⁰ Antesignana della pronuncia della Corte la sentenza n. 137 del 6/12/2005 della Commissione tributaria Regionale della Lombardia, sez. XXVIII.

13, parte B, lett. c) della VI direttiva 77/388/CEE “non ha natura premiale nei confronti di forniture di beni destinati ad essere impiegati per realizzare particolari operazioni (esenti); al contrario è finalizzata ad evitare una doppia imposizione al momento della dismissione di beni che sono stati acquistati senza aver potuto esercitare il diritto a detrazione. La lettera c) della parte B dell’art. 13 vuole solo evitare la doppia imposizione, non certo creare una “aliquota zero” con integrale possibilità di rimborso dell’IVA pagata a monte”. Ed infatti, “per valutare sotto altro profilo l’incoerenza nell’ambito del sistema, si deve rammentare che l’art. 17 della Direttive 77/388/CEE (per l’Italia l’art. 192 del decreto IVA) disciplina l’esercizio del diritto alla detrazione dell’imposta pagata al momento dell’acquisto o dell’importazione di beni e servizi, escludendolo per gli acquisti destinati ad attività esenti. Questa norma sarebbe priva di senso in quanto non si porrebbe più il problema della detraibilità o meno dell’iva inerente gli acquisti di beni destinati ad attività esente poiché le relative operazioni sarebbero immuni dal tributo.”³³¹

Pertanto, il travisamento della normativa comunitaria e l’impropria applicazione della Sentenza della Corte hanno trasformato una fattispecie tradizionale in una ipotesi eccezionale che non trova riscontro nel dato fattuale, in quanto la disposizione comunitaria dettata dall’art. 13, parte B, lett. c) ed oggetto della violazione accertata dalla sentenza della Corte di Giustizia, nella causa C-45/95, non ha alcuna attinenza con le azioni processuali finalizzate al rimborso dell’Iva assolta e non detratta in conseguenza del regime di esenzione.

La fattispecie astratta prevista dalla norma comunitaria e la cui violazione è stata accertata dalla Corte di Giustizia, riferita all’art. 13, parte B, lett. c) della direttiva 77/388/CEE, in realtà, prevedeva la sussistenza dei seguenti presupposti:

- a) Acquisto di beni in regime di esenzione (sulle operazioni attive);
- b) Assolvimento dell’iva sui beni acquistati;
- c) indetraibilità dell’iva

³³¹ In senso conforme, Commissione tributaria Regionale di Roma n. 99/6/2005, del 22/09/2005. Con la sentenza n. 276/34/06, del 25 ottobre 2006, la Commissione Tributaria Regionale di Roma, prendeva atto delle conclusioni dei giudici comunitari affermate nella sentenza del 6 luglio 2006.

d) successiva rivendita dei beni

e) conseguente esenzione dell'iva sui beni rivenduti (il ciclo dell'IVA si era concluso al punto b).

L'esenzione riguarda dunque i beni ceduti dal soggetto che li ha già utilizzati in attività esenti.

La nuova Direttiva IVA 2006/112/CE³³², all'art. 136, lettera a) non pone più dubbi per effetto della nuova impostazione letterale: la norma in questione, infatti, dispone l'esenzione per: "Le cessioni di beni, già destinati esclusivamente ad un'attività esente (...) ove questi beni non abbiano formato oggetto di un diritto a detrazione": non si tratta di una innovazione, atteso che la nuova direttiva si presenta come "rifusione" delle vecchie disposizioni, che di fatto sono rimaste inalterate, salvo una più razionale disposizione.³³³ Le diffuse azioni processuali richiamate, tuttavia, seppur infondate con riferimento al dato normativo, pongono in evidenza le criticità conseguenti alla preclusione del diritto alla detrazione per l'imposta afferente operazioni esenti, in relazione alla natura dell'imposta, alle sue finalità, ed alle asimmetrie distorsive in relazione ai principi di neutralità, doppia imposizione, capacità contributiva, e imposizione sul consumo.

³³² in vigore dal 1 gennaio 2007.

³³³ In tal senso, circolare n. 3 del 23/01/2007 dell'Agenzia delle Entrate.

CAPITOLO TERZO

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

1. Aspetti generali

Alla luce delle caratteristiche e del ruolo di “attore protagonista” nel meccanismo di funzionamento dell’imposta, con la finalità di assicurare la neutralità per l’operatore economico e dunque l’imposizione al consumo, il diritto di detrazione rappresenta un elemento fondamentale nel sistema dell’Iva comunitaria; per tali motivi gli Stati membri possono derogarvi nei soli casi e modi espressamente previsti dalle direttive comunitarie, ovvero secondo i principi che ad esse siano sottesi, così come interpretati dalla Corte di Giustizia, la quale ne ha individuati altri in via giurisprudenziale, sempre nel rispetto dei principi stabiliti dalle predette direttive.³³⁴

La limitazione del diritto di detrazione, dunque, eliminando un elemento fondamentale dello schema teorico di funzionamento del tributo, necessita di adeguata giustificazione ponendo altresì problemi che è necessario approfondire e che, per la verità, erano già stati evidenziati in dottrina nei primi tempi di vigenza dell’imposta, con particolare riferimento agli “esoneri” ed alle connesse limitazioni del diritto a deduzione.³³⁵ Al riguardo era stato evidenziato che questi investono la problematica centrale per il soggetto passivo d’imposta di depurare le proprie operazioni attive dall’intero carico fiscale relativo alle operazioni passive, assumendo dunque una fondamentale importanza di ordine pratico, e, sotto il profilo teorico, poiché consentono di verificare se siano realizzati o meno i due

³³⁴ Sul tema, cfr., SALVINI, *La detrazione Iva nella Sesta Direttiva e nell’ordinamento interno: principi generali*, in AA.VV., “Studi in onore di Victor Ueckmar”, II, Padova, 1997, p. 1044 e ss.

³³⁵ Si noti la terminologia usata dall’autore nel 1973, corrispondente alla literalità comunitaria, ma successivamente tradotta in “detrazione”.

risultati della neutralità tra soggetti d'imposta e dello scivolamento a valle dell'onere del tributo.³³⁶

Le ragioni che possono cagionare una limitazione del diritto di detrazione sono molteplici, possono risiedere nell'impianto normativo e possono essere di carattere sostanziale, in quanto riconducibili all'architettura teorica del sistema Iva, come accade, tipicamente, nell'ipotesi di carenza del requisito di inerenza, ovvero di assenza del requisito di afferenza per le operazioni escluse, ovvero possono essere di carattere meramente normativo, come accade nell'ipotesi delle esenzioni ove, pur esistendo i presupposti del tributo, la limitazione non segue il normale schema di funzionamento del tributo. Limitazioni del diritto di detrazione possono anche derivare dal mancato esercizio del diritto nei tempi e secondo le modalità previste, ovvero possono dipendere dall'assenza dei documenti giustificativi, ovvero ancora dalla inidoneità dei suddetti documenti, sia nelle ipotesi di erroneità che in presenza di un *animus* fraudolento.

La Corte di Giustizia ha sostenuto, con giurisprudenza uniforme e costante³³⁷ che le norme di diritto interno non possono limitare la detrazione in assenza di specifiche disposizioni della VI direttiva (in particolare, art. 17) ed attualmente gli Stati membri possono limitare il diritto alla detrazione dell'Iva solo nei casi espressamente previsti dalla Direttiva n. 2006/112/CE.³³⁸

Dall'esame della giurisprudenza comunitaria sembra di potersi estrapolare un principio di prevalenza della sostanza sulla forma, applicabile alle fattispecie limitative del diritto di detrazione, laddove è stato sostenuto che "il principio fondamentale di neutralità fiscale esige che la detrazione dell'Iva a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi

³³⁶ L'importanza della problematica, che costituisce il "core business" del presente lavoro, era stata affermata, fin dagli albori dell'imposta, da FANTOZZI, *Operazioni imponibili, non imponibili ed esenti nel procedimento di applicazione dell'Iva*, in *Riv. Dir. Fin. sc. Fin.*, 1973, 138 ss.

³³⁷ Ad esempio, cfr., Corte di Giustizia, 6 luglio 1995, C-62/93, causa B.P. Supergaz; 9 luglio 1991, C-97/90, causa Lennartz; Sentenza 21 ottobre 2010, causa C-385/09, Nidera.

³³⁸ In tal senso, sentenze 21 settembre 1988, causa 50/87, Commissione/Francia, punti 16 e 17; 11 luglio 1991, causa C-97/90, *Lennartz*, punto 27, nonché 15 gennaio 1998, causa C-37/95, *Ghent Coal Terminal*, punto 16.

formali sono stati omessi dai soggetti passivi. Conseguentemente, laddove l'Amministrazione finanziaria disponga delle informazioni necessarie per dimostrare che il soggetto passivo, in quanto destinatario della prestazione di servizi di cui trattasi, è debitore dell'Iva, essa non può imporre, riguardo al diritto di quest'ultimo di detrarre tale imposta, condizioni supplementari che possono avere l'effetto di vanificare l'esercizio dello stesso".³³⁹

2. La detrazione quale regola generale di sistema e la natura eccezionale delle sue limitazioni

Le limitazioni del diritto a detrazione non possono dunque emergere dalla legislazione nazionale, in assenza di una esplicita previsione normativa dettata in tal senso dalla direttiva Iva.³⁴⁰

La detrazione costituisce infatti la regola generale, caratterizzante il meccanismo di funzionamento dell'imposta, e non può dunque essere soggetta, di norma, a limitazioni,³⁴¹ le quali nel sistema comunitario Iva, rappresentano delle specifiche eccezioni.

Ciò per due ordini di motivi: in primo luogo, perché le limitazioni del diritto a detrazione incidono sul livello dell'imposizione fiscale e conseguentemente devono applicarsi in modo uniforme in tutti gli Stati membri al fine di non compromettere il buon funzionamento del sistema comune d'imposta; in secondo luogo perché determinano una diversa individuazione del soggetto che realizzando il "consumo finale", subisce il carico impositivo ai fini Iva e possono, quindi,

³³⁹ Sentenze 8 maggio 2008, cause riunite C- 95/07 e C-96/07, *Ecotrade*, punto 63, e 30 settembre 2010, causa C-392/09, *Uszodaéptő*, punto 39.

³⁴⁰ Ciò è stato costantemente affermato dalla Corte di Giustizia UE, cfr., ad es., sentenza 6 luglio 1995, causa C-62/93; *BP Soupergaz*; sentenza 11 luglio 1991, causa C-97/90, *Lennartz*; sentenza 21 settembre 1988, causa 50/87, *Commissione contro Repubblica Francese*.

³⁴¹ Corte di Giustizia UE sentenza 6 luglio 1995, causa C-62/93; *BP Soupergaz*; sentenza 21 marzo 2000, cause riunite C-110/98 e C-147/98, *Gabalfrija e altri*.

provocare distorsioni nel funzionamento del meccanismo applicativo dell'imposta.³⁴²

Nello spirito normativo comunitario la detrazione costituisce dunque la regola generale,³⁴³ alla quale si può derogare nei soli casi espressamente previsti dalla direttiva; in particolare con riferimento a particolari tipologie di spese, per evitare frodi ed abusi, per esigenze di semplificazione, e per motivi congiunturali.

I limiti alla detrazione presenti nella vecchia direttiva 77/388 (paragrafi 6 e 7 dell'art. 17 ed il paragrafo 1 dell'art. 27), disciplinano in modo diverso la procedura che gli Stati membri debbono seguire nella predisposizione di norme limitatrici; tali disposizioni comunitarie sono state rimodulate nella nuova direttiva 112/2006 ove sono disciplinate, al titolo X, capo 3, dagli artt. 176 e 177; disciplina questa evidentemente non esaustiva al fine di comprendere compiutamente l'argomento che richiede la disamina di numerose altre norme del capo X relativo al tema della detrazione, in particolare gli artt. 168 e 169.

Le predette norme della direttiva vincolano le normative interne prevedendo procedure diverse che gli Stati membri debbono rispettare per introdurre nei loro ordinamenti disposizioni limitatrici del diritto alla detrazione, a pena di inammissibilità delle norme interni contrastanti, come sancito dalla costante giurisprudenza della Corte di Giustizia, in applicazione del generale obbligo disposto dall'art. 249, terzo comma del Trattato (ex art. 189, terzo comma), secondo il quale gli Stati membri sono tenuti a conformarsi a tutte le disposizioni

³⁴² In tal senso, GIORGI, *cit.*, 350, il quale evidenzia altresì, in nota 3, che “la legge delega per la riforma tributaria, 7 aprile 2003, n. 80, prevede all'art. 5, comma 1, lett. a), la “progressiva riduzione delle forme di indetraibilità e delle distorsioni della base imponibile, in modo da avvicinare la struttura dell'imposta a quella propria e tipica di un'imposta sui consumi”; la legge delega dispone, peraltro, che tali modifiche legislative debbono essere effettuate sulla base di uno standard comunitario.

³⁴³ Tanto è stato evidenziato dalla giurisprudenza comunitaria: la Corte di Giustizia, nella sentenza 21 settembre 1988, causa 50/87, Commissione contro Repubblica francese, ha osservato che in mancanza di norme che consentano agli Stati membri di limitare il diritto a detrazione di cui sono titolari i soggetti passivi, tale diritto può essere esercitato immediatamente in relazione a tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte. Le limitazioni al diritto a detrazione, incidendo sul livello dell'imposizione fiscale, debbono, infatti, essere applicate in modo analogo in tutti gli Stati membri e di conseguenza sono consentite deroghe solo nei casi espressamente previsti dalla direttiva.

della Sesta direttiva (attualmente, Direttiva 112/2006) comprese ovviamente quelle procedurali.³⁴⁴

Anche nella dottrina italiana era stata evidenziata la natura eccezionale delle limitazioni alla detrazione, e ciò con riferimento alle operazioni esenti, le quali dovevano assumere, nell'ambito dell'imposta un ruolo eccezionale e non di ordinarietà, in quanto le sole operazioni nei confronti delle quali non operasse il diritto di detrazione dovevano essere specifiche prestazioni di servizio indicate al I comma dell'art. 10 del decreto. La limitazione del diritto di detrazione in questi casi era giustificata da un punto di vista teorico³⁴⁵ dal fatto che le suddette prestazioni di servizio sono caratterizzate normalmente da un elevato valore aggiunto, per cui l'esenzione rappresenta di per sé un notevole vantaggio per l'utilizzatore della prestazione esente e peraltro, atteso che di norma tali prestazioni di servizio sono rese in via principale a consumatori finali, il divieto di detrazione dell'Iva assolta a monte da parte del prestatore del servizio, non dovrebbe provocare, salvo ipotesi marginali, effetti cumulativi occulti.

In passato, in particolare in ambito nazionale, si giunse a sostenere la presunta sussistenza generalizzata del diritto di detrazione, affermandosi che l'Iva assolta a monte sarebbe detraibile quindi non solo in caso di operazioni imponibili, o non imponibili in senso stretto (quelle disciplinate cioè dagli artt. 8, 8 bis e 9 del D.P.R. n. 633), ma anche in tutte le altre ipotesi di operazioni esenti o escluse dall'Iva, come nel caso di mancata realizzazione di volume d'affari da parte del soggetto che richieda il rimborso dell'Iva assolta a monte, con la sola eccezione delle operazioni indicate nel I comma dell'art. 10.³⁴⁶ La diversa disciplina del diritto di detrazione nelle operazioni di cui all'articolo 10, I comma, (nelle quali tale diritto non spetta) rispetto a tutte le altre ipotesi di esenzione o esclusione, nelle quali la detrazione opera regolarmente, sarebbe stata giustificata non solo dal

³⁴⁴ GIORGI, cit., 351. Per la giurisprudenza comunitaria, cfr., Corte di Giustizia, sentenza 8 gennaio 2002, causa C-409/99, *Metropol*; Corte di Giustizia, sentenza 11 luglio 1991, causa C-97/90, *Lennartz*; Corte di Giustizia, sentenza 13 febbraio 1985, causa 5/84, *Direct Cosmetics*.

³⁴⁵ PERRONE CAPANO, cit., p. 356.

³⁴⁶ R. LUZZANA, Iva. *Regime di esonero. La mancata effettuazione di operazioni ed il diritto al rimborso dell'Iva a credito*, in *Legislaz. e Giur. Tribut.*, 1976, pag. 257.

carattere agevolativo proprio delle esenzioni, ma anche dalla volontà di evitare negli altri casi, che l'indetraibilità dell'Iva assolta per porre in essere operazioni escluse o esenti (con esclusione di quelle di cui all'art. 10, I comma), le quali peraltro normalmente vengono impiegate in cicli produttivi, provochi effetti cumulativi d'imposta in contrasto con la neutralità dello schema teorico dell'Iva. Anche tali pregresse interpretazioni della *ratio* giustificatrice dell'art. 19, si fondavano sulla considerazione che nell'ambito del procedimento impositivo, l'indetraibilità dell'Iva assolta a monte rappresenta un'ipotesi del tutto eccezionale. La natura derogatoria delle limitazioni alla detrazione si riscontra nella costruzione della normativa nazionale. Richiamando il medesimo principio della direttiva comunitaria, l'art. 19, comma 1, stabilisce che è detraibile “dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione”, enunciando così il principio generale. Il successivo comma 2 stabilisce poi che “Non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta, salvo il disposto dell'articolo 19 bis2.”, enunciando così la deroga e introducendo in tal modo nell'ordinamento nazionale (per effetto del d.lgs. 313/97), il concetto di “afferenza”, piuttosto diverso da quello più noto di inerenza. Pertanto, affinché l'imposta sia detraibile, è necessario che l'operazione sia “correlabile” con operazioni soggette all'imposta. Corollario di tale principio è l'indetraibilità dell'imposta assolta sugli acquisti nell'ipotesi in cui il soggetto passivo di imposta effettui operazioni esenti. L'indetraibilità, come è noto, e concordemente al principio stabilito di “afferenza” evidenziato, è totale o parziale a seconda che il soggetto in questione effettui esclusivamente o solo parzialmente operazioni esenti. Ciò è specificamente stabilito dal comma 4 dell'art. 19, secondo cui “per i beni e servizi in parte utilizzati per le operazioni non soggette all'imposta la detrazione non è ammessa per la quota imputabile a tali utilizzazioni e l'ammontare indetraibile è

determinato secondo criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati”. Alla stessa maniera, il legislatore ha poi evidenziato che tale indetraibilità sussiste anche per le operazioni passive “correlabili” ad operazioni attive “comunque non soggette all’imposta”. Tale statuizione di principio, che traspone nella normativa nazionale quanto stabilito dall’art. 17 della precedente direttiva CEE 77/388, può evidentemente riferirsi al caso delle operazioni attive non soggette all’imposta in quanto “fuori del campo di applicazione IVA” per difetto di uno dei requisiti previsti dall’art. 1 del DPR 633/72.

Il pro-rata³⁴⁷ previsto dalla direttiva per ogni caso di effettuazione di operazioni promiscue, ha, fin dall'introduzione dell'imposta nel sistema normativo europeo, avuto largo spazio di applicazione nell'Iva comunitaria.³⁴⁸

3. La qualificazione delle operazioni escluse

Le operazioni escluse sono tali in relazione alle norme di diritto positivo che individuano la specifica delimitazione del presupposto impositivo.

In ambito nazionale, si ritiene comunemente che, affinché una operazione sia rilevante ai fini IVA, devono ricorrere i presupposti previsti dall’art. 1 del DPR 633/72, e segnatamente oggettivo, soggettivo e territoriale. La definizione degli stessi è poi effettuata dagli articoli successivi. Gli articoli 2 e 3 individuano il presupposto oggettivo (cessioni di beni e prestazioni di servizi); gli articoli 4 e 5

³⁴⁷ Sull’incidenza delle regole di determinazione del pro-rata su correttezza dei principi in tema di detrazione e neutralità cfr., GIORGI, *Detrazione Iva ed operazioni esenti escluse dal pro-rata: disciplina interna e comunitaria*, in *Rassegna Tributaria*, 1996, pagg. 953 e seguenti.

³⁴⁸ Al riguardo è stato evidenziato, negli anni Settanta, il suo ruolo in virtù del ristretto ambito delle operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione, ciò sulla base dei presupposti normativi della Direttiva, laddove l’art. 11, comma 2 della Seconda direttiva stabiliva nel modo più rigido che l’imposta a monte detraibile è esclusivamente quella relativa a cessioni di beni e prestazioni di servizi, importazioni ed autoconsumo interno occorrenti per i bisogni dell’impresa, mentre era indeducibile l’Iva relativa a beni e servizi utilizzati per effettuare operazioni non imponibili ed esenti, con l’unica eccezione per le cessioni all’esportazione e le prestazioni di servizi internazionali. In tal senso, FANTOZZI, *Operazioni imponibili, non imponibili ed esenti nel procedimento di applicazione dell’Iva*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.* 1973, 139.

individuano il presupposto soggettivo (esercizio di imprese e esercizio di arti e professioni); l'art. 7 individua il presupposto territoriale, tuttavia, come osservato tale elemento non rappresenta un presupposto del tributo ma solo un criterio di localizzazione nazionale dell'operazione.³⁴⁹ Una operazione è dunque rilevante ai fini IVA solo qualora sussistano, congiuntamente, i primi due presupposti menzionati, mentre l'aspetto territoriale rileva solo ai fini dell'individuazione del luogo d'imposizione. L'assenza di uno dei suddetti requisiti rende l'operazione in questione estranea all'imposizione in quanto la stessa viene qualificata "fuori campo IVA."

Le operazioni escluse sono, dunque, anzitutto quelle che difettano di un valido presupposto soggettivo, anche se presentano un presupposto oggettivo valido, ma non realizzate da un imprenditore, professionista od artista.³⁵⁰ In secondo luogo, sono escluse dall'Iva le operazioni che difettano del presupposto oggettivo; nei loro confronti non sussiste l'obbligo di fatturazione di cui all'art. 21, né gli obblighi conseguenti di registrazione e dichiarazione, mentre i corrispettivi conseguenti non concorrono alla determinazione del volume d'affari.

La difficoltà di qualificare correttamente le operazioni deriva dalla ambiguità dei termini utilizzati, in quanto, come prima evidenziato, si parla impropriamente di "presupposto territoriale" lasciando pensare all'esclusione dal campo di applicazione dell'imposta delle operazioni prive del suddetto requisito; ciò che potrebbe rilevare (ma non rileva, come evidenziato) ai fini della sussistenza del diritto alla detrazione.

Il problema della sistemazione normativa e dell'uso delle definizioni si riscontra ancora nella terminologia usata all'art. 72, ove vengono equiparate alle operazioni non imponibili di cui agli artt. 8 e 9 le cessioni e prestazioni "non soggette all'imposta" in conseguenza delle agevolazioni (*rectius*: esenzioni) previste da trattati ed accordi internazionali in materia di imposte sulla cifra d'affari. Ancora,

³⁴⁹ In tal senso, sia consentito il rinvio a COGLIANDRO, *Il diritto alla detrazione per le operazioni passive afferenti ad operazioni attive non territorialmente rilevanti nello stato membro*, in Riv.dir.trib. n. 4-2010.

³⁵⁰ PERRONE CAPANO, op. cit.

all'art. 74 si afferma che le operazioni “non soggette all'imposta” poiché assoggettate a regimi particolari sono equiparate alle operazioni non imponibili, di cui al comma 3 dell'art. 2, ed inoltre le cessioni di beni e le prestazioni di servizi di cui agli artt. 8 e 9 sono indicate dall'ultimo comma dell'art. 7 come “non effettuate nello Stato”. Tali operazioni sembrano dunque essere fuori dal campo di applicazione dell'imposta per difetto del requisito della territorialità, mentre sono poi definite “non imponibili” nei successivi articoli del decreto (art. 21, comma 6). Sulla base di tale metodologia di classificazione e di definizione, non sembrava dunque che il legislatore delegato avesse voluto realizzare la classificazione delle operazioni imponibili, esenti ed escluse, seguendo la più semplice tripartizione indicata nella Direttiva e dalla legge-delega.³⁵¹

4. Il diritto alla detrazione relativamente alle operazioni escluse: dall'incertezza interpretativa alla soluzione negativa, per assenza del requisito dell'afferenza

Nell'ambito dell'indagine sulla detrazione, le operazioni escluse comportano gli stessi effetti delle operazioni esenti, in quanto non prevedono l'applicazione dell'imposta né la detraibilità dell'Iva sugli acquisti ad esse afferente, ma si distinguono dalle operazioni esenti perché a differenza di queste ultime, ove il presupposto del tributo sussiste, rappresentano ipotesi in cui, con disposizioni dotate di propria efficacia normativa, il legislatore ha inteso escludere l'applicazione dell'imposta in determinate ipotesi altrimenti rientranti nei suoi presupposti, senza con ciò realizzare un'agevolazione fiscale.³⁵² Mentre dunque la funzione delle esenzioni è tipicamente agevolativa, le esclusioni non hanno tale

³⁵¹ FANTOZZI, cit., 141.

³⁵² FEDELE, *Esclusioni ed esenzioni nella disciplina dell'Iva*, in Riv. Dir. Fin. sc. Fin., 1973, 146.

finalità, rappresentando una conseguenza derivante dalla carenza dei presupposti del tributo.

L'insussistenza del diritto di detrazione per le operazioni escluse non rappresentava una conclusione pacifica per gli studiosi del tributo. Al riguardo, si poneva in luce la circostanza che, nella stesura del decreto Iva nazionale, mentre ai fini del riconoscimento del diritto alla detrazione, le operazioni esenti erano state codificate all'art. 10 del testo; ai fini degli obblighi formali le operazioni non imponibili confluivano negli artt. 8 e 9, tutte le altre operazioni escluse, siano esse indicate negli artt. 2 e 3, ovvero estranee al campo di applicazione del tributo, sono state ignorate dal decreto in una forma particolarmente ambigua; si riteneva dunque di poter affermare, sia pure nel silenzio del legislatore, che tali operazioni consentissero la detrazione dell'imposta assolta a monte.³⁵³

Ed infatti, assunto pacificamente che, nell'ambito delle esenzioni nazionali previste dall'art. 10 del decreto, l'Iva sugli acquisti è sempre indetraibile³⁵⁴ in considerazione della finalità di neutralizzazione dell'imposta per tutti i soggetti del ciclo produttivo - distributivo diversi dal consumatore finale, si riteneva che il sistema dovesse orientarsi, in linea di massima, per la detraibilità dell'Iva a monte per tutte le operazioni escluse e non imponibili.

La spettanza o meno del diritto di detrazione era considerata alquanto controversa nei casi di esclusione delle operazioni come si desume dal raffronto delle pregresse analisi della dottrina, anche autorevole, ove da un lato v'era chi sosteneva³⁵⁵ che anche per tali operazioni doveva sussistere il diritto di detrazione, ai sensi dell'art. 19, o al rimborso, relativamente ai fattori intermedi della produzione utilizzati per produrre tali beni, mentre dall'altro lato si propendeva

³⁵³ FANTOZZI, *Operazioni imponibili, non imponibili ed esenti nel procedimento di applicazione dell'Iva*, in *Riv dir fin sc fin* 1973, 140.

³⁵⁴ Sotto il profilo economico, laddove ci sia l'esonero, il problema della deducibilità o meno dell'imposta assolta rivestirebbe un'importanza modesta, riguardando una semplice scelta discrezionale del legislatore, in quanto l'esonero, inteso in senso "lato", deve essere considerato sempre, nella struttura tipica dell'Iva, come un'eccezione posta in essere per ragioni politiche, e quindi resa più o meno ampia unicamente in base a queste ragioni. In tal senso, cfr. CIANI, op. cit., 127

³⁵⁵ In tal senso, PERRONE CAPANO, cit.

per la tesi diametralmente contraria, sostenendosi che non si possono considerare contribuenti ai fini dell'Iva coloro che pongono in essere operazioni escluse dal campo di applicazione dell'imposta e non possono dunque invocare i diritti conseguenti, con particolare riferimento al diritto di detrazione, anche se sembrava di potersi ammettere, in alcuni casi, il diritto di detrazione per le operazioni escluse.³⁵⁶ Ed infatti, quando ancora non erano ben definiti i concetti di esenzione ed esclusione ed l'introduzione dell'imposta era connaturata ad orientamenti pregressi nazionali, autorevole dottrina era giunta addirittura ad ipotizzare la sussistenza del diritto alla detrazione per le operazioni escluse, che potrebbe trovare conferma oltre che nella tecnica legislativa, anche in una interpretazione particolarmente ampia dell'ultimo comma dell'art. 19, incontrando il solo limite logico dell'esigenza che il soggetto non sia un consumatore finale ed il limite pratico della possibilità di sfruttare il congegno previsto dalla legge per ottenere il rimborso; condividendo tali conclusioni si sarebbe assistito alla corsa dei soggetti esclusi dall'Iva alla ricerca di piccole operazioni imponibili per entrare nel meccanismo dell'imposta ed ottenere tramite la presentazione della dichiarazione annuale il rimborso dell'Iva a monte.³⁵⁷

Si affermava inoltre che, con riferimento al diritto di deduzione dell'imposta pagata a monte, il decreto nazionale, se da un lato esclude il siffatto diritto in relazione alle operazioni esenti, secondo il disposto dell'art. 19, comma 2, del DPR 633/72, in recepimento dell'analogo principio stabilito dalle direttive comunitarie, pone problemi di sorta per le operazioni escluse, in relazione alle quali non è chiaro se sia possibile fruire del diritto di deduzione dell'imposta assolta a monte.³⁵⁸

³⁵⁶ F. GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, pag. 148-149 e 157-159.

³⁵⁷ La tesi in esame è stata prospettata da FANTOZZI, cit., 142.

³⁵⁸ In ordine agli aspetti strutturali della detrazione, la dottrina era orientata per la sussistenza del diritto anche per le operazioni escluse (in tal senso, A. FANTOZZI, *Operazioni imponibili, non imponibili ed esenti nel procedimento di applicazione dell'Iva*; A. FEDELE, *Esclusioni ed esenzioni nella disciplina dell'Iva*, entrambi in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze* n. 1/1973) oltre che per le operazioni non imponibili, ritenendo la detrazione una regola generale del sistema dell'Iva, in cui il secondo comma dell'art. 19 rappresenterebbe una eccezione

Dopo le modifiche apportate dal D.lgs. 313/97 si può ritenere che, in linea di principio, per tali operazioni il diritto alla detrazione non spetta per mancanza del requisito di afferenza.

Il carattere eccezionale della norma derogatoria disposta dall'art. 19 comma 2 del DPR 633/72, era già stato evidenziato in dottrina³⁵⁹ ove era stato rilevato che la norma non avrebbe la funzione di qualificare sul piano degli effetti giuridici la categoria delle operazioni escluse, non rivestendo dunque tale funzione generale, avendo un ruolo molto più specifico in quanto finalizzata esclusivamente ad individuare i casi tassativamente delimitati in cui non è possibile detrarre l'Iva sugli acquisti.

Tale assunto non era tuttavia univocamente condiviso in dottrina ed infatti si sosteneva anche che non si possono considerare contribuenti ai fini dell'Iva i soggetti che pongono in essere operazioni escluse dall'ambito di applicazione dell'imposta, per le quali non sussistono gli obblighi di fatturazione, registrazione e dichiarazione previsti invece per le operazioni imponibili, non imponibili ed esenti di cui all'art. 10 primo comma, ma non per quelle escluse.

Il punto nodale dell'art. 19, comma 2, riguardava dunque proprio le operazioni escluse dall'ambito di applicazione del tributo, che non dovrebbero consentire, in linea generale, il diritto di detrarre l'Iva assolta a monte; al riguardo, come già evidenziato, si sosteneva che tale preclusione non dovrebbe avere carattere assoluto, in quanto potrebbe emergere la possibilità di acquisire il diritto acquisendo la categoria di contribuenti, ad esempio realizzando per ogni periodo di imposta anche solo poche operazioni al fine di poter avere il diritto al rimborso dell'imposta assolta a monte anche se afferente operazioni escluse dall'ambito di applicazione dell'imposta.³⁶⁰

riferita alle operazioni in esso indicate. (Sull'argomento, cfr., anche F. GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974).

³⁵⁹ A. FEDELE, *Esclusioni ed esenzioni nella disciplina dell'Iva*, in *Riv. Dir. Finanz. E Scienza delle Fin.*, 1973, pag. 153-154.

³⁶⁰ F. GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, pag. 148-149.

La problematica in ordine alle limitazioni alla detrazione per le operazioni escluse era dunque particolarmente sentita in dottrina ove si affermava altresì che, qualificando l'Iva sul piano giuridico come una imposta frazionata sul giro di affari o di scambio, la deducibilità dell'Iva assolta a monte, per un soggetto che svolge attività escluse dal campo Iva, dovrebbe trovare una giustificazione logica proprio in tale esclusione in quanto diversamente opinando e, precludendo la detrazione, le attività escluse assolverebbero una imposta maggiore (per effetto della mancato pieno esercizio dei meccanismi di rivalsa e di detrazione), rispetto alle altre attività assoggettate all'imposta, e ciò dal punto di vista distributivo sarebbe un "non senso".³⁶¹ Ed infatti, secondo tale orientamento, il diritto di ottenere il rimborso dell'Iva assolta a monte da parte dei soggetti che hanno posto in essere operazioni escluse discenderebbe direttamente dall'ultimo comma dell'art. 19 del D.P.R. 633/72 senza alcuna necessità di "acquisire" la qualità di contribuenti ai fini Iva, per poter esercitare il siffatto diritto. Tale tesi evidenziava che, mentre il I ed il II comma dell'art. 19 riferiscono espressamente ai "contribuenti", il VI comma dello stesso articolo non riferisce ai contribuenti, ma ai "soggetti", pertanto "ai soggetti che non hanno effettuato operazioni imponibili, salvo il disposto del III comma (operazioni esenti di cui all'art. 10, I comma) compete, in luogo delle detrazioni, il diritto al rimborso". Conseguentemente, il riferimento operato dalla norma ai "soggetti che non hanno effettuato operazioni imponibili" poteva essere interpretato nel suo significato più ampio e non nel senso restrittivo di soggetti che hanno effettuato solo operazioni "non imponibili": in termini più semplici, il rimborso competerebbe a tutti i soggetti (salvo le deroghe citate) che non hanno effettuato operazioni imponibili, e dunque sia ai soggetti che hanno effettuato operazioni "non imponibili" che ai soggetti che hanno effettuato operazioni escluse (per l'appunto, anch'essi soggetti che non hanno effettuato operazioni imponibili): tale conclusione sarebbe stata desumibile dal raccordo tra il comma VI dell'art. 19 ed i commi I e III dell'art. 30 del DPR

³⁶¹ In tal senso, PERRONE CAPANO, op. cit.

633/72.³⁶² Dalle suddette disposizioni, emerge che il III comma dell'art. 30 estende ai “soggetti” di cui al VI comma dell'art. 19, il regime applicabile ai contribuenti di cui al II comma dell'art. 30 e tale estensione permetterebbe di superare l'obiezione di parte della dottrina circa l'impossibilità di considerare contribuenti i soggetti che pongono in essere operazioni escluse dall'imposta.

Le tesi evidenziate, sviluppate negli anni Settanta non appaiono completamente condivisibili alla luce delle riflessioni esposte nel presente lavoro, e sulla base dei più recenti pronunciamenti della Corte di Giustizia che hanno evidenziato l'inesistenza del diritto alla detrazione per le attività escluse per difetto dei presupposti oggettivo e soggettivo, con la sola esclusione di quelle prive del requisito territoriale, che conservano la detraibilità, ma, in tal caso, come evidenziato nel presente scritto per un motivo diverso, in quanto l'aspetto territoriale non costituisce un presupposto impositivo in un'ottica comunitaria dell'imposta, quanto piuttosto un mero criterio di localizzazione ai fini dell'imposizione.

Per effetto del principio di afferenza, la detrazione dell'imposta compete se e nella misura in cui gli acquisti siano impiegati in operazioni imponibili; l'introduzione del suddetto principio consegue alle modifiche intervenute nel tessuto normativo nazionale ad opera del D.lgs. n. 313/97, necessarie ai fini dell'adeguamento della normativa nazionale alle previsioni della direttiva comunitaria.

Pertanto, fermi restando gli altri principi generali in tema di detrazione, il requisito di “afferenza”, che ha affiancato quello tradizionale di “inerenza”, è necessario ai fini della sussistenza del diritto di detrazione, con la conseguenza che, ferma restando la possibilità di successiva rettifica della detrazione in

³⁶² Ed infatti, per effetto dell'art. 30, II comma, del DPR 633/72, “Se dalla dichiarazione annuale risulta che l'ammontare detraibile di cui al n. 3 dell'art. 28, aumentato dalle somme versate mensilmente, è superiore a quello dell'imposta relativa alle operazioni imponibili di cui al n. 1) dello stesso articolo, il contribuente ha diritto a sua scelta di computare l'importo dell'eccedenza in detrazione nell'anno successivo, annotandolo nel registro indicato dall'articolo 25, ovvero di chiederne in tutto od in parte il rimborso all'atto della presentazione della dichiarazione stessa. III Comma – La disposizione del comma precedente si applica anche ai soggetti che hanno diritto al rimborso ai sensi del VI comma dell'art. 19”.

relazione al concreto utilizzo, il diritto in questione non sussiste se il bene o servizio acquistato è afferente ad operazioni esenti o non soggette al tributo.

Va peraltro osservato che il nuovo requisito di “afferenza”, teorizzato in ambito nazionale, non è neppure presente nell’ordinamento comunitario: l’indetraibilità dei beni e servizi relativi ad attività esenti o comunque non soggette al tributo è endogena e dunque non si pone il problema della detrazione immediata e della successiva verifica dell’impiego dei beni e servizi in attività imponibili o comunque soggette all’imposta,³⁶³ conseguentemente il principio della c.d. “detrazione immediata” non opera in quanto il soggetto passivo non può operare la detrazione per poi rettificarla, ma non deve eseguirla al momento dell’acquisto, essendo questa certamente preclusa, e ciò compatibilmente con i principi dettati dalla direttiva.

Ed infatti, nonostante il testo comunitario non faccia riferimento al concetto di afferenza, che rappresenta una peculiarità caratteristica dell’ordinamento italiano, ma a quello di utilizzo, ovvero impiego dei beni, è pacifico che la deduzione immediata deve essere preclusa in relazione all’acquisto di quei beni che per loro natura saranno utilizzati per effettuare operazioni che non consentono il diritto alla detrazione del tributo. In virtù della nuova disposizione, dunque, è introdotto un criterio di riferibilità del bene o del servizio acquistato all’effettuazione di operazioni imponibili ai fini della sussistenza del diritto alla detrazione, che resta dunque precluso per le operazioni esenti, escluse o non soggette al tributo, ovvero la detrazione spetterà in via proporzionale in base ad un pro-rata di detraibilità³⁶⁴ rispetto alle operazioni imponibili.

³⁶³ Il tema delle esclusioni dall’Iva, secondo LUPI, *Diritto tributario, parte speciale*, cit., p. 284, è alquanto eterogeneo e variegato poiché l’esclusione può derivare “dall’assenza di un requisito generale sull’assoggettabilità ad IVA dell’operazione ovvero da un’esclusione specifica”, come accade, per esempio, con riferimento alle operazioni “non soggette” in quanto, pur rientrando nella nozione di cessione di beni o prestazioni di servizi delineate agli effetti del tributo, sono considerate dal legislatore non soggette all’imposta.

³⁶⁴ Prima del 1998, il pro-rata era definito, al contrario, di “indetraibilità”.

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

La direttiva Iva, nelle sue diverse stesure, definisce l'Iva quale imposta generale sui consumi e, conseguentemente, tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi eseguite da soggetti passivi dovrebbero essere assoggettate all'imposta. Le esenzioni, disciplinate dal titolo IX della Direttiva, contemplano solo specifiche e circostanziate attività economiche in cui l'imposta non si applica; nel diritto comunitario e nell'ordinamento tributario dei paesi dell'Unione, costituiscono una categoria autonoma e, come evidenziato dalla Corte, devono essere interpretate restrittivamente.

Il titolo "Esenzioni" della direttiva comunitaria esordisce con una disposizione generica, dettata dall'art. 131, secondo cui che le esenzioni si applicano senza pregiudizio di altre disposizioni comunitarie e in relazione alle condizioni stabilite dagli Stati membri per gli scopi di assicurare la corretta e leale applicazione di queste esenzioni, con le finalità di prevenire ogni possibile frode, evasione o abuso.³⁶⁵

Nell'ambito della generale categoria delle esenzioni, va anzitutto eseguita una distinzione tra esenzioni senza diritto alla detrazione (artt da 132 a 137 della Direttiva 112/2006) e esenzioni con diritto di detrazione, queste ultime, denominate anche "operazioni ad aliquota zero", sono riconducibili a transazioni internazionali (artt. Da 138 a 166 della Direttiva), tra cui le transazioni intracomunitarie (articoli da 138 a 142); sono fondamentali per il funzionamento del sistema dell'Iva Comunitaria al fine di garantire l'applicazione del principio di imposizione nel paese di destinazione in cui si verifica il consumo del bene, consentendo il diritto alla detrazione dell'Iva sugli acquisti.³⁶⁶

³⁶⁵ Come evidenziato nella causa 8/81 (Becker).

³⁶⁶ Tale descrizione delle esenzioni, ovvero "Exonérations" nella terminologia lussemburghese, ad opera di WINANDY, cit., 249, sono così definite nell'accezione comunitaria poiché le

La previsione dell'esenzione per le operazioni con l'estero si spiega nel modello teorico proprio con l'uscita del bene dal circuito dell'imposta e consegue alla mancata generazione del consumo nel territorio della comunità a fronte della quale, tuttavia, il diritto alla detrazione non subisce alcun pregiudizio, essendo territorialmente rilevante all'interno l'operazione di acquisto, ed in applicazione del principio di neutralità per l'operatore economico.³⁶⁷

L'altra categoria di esenzioni (che nell'accezione italiana è l'unica), viene definita più discutibile in relazione al funzionamento dell'Iva³⁶⁸ ed è relativa a ragioni politiche o sociali, ovvero finalizzata ad evitare il cumulo dell'Iva con altre imposte (come l'imposta sulle assicurazioni); gli effetti di tali esenzioni sono indeterminati e spesso gravemente distorsivi. In effetti, l'indetraibilità dell'imposta gravata sui beni e servizi utilizzati per realizzare operazioni esenti produce in certi casi un effetto cumulativo dell'Iva, corrispondente all'Iva indetraibile che entra nel prezzo del bene o del servizio, e costituisce un elemento di costo; proprio per tali ragioni è opportuna una interpretazione restrittiva delle esenzioni previste dalle differenti direttive, corrispondentemente alle intenzioni della Seconda e della Sesta direttiva Iva ed alla giurisprudenza della Corte di Giustizia.

operazioni in esame non vengono considerate "esenti" nella terminologia italiana, ma "non imponibili" giungendo, agli stessi risultati, anche se attraverso una diversa terminologia e sistemazione concettuale foriera di problemi interpretativi. Come è noto, le esenzioni in Italia sono tassativamente indicate all'art. 10 del decreto Iva e non consentono il diritto alla detrazione.

³⁶⁷ La confusione applicativa derivante dal raccordo tra dato normativo nazionale e comunitario crea anche problemi di non poco conto: in dottrina è stato evidenziato che "Le distorsioni determinate dall'esenzione senza detrazione appaiono evidenti proprio in riferimento alle operazioni intracomunitarie. L'esenzione senza detrazione, nella cessione intracomunitaria di beni si trasforma in esenzione con detrazione e provoca un salto d'imposta che è incompatibile con il meccanismo applicativo del tributo"; in tal senso, GIORGI, op. cit., nota 124, pag. 46. Tale aspetto potrebbe essere superato, considerando che sia la formulazione nazionale (art. 19, comma 3, lett. b) del DPR n. 633/72, sia la formulazione della direttiva subordinano la detrazione per le operazioni intracomunitarie, effettuate fuori dello stato membro alla circostanza che le stesse operazioni "darebbero diritto alla detrazione se fossero effettuate in tale stato membro". Sull'argomento, si consenta di rinviare a COGLIANDRO, *Il diritto alla detrazione per le operazioni passive afferenti ad operazioni attive non territorialmente rilevanti nello Stato membro*, in Riv. Dir. Trib., n. 4/2010, IV, 115-133.

³⁶⁸ WINANDY, cit., 249.

Il concetto di esenzione è definito quale “beneficio” anche quando consegue all’applicazione del principio di destinazione, è può essere negato dal sistema in ipotesi patologiche, ad esempio conseguenti a meccanismi di frode.³⁶⁹

In ambito comunitario, dunque, le esenzioni riguardano tutte quelle operazioni per le quali non si applica l’imposta, pur in presenza dei presupposti, oggettivo e soggettivo, ricomprendendo tutte quelle operazioni rientranti teoricamente nel campo di applicazione dell’imposta, ma senza addebito, vuoi per una differente localizzazione territoriale, vuoi perché esenti per ragioni socio-politiche ovvero di tecnica tributaria.

In ambito nazionale, invece, le esenzioni sono costituite solo dall’ultima categoria menzionata; la differenza concettuale fra operazioni “non imponibili” (dette “esenti” nel linguaggio comunitario) ed operazioni esenti (nel senso nazionale) consiste nel fatto che le prime costituiscono una logica conseguenza della struttura dell’imposta (come lo sono, sia pure da un non identico punto di vista, le esclusioni) mentre le seconde conseguono alla scelta socio-politica di agevolare, attraverso la detassazione, il consumo di particolari beni o servizi.

Esiste dunque una profonda distonia semantica in ordine all’utilizzo del termine “esenzioni” tra l’impostazione comunitaria, peraltro ripresa da numerosi altri paesi membri, e quella nazionale. Consegue a quanto appena evidenziato che, mentre nel diritto comunitario le esenzioni possono essere con e senza diritto alla detrazione (come previsto dalla direttiva) nel decreto nazionale costituiscono una categoria tipica priva del diritto alla detrazione.

Ed infatti, mentre nella terminologia italiana le operazioni verso l’estero vengono definite “non imponibili”, nella terminologia comunitaria le stesse operazioni vengono definite “esenti”; in entrambi i casi le operazioni sono le stesse ed accordano il diritto alla detrazione.

La distinzione tra esenzioni con e senza diritto di deduzione, caratteristica dell’Iva comunitaria, non è dunque trasposta pedissequamente nel decreto nazionale, ove

³⁶⁹ Corte di Giustizia, sentenza R del 7 dicembre 2010 pronunciata sulla causa C-285/09.

queste descrivono una categoria che rappresenta un *minus* rispetto al significato comunitario, in quanto riconducibili esclusivamente alle ipotesi di non applicazione dell'imposta per ragioni sociali ovvero di tecnica tributaria e dunque sempre senza diritto alla detrazione.

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

Nell'ambito della direttiva comunitaria, le esenzioni senza diritto di detrazione³⁷⁰ sono divisibili in due macrocategorie: attività esenti di pubblico interesse e altre attività esenti.

Il regime di esenzione in alcune ipotesi è facoltativo, ma ciò solo per specifiche operazioni riconducibili in generale ai beni immobili e servizi finanziari (Art. 137(1)(a) della direttiva), è dunque consentito agli Stati membri di dettare norme specifiche che consentono di optare per l'imponibilità in relazione ad attività che sarebbero esenti secondo le previsioni della direttiva (Allegato X, Parte A della direttiva), ovvero di continuare a considerare imponibili attività che sarebbero esenti secondo la direttiva (Allegato X, parte B) ovvero ancora di concedere ai soggetti passivi di optare per l'esenzione ovvero per l'imponibilità (Articolo 391 della direttiva).

Tra le attività di pubblico interesse contemplate dalla direttiva, l'art. 132 indica talune prestazioni di servizi, tra cui il servizio postale pubblico, i servizi diversi

³⁷⁰ Nella sentenza del 6 aprile 1995 sul caso "BLP Group Plc", la Corte ha affermato che "quando un soggetto passivo fornisce servizi ad un altro soggetto passivo, il quale li utilizza per effettuare un'operazione esente, quest'ultimo non ha il diritto di detrarre l'imposta sul valore aggiunto pagata a monte, anche nel caso in cui lo scopo ultimo dell'operazione esente sia la realizzazione di un'operazione soggetta ad imposta", in quanto dalle espressioni utilizzate dalle norme dettate dagli artt. 2 della prima direttiva comunitaria 67/227 e 17, par. 2 e 5 della Sesta direttiva comunitaria in materia di Iva discende infatti che, per conferire il diritto alla deduzione, i beni o i servizi di cui trattasi devono presentare una connessione diretta ed immediata con le operazioni soggette ad imposta e che a tal riguardo è indifferente lo scopo ultimo perseguito dal soggetto passivo.

dal trasporto di passeggeri e di telecomunicazioni, e la cessione di beni accessorie (art. 132(1)(a) direttiva),³⁷¹ ovvero ancora l'ospedalizzazione e le cure mediche e le attività connesse, svolte da organismi di diritto pubblico ovvero, a condizioni sociali analoghe prestate da ospedali, centri per trattamenti medici o di diagnosi e altri debitamente riconosciuti di natura simile, che sono esenti dall'Iva ai sensi dell'art. 132(1)(b) della Direttiva. Altre esenzioni sono riconducibili a prestazioni sanitarie, di sicurezza sociale, di educazione, di insegnamento, religiose, da parte di organizzazioni non profit. L'art. 140 della direttiva esenta anche l'importazione di beni o servizi che sarebbero in ogni modo esenti. Gli artt. 133 e 134 della direttiva prevedono alcune limitazioni, alcune opzionali ed altre obbligatorie, da imporre a determinate esenzioni.

Dopo l'indicazione delle esenzioni per attività di pubblico interesse sono contemplate dalla direttiva esenzioni accordate in ragione della difficoltà tecnica di avvalersi del regime di imponibilità e dunque in ragione di una diversa causa giustificatrice.

L'altra categoria di esenzioni è dettata dunque dagli artt. 135 a 137 e riguarda operazioni di assicurazione e riassicurazione, servizi relativi prestati da intermediari e agenti (art. 135 (1)(a), ovvero le operazioni finanziarie dettate dal successivo punto b) al punto f) dell'art. 135.

In base all'art. 137 (1)(a) della direttiva, gli Stati membri possono consentire ai soggetti passivi di optare per l'imponibilità per alcune operazioni menzionate, proprio perché in tali circostanze l'esenzione è accordata in ragione di difficoltà tecniche.

Un caso paradigmatico tra le fattispecie di esenzione riguarda il regime impositivo ai fini dell'Iva dei servizi finanziari, il quale è stato generalmente oggetto di esenzione, in base alle previsioni della direttiva 77/388/CEE, che sono state sostanzialmente confermate dalla nuova direttiva 112/2006, in vigore dal 2007.

³⁷¹ Causa C-107/84 (Commissione contro Germania) sulle prestazioni di servizi effettuate per conto dell'autorità postale da parte di altre imprese.

La questione dell'esenzione assume una particolare rilevanza in quanto, come noto, la più importante conseguenza dell'esenzione è la indetraibilità dell'imposta assolta sugli acquisti effettuati per l'attività economica, che caratterizza il regime impositivo delle istituzioni finanziarie.³⁷² Tale regime di esenzione è generalmente applicato, per i servizi finanziari, anche al di fuori dell'Unione Europea da parte di quei paesi che applicano sistemi d'imposta sul valore aggiunto. La circostanza ci consente di riflettere su una delle caratteristiche che giustifica il regime di esenzione e che non è propriamente di finalità sociale, quanto piuttosto di difficoltà tecnica di imposizione, conseguente alla complessa individuazione della base imponibile in relazione a numerose tipologie di servizi prestati dalle istituzioni finanziarie. La questione è di particolare rilevanza nell'indagine circa il rapporto tra l'esenzione, le preclusioni alla detrazione, ed il rispetto del principio di neutralità dell'imposta, poiché spesso i destinatari dei servizi finanziari sono imprese operanti in regime normale di Iva e dunque titolate a detrarre integralmente l'imposta assolta sugli acquisti, pertanto tali imprese non hanno alcun beneficio dall'esenzione, in quanto non sono destinate a sopportare, direttamente o indirettamente, il carico impositivo dell'Iva.

Ne consegue che l'esenzione dei servizi finanziari viola la neutralità dell'Iva, e ciò sia da una prospettiva interna che esterna e determina distorsioni³⁷³ di natura economica poiché il prezzo dei servizi finanziari contiene un elemento di imposta occulta.³⁷⁴

Il diritto comunitario, al fine di mitigare le distorsioni esterne, consente alle istituzioni finanziarie di dedurre l'imposta assolta sugli acquisti in relazione ai

³⁷² Il diritto di detrazione è limitato ai servizi finanziari prestati a clienti residenti al di fuori dell'Unione Europea, in virtù dell'art. 169 c) della direttiva 112/2006.

³⁷³ Tutte le prestazioni di servizio finanziarie contengono il carico "nascosto" dell'imposta indeducibile sostenuta dalle istituzioni finanziarie, comportando, quale conseguenza, la non neutralità della catena Iva, un pregiudizio questo non presente nelle istituzioni finanziarie operanti all'esterno dell'UE che non hanno un simile carico fiscale e che comporta distorsioni nei confronti di queste, con specifico riferimento ai mercati internazionali.

³⁷⁴ In tal senso, S. NATHOENI, T. BRAAKMAN, *Option for Taxation of Financial Services – is it an Option?* In *International VAT Monitor*, n. 2-2010, pag. 113.

servizi finanziari forniti a clienti residenti all'esterno dell'Unione Europea.³⁷⁵ Le distorsioni interne possono esser neutralizzate dagli Stati Membri consentendo alle istituzioni finanziarie di optare per l'imposizione dei loro servizi finanziari,³⁷⁶ ciò che consentirebbe di fruire del regime della detrazione, ma, in realtà, solo sei Stati membri si sono avvalsi di tale facoltà.³⁷⁷

Gli effetti dell'opzione per la tassazione dei servizi finanziari, oggetto di numerosi approfondimenti,³⁷⁸ hanno indotto la Commissione a presentare una proposta di modifica della direttiva Iva in relazione al trattamento Iva dei servizi finanziari, contenente l'opzione per la tassazione dei servizi finanziari che sarebbe stata trasferita dagli Stati membri alle stesse istituzioni finanziarie, fondata su regole comuni applicabili in tutti gli Stati membri.

7. Criteri ermeneutici in materia di esenzioni. L'interpretazione restrittiva

Secondo la costante giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea³⁷⁹ ribadita da ultimo nella sentenza TNT Post³⁸⁰ le ipotesi di esenzione previste dalla Sesta direttiva devono essere interpretate restrittivamente,³⁸¹ in

³⁷⁵ Il già richiamato art. 169, lett. c) della direttiva 112/2006, che corrisponde al precedente art. 17, c. 3 della direttiva 77/388.

³⁷⁶ L'opzione per la tassazione è prevista nell'art. 137, (1) (a) della Direttiva 112/2006, che corrisponde al precedente art. 13, parte C, lett. b) della precedente Sesta Direttiva.

³⁷⁷ Gli Stati membri che hanno adottato tale opzione sono Austria, Belgio, Estonia, Francia, Germania e Lituania.

³⁷⁸ E' stato elaborato uno studio per conto della Commissione Europea sui possibili metodi di tassazione dei servizi finanziari ai fini dell'Iva: *Value Added Tax, A study of Methods of Taxing Financial and Insurance services*, 1998, Ernst & Young (Canada). Successivamente, in seguito ad uno studio prodotto nel 2006 per la Commissione da parte di PricewaterhouseCoopers, relativo agli effetti dell'esenzione Iva per i servizi finanziari, la Commissione presentò, nel 2007, la sua proposta di modifica della Direttiva Iva in relazione al trattamento dei servizi finanziari.

³⁷⁹ Corte di Giustizia CE, Sez. IV, 22 ottobre 2009, C-242/08, sentenza *Swiss Re Germany Holding*; sentenze *Taksatorringen*, punto 36, e *Arthur Andersen*, punto 24, nonché ordinanza 14 maggio 2008, cause riunite C-231/07 e C-232/07, *Tiercé Ladbroke e Derby*, punto 15.

³⁸⁰ Corte di Giustizia, sentenza del 23 aprile 2009, *TNT Post*.

³⁸¹ Come evidenziato nelle sentenze 11 agosto 1995 *Bultius-Griffioen*, C-453/93, 7 settembre 1999 *Gregg*, causa C-216/97; 18 novembre 2004, *Temco Europe SA*, C-284/03; 14 giugno 2007,

quanto costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo; esse costituiscono dunque nozioni autonome del diritto dell'Unione che mirano ad evitare divergenze nell'applicazione del sistema dell'Iva da uno Stato membro all'altro.³⁸²

I due concetti appena esposti sono strettamente collegati in quanto l'interpretazione restrittiva delle esenzioni consegue alla circostanza che queste rappresentano delle eccezioni al principio generale secondo cui l'Iva deve essere applicata a tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi, ricorrendo i presupposti oggettivo e soggettivo per l'applicazione dell'imposta, ciò vale con particolare riferimento per le attività esentate per ragioni di carattere sociale.³⁸³

L'interpretazione restrittiva della Corte, consegue alla circostanza che le esenzioni derogano al carattere di imposta generale sul consumo che le direttive comunitarie intendevano conferire al tributo; tuttavia la Corte ne ha evidenziato i limiti, specificando che “questa regola d'interpretazione restrittiva non significa che il termine utilizzato per definire l'esenzione deve essere interpretato in maniera tale da privarne gli effetti”.³⁸⁴

Dal principio di interpretazione restrittiva delle esenzioni, discende, quale corollario, l'impossibilità di scomporre una fattispecie complessa in due semplici caratterizzate dall'esenzione dell'Iva, con la conseguenza che la anche prima possa essere a sua volta esentata. Una diversa conclusione che ritenga, al contrario, possibile l'artificiale scomposizione di un'operazione unitaria, al fine di poter ricondurre le sue componenti a singole fattispecie di esenzione dall'imposta, rischierebbe infatti di compromettere il buon funzionamento del sistema dell'IVA,

Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord, C-434/05; 16 ottobre 2008 Canterbury Hockey Club C-253/07.

³⁸² In tal senso, sentenze 25 febbraio 1999, causa c-349/96, CPP, punto 15; Horizon College, punto 15; 28 gennaio 2010, causa c-473/08.

³⁸³ Sull'argomento, cfr., F. SCHULYOK, *The ECJ's Interpretation of VAT Exemptions*, in *International VAT Monitor*, Vol. 21, n.4-2010, 266.

³⁸⁴ Corte di Giustizia, sentenza del 18 novembre 2004, C-284/03, Temco Europe S.A., punto 17.

come osservato dalla Corte di Giustizia nel procedimento *Swiss Re* (causa C-242/08).

Un ulteriore corollario del principio di interpretazione restrittiva, che sembra emergere nella giurisprudenza comunitaria, riguarda i limiti all'estensibilità delle esenzioni dell'Iva, le quali sarebbero applicabili, oltre che all'operazione principale, soltanto ad operazioni "secondarie" che costituiscono vicende "interne" dei contratti originari; con conseguente esclusione di tutte quelle situazioni in cui l'operazione da valutare si colloca al di fuori dell'originario quadro contrattuale. Ad esempio, in relazione alle esenzioni previste dall'art. 132 (1)(i) della direttiva, il successivo art. 134 della direttiva prevede che le forniture di beni e le prestazioni di servizi non sono esenti dall'Iva laddove la fornitura non è essenziale per l'attività esente oppure laddove la sua finalità di base sia di ottenere un valore aggiunto per l'organismo in questione attraverso la transazione che si pone in diretta competizione con attività di altre imprese, soggette all'Iva. Tale previsione normativa dovrebbe essere logicamente interpretata nel senso che, nel contesto delle prestazioni di servizi, le esenzioni possono essere applicate esclusivamente a quelle operazioni poste in essere al fine di realizzare quello specifico servizio oggetto di esenzione, ovvero alle prestazioni accessorie strettamente riconducibili alle prestazioni esenti, come nell'ipotesi, ad esempio, dell'esenzione prevista per i servizi di istruzione nell'art. 132 (1)(i).³⁸⁵

L'interpretazione restrittiva del dato normativo deve essere eseguita secondo un criterio d'indagine oggettivo, e dunque fondato sull'individuazione della natura dell'operazione, e non, invece, con riguardo alle caratteristiche del soggetto che esercita l'attività economica (indagine soggettiva) e può trovare conferma in base alla verifica della sussistenza o meno delle finalità caratteristiche delle esenzioni disposte dalla Sesta direttiva quali, ad esempio, l'esigenza di evitare un incremento del costo del credito al consumo; anche se, da un punto di vista squisitamente economico, come osservato dallo stesso Avvocato Generale nelle

³⁸⁵ J.P. SWINKELS, *The Exemption for Education under EU VAT*, in *VAT Monitor*, cit.

conclusioni Swiss Re, può considerarsi quasi impossibile pretendere di eliminare completamente qualsiasi rischio di Iva occulta nel prezzo finale pagato dal consumatore.

Ed invero, nell'ambito della direttiva si riscontrano frequenti ipotesi di esenzione, come quella per le attività sportive prevista dall'art. 132 (1)(m) della direttiva, suscettibili di interpretazione più o meno ampia, in quanto, sebbene la normativa preveda di esentare dall'Iva "talune prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica, fornite da organismi senza fini di lucro alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica", è stata sollevata dalle autorità fiscali inglesi la questione del se alcuni specifici servizi forniti da associazioni sportive verso altre potessero rientrare nel regime di esenzione.

Al riguardo, come poc'anzi evidenziato, è stato affermato che l'interpretazione restrittiva delle esenzioni non deve essere effettuata in maniera tanto esagerata da privare tale istituto delle sue finalità.³⁸⁶

Sotto tale profilo, la Corte ha dunque stabilito che le esenzioni sono soggette alle condizioni stabilite dalla stessa normativa, pertanto se sono subordinate alla circostanza che l'oggetto dell'attività sia la pratica sportiva, i relativi servizi devono essere diretti nei confronti delle persone fisiche; tale previsione normativa non deve essere tuttavia interpretata in senso letterale, ma in maniera tale da consentire l'effettiva applicazione del principio. L'interpretazione va dunque vista in termini funzionali e dunque occorre aver riguardo all'effettivo beneficiario finale del servizio.

Pertanto, nell'ipotesi dell'esercizio dell'attività sportiva (esente) nell'ambito di una struttura associativa, ove di norma non siano le singole persone ad organizzare specifici servizi, ma il club sportivo, esiste una relazione inscindibile tra il servizio prestato dal fornitore originario e lo sport club, da un lato, ed il

³⁸⁶ Conclusioni dell'Avvocato Generale Jacobs del 13 dicembre 2001 sulla causa London Zoological Society, causa C-269/00, paragrafo 19 e del 16 maggio 2002 sulla causa C-269/00 Seeling, par. 32; inoltre le sentenze della Corte di Giustizia Temco Europe, par. 17, Horizon College, par. 16, Canterbury Hockey, par. 17 e Tnt Post, par. 31.

servizio prestato da quest'ultimo nei confronti dello sportivo, dall'altro. In tali circostanze, secondo la Corte, se l'esenzione fosse limitata ai servizi prestati direttamente nei confronti degli sportivi, ciò avrebbe comportato problemi per le attività svolte per il tramite degli sport clubs, con la conseguenza che un gran numero di servizi prestati in tali strutture sarebbe stato escluso dalle esenzioni, richiedendo queste una relazione diretta tra il fornitore del servizio e l'utilizzatore finale: tale tipo di esclusione si pone in netto contrasto con le finalità originarie delle esenzioni.

Peraltro, una interpretazione restrittiva non sarebbe compatibile con il principio di neutralità fiscale, secondo il quale gli operatori economici che eseguono le stesse transazioni non devono essere trattati diversamente sotto il profilo dell'imposizione sul valore aggiunto; tale principio sarebbe violato se l'applicabilità delle esenzioni dovesse dipendere dal tipo di struttura nella quale viene esercitata l'attività sportiva, pertanto secondo la Corte di Giustizia, (sentenza Canterbury), per stabilire se determinate prestazioni di servizi debbano essere considerate esenti, l'identità del fruitore materiale del servizio e la sua forma legale sono irrilevanti per l'applicabilità della normativa. Ed infatti, in base al presupposto del rispetto delle altre condizioni stabilite nell'art. 132(1)(m) e dell'art. 134³⁸⁷ della direttiva, le prestazioni di servizi fornite alle associazioni con o senza personalità giuridica possono beneficiare del regime delle esenzioni, a condizione che l'effettivo beneficiario sia la persona che pratica l'attività sportiva. Secondo giurisprudenza consolidata della Corte gli Stati membri possono solo imporre delle restrizioni alle esenzioni previste dalla direttiva, e non sottoporle a condizioni diverse da quelle previste dagli artt. 133 e 134 della direttiva.

E' stato sottolineato, al riguardo, che occorre distinguere tra interpretazione stretta ed interpretazione restrittiva, nel senso che le esenzioni non dovrebbero essere

³⁸⁷ L'art. 134 della direttiva prevede che le esenzioni dettate dall'art. 132(1)(m) non possono essere applicate quando la prestazione non è essenziale allo svolgimento della transazione esente e lo scopo di base della fornitura è quello di ottenere entrate supplementari attraverso operazioni effettuate in concorrenza diretta con quelle di imprese commerciali soggette all'Iva.

gradualmente cancellate dall'interpretazione, ma dovrebbero essere interpretate in modo da essere applicate secondo le intenzioni originarie, e niente di più.³⁸⁸

La questione assume rilevanza sotto il profilo della neutralità fiscale, poiché una interpretazione eccessivamente restrittiva delle esenzioni potrebbe comportare la violazione del principio di neutralità fiscale sotto il profilo della concorrenza, poiché si tratterebbero diversamente le stesse prestazioni di servizi in ragione della condizione soggettiva del fruitore, anche per l'utilizzo da parte dello stesso destinatario finale. L'interpretazione delle disposizioni della direttiva deve essere univoca ed unitaria, in quanto, vertendosi in tema di esenzioni, si potrebbero creare dei rischi di doppia imposizione o di non imposizione.

8. La peculiarità delle esenzioni nel sistema dell'Iva: l'inesistenza dell'esenzione oggettiva

Se intesa in termini generali, l'esenzione, nonostante la difficile qualificazione teorica in diritto tributario,³⁸⁹ dovrebbe configurare una fattispecie in cui l'erario rinuncia a percepire un determinato tributo per ragioni di diverso tipo (sociali, tecniche, politiche). Ciò dovrebbe comportare un duplice effetto: da un lato, il mancato "impoverimento" del destinatario del tributo; dall'altro, il corrispondente mancato "arricchimento" da parte dell'erario.

In tale fattispecie, dovrebbe dunque verificarsi una corrispondente perdita di gettito riconducibile alla rinuncia alla pretesa impositiva giustificata, sotto il profilo della politica fiscale, dalla necessità di evitare che quel tipo di imposizione colpisca i soggetti che ne sarebbero, in assenza dell'esenzione, i naturali destinatari.

³⁸⁸ Come emerge dalle già citate conclusioni dell'avvocato generale Jacobs del 13 dicembre 2001 in *London Zoological Society*, nota 4, par. 19. Si vedano, inoltre, le conclusioni dell'avvocato generale Jacobs del 16 maggio 2002 relative alla causa *Seeling*, nota 4, par. 32.

³⁸⁹ Si veda, al riguardo, la relativa voce in *Enciclopedia del Diritto*, Milano, 1966, p. 567; in senso analogo, *Enciclopedia Giuridica*, Roma, 1999.

A ben vedere, ciò non accade mai nell'imposta sul valore aggiunto e dunque nell'accezione comune, ovvero nel senso "oggettivo" del termine, l'esenzione non esiste, riguardando sempre l'aspetto soggettivo. Ed infatti, per effetto dell'esenzione, il peso del tributo, che non grava sul naturale destinatario, non pregiudica le ragioni dell'erario, il quale non rinuncia mai alla pretesa tributaria, in quanto si verifica una sostituzione, in ordine all'individuazione dell'effettivo *solvens* dell'obbligazione tributaria.

Pur tuttavia, ciò non si verifica attraverso una sostituzione nell'obbligazione tributaria ma attraverso il meccanismo di funzionamento dell'imposta e ciò accade sia nelle esenzioni con diritto alla detrazione, sia nelle esenzioni senza diritto alla detrazione.

Ed infatti, nel primo caso l'esenzione consegue alla circostanza che l'imposta verrà applicata, secondo il criterio di localizzazione territoriale dato dal "principio di destinazione", pertanto l'imposizione si realizzerà in capo ad un soggetto residente nello Stato estero, mentre nel secondo caso, a causa della preclusione alla detrazione, il peso del tributo graverà sul soggetto che, ponendo in essere l'operazione esente, non avrà potuto detrarre l'imposta assolta sugli acquisti relativi.

Pertanto, mentre nel normale assetto impositivo, grazie al diritto di detrazione, il soggetto passivo di diritto è esonerato dall'imposta addebitata, e attraverso l'esercizio della rivalsa, la trasferisce al consumatore finale, con le esenzioni accade, in qualche modo, il contrario, in quanto l'esonero, in capo al consumatore finale, è controbilanciato da un addebito effettivo in capo al soggetto di diritto. Nel sistema Iva, dunque, il fisco non rinuncia mai all'imposta, ma in virtù dell'esenzione, si limita a richiederla ad un soggetto diverso dal "beneficiario" dell'esenzione.

Le conclusioni appena esposte, confermano le peculiarità dell'iva e la confusione tra soggetto giuridico-formale ed economico-sostanziale del tributo.

Ed infatti, in linea teorica, una esenzione fiscale non dovrebbe essere supportata da un aggravio impositivo in capo ad altri soggetti, altrimenti l'intera operazione,

non può dirsi oggettivamente esente, ma solo soggettivamente esente (ad esempio per il consumatore finale beneficiario), in quanto il peso del tributo incide sul soggetto esercente l'attività economica. Così, il soggetto passivo in senso giuridico-formale, che già si sostituisce all'erario, realizzando una serie di adempimenti volti a consentire il carico di imposta in capo al soggetto economico sostanziale, assumendone, per sua vece, le funzioni per così dire, amministrative, finisce con il sostituirsi all'erario anche sostenendone il mancato guadagno, e sopportandone il peso conseguente, consistente nell'imposta sugli acquisti indetraibile. Il "collettore d'imposta", dunque, in tali fattispecie diventa anche il "finanziatore" dell'esonero impositivo. Pur volendo dimenticare per un momento quest'aggravio in capo al soggetto giuridico formale, sembra opportuno evidenziare la peculiarità di un'esenzione impositiva che non pone una corrispondente perdita di entrate.

Non esistono, dunque, nel settore Iva, operazioni "oggettivamente" esenti, e cioè operazioni che determinino una rinuncia all'imposizione da parte dell'erario a vantaggio del soggetto che doveva essere inciso, in quanto, sotto tale aspetto, le operazioni Iva sono solo soggettivamente esenti, posto che l'onere impositivo è assolto dal soggetto economico che cede il bene o presta il servizio al consumatore finale (nell'ipotesi di esenzioni senza diritto alla detrazione) ovvero in un altro territorio nazionale (per le operazioni verso l'estero ed in un'ottica comunitaria).

9. L'assenza del diritto di detrazione e la violazione, soggettiva ma non oggettiva, della simmetria rivalsa-detrazione

La neutralità dell'imposizione per il soggetto passivo d'imposta si realizza attraverso una perfetta simmetria tra imposta assolta, in quanto addebitata dal cedente/prestatore in via di rivalsa, ed imposta detratta. Il successivo ripetersi del

ciclo rivalsa-detrazione-rivalsa dovrebbe consentire la traslazione in avanti dell'imposta fino al consumatore finale.

L'obbligo di rivalsa, specularmente al diritto di detrazione, consente il trascinarsi dell'imposta sino al termine della catena produttiva-distributiva, che si chiude con l'operazione verso il consumatore finale, "colpito" dal tributo in forza della sua capacità contributiva manifestata indirettamente con il consumo, nel rispetto del relativo principio costituzionale (in Italia, art. 53 della Costituzione).

In tutte le ipotesi in cui viene esercitata la rivalsa,³⁹⁰ sia nei confronti dei soggetti passivi che dei consumatori finali, ci si trova ad incidere su titolari di situazioni giuridiche soggettive attive e passive, che sono tuttavia ben differenti nell'una e nell'altra ipotesi con conseguente difficoltà in ordine alla individuazione del presupposto di fatto.³⁹¹

Esaminando il soggetto che subisce la rivalsa, laddove il soggetto che subisce l'onere del tributo è il soggetto passivo e non il consumatore finale, si rileva una mancata corrispondenza tra "rapporto giuridico" e principio costituzionale di capacità contributiva in ordine all'intenzione ed al posizionamento del tributo nel sistema fiscale, ed un conseguente aspetto di criticità, riscontrabile anche sotto altro profilo costituzionale e segnatamente in termini di uguaglianza (art. 3 Cost.); l'indagine che verrà successivamente eseguita sulla compatibilità delle preclusioni alla detrazione rispetto ai suddetti principi appare dunque giustificabile, posto che il principio della capacità contributiva costituisce il necessario strumento di collegamento fra gli elementi oggettivi e soggettivi della fattispecie.³⁹²

Affermata, in linea di principio, la necessità di rispettare la simmetria dell'imposta, le ipotesi di limitazione del diritto a detrazione dovrebbero essere

³⁹⁰ La "rivalsa", infatti, sotto un profilo giuridico, rappresenta un mezzo finalizzato alla traslazione economica del carico tributario. Sull'argomento, cfr., PARLATO, *Fattispecie e rapporti giuridici nel meccanismo impositivo dell'IVA*, in *Studi in onore di Salvatore Pugliatti*, Milano, 1978; ovvero GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974, p. 45 e ss.; ed ancora, in tema di peculiarità dell'imposta in relazione al piano costituzionale GALLO, *L'IVA: verso un'ulteriore revisione*, in *Riv.dir.fin.sc.fin.*, 1978, n. 4, p. 593 ss.

³⁹¹ Sull'argomento, MICHELI, op.ult.cit., p. 560.

³⁹² FERLAZZO NATOLI, *Fattispecie tributaria e capacità contributiva*, Milano, 1979, 4-5.

giustificate muovendo da tale premessa concettuale di fondo. Tale criterio è utile ai fini della ricostruzione interpretativa di situazioni che possono verificarsi nella pratica come quella in cui il fornitore applica erroneamente l'imposta e il cliente che l'ha assolta, in buona fede ed al di fuori di ipotesi abusive, la detrae.

Nell'ipotesi in cui tale simmetria non si realizza, si verificano distorsioni nel meccanismo di funzionamento dell'imposta ed il principio di neutralità - inteso in senso soggettivo per l'operatore economico, e dunque come mancata incisione dell'imposta per quest'ultimo - viene violato. Talune di queste ipotesi sono presenti nello stesso tessuto normativo (si pensi alle limitazioni alla detrazione previste dall'art. 19, comma 2 del DPR 633/72) ovvero possono derivare da ricostruzioni giuridiche conseguenti all'attività di accertamento delle autorità fiscali (disconoscimento del diritto in quanto non spettante ovvero fraudolento).³⁹³

Al fine di eseguire correttamente il suddetto raffronto, occorre far riferimento tuttavia, non all'imposta sugli acquisti con l'imposta sulle vendite, ma all'imposta versata all'atto dell'acquisto con quella detratta al momento della liquidazione.

La comprensione della dicotomia caratterizzante l'Iva è infatti fondamentale per comprendere l'aggravio per il soggetto giuridico evitando di considerare, a tal fine, il mero raffronto dell'imposta sugli acquisti con l'imposta sulle vendite, al fine di valutare il vantaggio o lo svantaggio in capo al soggetto passivo: tali valori rappresentano elementi "numerari" (utilizzando un eufemismo recuperato dalle scienze ragionieristiche), e dunque di liquidità, in quanto corrispondenti a transazioni che non colpiscono il soggetto passivo, risultando, come noto, neutrali. Così, non appare condivisibile il metodo di valutazione di convenienza, per il soggetto passivo, di un meccanismo di imponibilità con aliquota modesta rispetto ad un meccanismo di esenzione, poiché il regime di esenzione è sempre il più svantaggioso, non essendo necessario confrontare l'onere in termini di imposta derivante dal meccanismo di liquidazione. Ne segue che, dal confronto tra un regime di esenzione, ed uno di imponibilità, è sempre conveniente il secondo

³⁹³ Sul meccanismo in questione, cfr., PARLATO, *Fattispecie e rapporti giuridici nel meccanismo impositivo dell'Iva*, in *Scritti in onore di Salvatore Pugliatti*, Milano, 1978.

regime per il soggetto passivo del tributo, non rilevando, a tal fine, il saldo tra iva a debito ed iva a credito, poiché tale saldo esprime un valore “numerario” o “finanziario”, relativo a liquidità temporaneamente detenuta dal soggetto Iva nella sua vece di “sostituto d'imposta”, mentre sotto il profilo economico, e dunque in termini di onere impositivo, solo nell'ipotesi dell'esenzione esiste l'Iva irrecoverabile, che rappresenta un vero e proprio costo in capo all'impresa. Nel secondo caso, dunque, il vantaggio è dato dall'integrale recupero dell'imposta sugli acquisti e dal mancato pregiudizio in termini impositivi.

Le operazioni esenti, agevolando l'acquirente finale, cui non viene addebitata alcuna imposta, non sono dunque particolarmente favorite ai fini IVA, in particolare nella misura in cui richiedano un elevato ammontare di acquisti soggetti al tributo, a causa delle limitazioni al diritto alla detrazione dell'imposta sugli acquisti, ma ciò in termini assoluti e dunque prescindendo dall'analisi circa il raffronto tra l'imposta sugli acquisti e quella teoricamente applicabile sulle operazioni attive.³⁹⁴

Ed infatti il suddetto raffronto rileva sotto il profilo liquidatorio dei flussi di cassa, ma, a prescindere dal credito o debito Iva (il quale, come è noto, non incide economicamente ma solo finanziariamente) l'incidenza per il soggetto passivo consegue esclusivamente all'esistenza dell'Iva indetraibile.

³⁹⁴ E' stato affermato, nell'ottica della valutazione di convenienza, che l'esenzione diviene addirittura controproducente quando la prima eccede la seconda. LUPI, *Le imposte sui redditi, sul valore aggiunto e sui trasferimenti*, Milano, 1991, 290, il quale evidenzia altresì, in nota 98, che “in tale caso-limite, l'Iva indetraibile sugli acquisti supererebbe infatti l'Iva non addebitata ai clienti sulle operazioni attive. Ipotizziamo l'effettuazione di sole operazioni esenti per 1000, cui corrispondono acquisti per 500, gravati da IVA al 19% (pari a 95), che sarà irrecoverabile. Se le operazioni attive fossero state gravate da IVA al 4%, l'onere di imposta pari a 40 sarebbe stato più che controbilanciato dalla detrazione di 95, con un saldo netto a favore del contribuente pari a 45”. Si tratta peraltro di ipotesi poiché (come rileva FEDELE, *Esenzioni ed esclusioni nella disciplina dell'Iva*, in *Riv.Dir.Fin.*1973, I, 152) le esenzioni riguardano in genere settori dove il valore aggiunto è relativamente elevato rispetto agli acquisti gravati da Iva. Il ragionamento prospettato appare apprezzabile esclusivamente sotto l'aspetto finanziario, in termini di flussi di cassa entrate-uscite, e non sotto il profilo economico, poiché il costo è dato esclusivamente dall'ammontare dell'imposta indetraibile, e non dalla differenza dei flussi di cassa, e sussisterebbe anche, in ipotesi, laddove l'Iva sulle operazioni attive fosse di gran lunga superiore rispetto all'Iva indetraibile. Ed infatti, si deve ricordare, che l'Iva da versare riguarda flussi finanziari “trattenuti provvisoriamente” dal soggetto passivo, ma destinati ad essere riversati all'erario.

La conclusione secondo cui l'esenzione non è il regime IVA più favorito,³⁹⁵ deriva dunque non tanto e non solo dal meccanismo di liquidazione del tributo, ma soprattutto sotto il profilo del "costo aggiuntivo derivante dall'Iva indetraibile", a fronte del quale, come osservato, risultano più vantaggiosi alcuni regimi di esclusione (ad esempio per le cessioni di libri, di giornali ed alcuni generi di prima necessità), "in cui l'imposta assoluta sugli acquisti può essere integralmente recuperata attraverso detrazioni e rimborsi; in tal modo non solo è eliminata l'imposta dalle operazioni attive, ma, attraverso il rimborso dell'IVA sugli acquisti, si detassano le operazioni economiche (costi di produzione, spese generali, compensi professionali eccetera) riguardanti, "a monte", l'intero ciclo di produzione e distribuzione delle prestazioni agevolate.

Ne segue che l'esenzione è sempre il regime meno vantaggioso per il soggetto passivo d'imposta, anche rispetto all'imponibilità con aliquota modesta, poiché in tale ultimo caso, il soggetto passivo non subisce il costo conseguente all'indetraibilità dell'Iva sugli acquisti.

10. Limitazioni alla detrazione e vincoli costituzionali: principi di uguaglianza e di capacità contributiva

Una compiuta analisi del tema della detrazione e dei suoi limiti tra i principi comunitari non può prescindere dall'esaminare il rapporto tra diritto di detrazione e capacità contributiva. Dal punto di vista meramente economico, infatti, l'Iva rappresenta una imposizione indiretta, finalizzata a gravare su manifestazioni indirette di capacità contributiva (consumo o spesa), e, proprio attraverso i tecnicismi della rivalsa e della detrazione, essa deve gravare solo sul consumatore finale. Ne consegue che il meccanismo di detrazione dovrebbe sempre tendere al raggiungimento di tale risultato; l'assenza del diritto, dipendente da ragioni

³⁹⁵ Cfr., FEDELE, *Esenzioni*, cit., 147, GALLO, *Profili*, cit., 117.

normative o di altro tenore (ad esempio, in quanto contestato dall'amministrazione finanziaria) può comportare distorsioni in grado di pregiudicare il rispetto del principio di capacità contributiva.

Ciò accade anche nelle ipotesi di limitazioni normative: il soggetto passivo che opera in regime di esenzione, e che non può detrarre l'iva sugli acquisti, finisce per essere gravato dal tributo, alla stessa stregua di un consumatore finale, senza aver effettivamente manifestato alcuna propria capacità contributiva indiretta, in quanto i consumi erano "inerenti" all'attività economica.

Sin dall'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto in progressiva sostituzione delle imposte monofase a cascata preesistenti (in Italia, l'Ige), la dottrina giuridica ed economica italiana si è interessata ad approfondire la questione della capacità contributiva, intesa come capacità economica, ponendo poco l'accento sulla circostanza che la capacità contributiva debba essere intesa come capacità economica manifestata, a valle, dall'esistenza di un consumo,³⁹⁶ ma comunque osservando che, per arrivare a ciò, si dovrebbe ritenere che la capacità contributiva possa "passare" da soggetto a soggetto, fin dove arriva la rivalsa giuridicamente regolata e fin dove opera lo "scorporo" dell'Iva dovuta dal detagliante, con la conseguente sua compenetrazione nel prezzo al minuto.

A tal fine, dunque sarebbe stato necessario aderire alla ricostruzione secondo cui il sistema normativo dell'Iva andrebbe considerato in modo unitario, avendo riguardo, da una parte, alla sua *ratio* costituzionale ordinata alla tassazione del consumo e, dall'altra, alla funzione del meccanismo impositivo di strumento attuativo di tale *ratio*. Si sarebbe inoltre dovuto, soprattutto, considerare il consumo un valido indice di capacità economica qualificata, cosa questa non

³⁹⁶ Sul contributo di F. MAFFEZZONI in ordine al rapporto tra Iva e capacità contributiva, cfr. F. GALLO, *F. Maffezzoni e l'Iva: la capacità contributiva come godimento di pubblici servizi – Relazione tenuta dall'Autore al Convegno dedicato a Federico Maffezzoni e alla sua opera, tenutosi il 22 maggio 2009 presso la Facoltà di Giurisprudenza dell'Università di Parma*, in *Rassegna Tributaria*, n. 5/2009, 1259 ss.

sempre riconosciuta in dottrina ove è stato sostenuto che esso rappresenta solo una manifestazione di bisogni da soddisfare.³⁹⁷

La mancata considerazione di tali aspetti da parte della dottrina era comprensibile e riconducibile ad un ancoraggio a pregressi metodi di ragionamento, sulla base di una interpretazione giuridico-formale, che privilegiava aspetti relativi alle singole componenti del meccanismo impositivo (compimento dell'operazione, rivalsa, emissione della fattura) a scapito della funzione vera e propria del tributo considerato nel suo complesso, che era destinato “all’effetto dinamico di trasferimento dell’onere tributario sul consumatore”, aspetti questi meno facile da comprendere in una epoca storica ove pure le direttive comunitarie in materia erano di giovane emanazione.

Questa premessa e breve *excursus* storico ci consentono di affermare che se trent’anni or sono si poteva ipotizzare un presupposto impositivo diverso dalla tassazione sul consumo oggi una tale conclusione è superata; conseguentemente occorre interrogarsi sulle *ratio* giustificatrici delle ipotesi presenti nel tessuto normativo in cui l’imposta finisce con il “colpire” un qualcosa di diverso dalla capacità economica manifestata con il consumo; ciò che accade nelle ipotesi in cui la detrazione non è consentita.

La questione del rapporto tra iva indetraibile e capacità contributiva, sulla quale negli anni recenti non si è posta, se non in casi isolati, l’attenzione, era stata, per la verità, evidenziata dalla dottrina nei primi anni di vigenza dell’imposta, ove era stato osservato³⁹⁸ che la limitazione del diritto di detrazione per le operazioni esenti e per quelle escluse dell’Iva poneva il problema della eventuale incostituzionalità dell’art. 19 del D.P.R. 633/72 per eccesso di delega, in quanto l’art. 5, n. 6 della legge delega, limitava la possibilità di recuperare l’imposta afferente la produzione ed il commercio di beni e servizi, relativamente alle sole operazioni imponibili, con le eccezioni necessarie per prevenire le evasioni,

³⁹⁷ In tal senso, MAFFEZZONI, richiamato da GALLO, op. ult. cit., 1266.

³⁹⁸ R. PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto – disciplina legislativa ed effetti, spunti ricostruttivi*, Napoli, 1977, 354.

mentre invece nel caso delle operazioni escluse la legge delega ammetteva la detraibilità dell'imposta assolta a monte solo per le esportazioni e le altre operazioni assimilate dalla legge alle stesse. Dal confronto letterale tra la legge delega e la norma delegata dell'art. 19 era stato posto, in dottrina, il problema della costituzionalità dell'art. 19 per eccesso di delega.

In tali circostanze, il problema della costituzionalità, era stato “accantonato” (così come la questione dell'incostituzionalità per violazione del principio di uguaglianza, relativo ai diversi effetti che il legislatore ha ricondotto alle categorie delle esclusioni e delle esenzioni) in considerazione del fatto che i limiti alla detrazione rappresentano un'eccezione allo schema tipico di funzionamento dell'Iva, incorporante un'evidente distorsione, traspota dal meccanismo della TVA francese, ove erano stati introdotti, per la verità, per ragioni di bilancio.³⁹⁹ Nei primi anni di vigenza dell'imposta, parte della dottrina⁴⁰⁰ aveva evidenziato che la disposizione di preclusione alla detrazione dettata dall'art. 19, c. 2, rivestisse carattere eccezionale, senza avere lo scopo di qualificare sul piano degli effetti giuridici la categoria delle operazioni escluse, quanto piuttosto quello di stabilire i casi tassativamente delimitati in cui non è possibile detrarre l'Iva assolta a monte.

La questione delle limitazioni alla detrazione, dunque, è sempre stata di particolare interesse per la dottrina, sia pure sotto più angolazioni, ed infatti le limitazioni alla detrazione che ponevano la costituzionalità dell'art. 19 potevano essere agevolmente sostenute anche in base alla disposizione contenuta nell'art. 5 n. 6 della legge delega, che prevede eccezioni al regime normale delle detrazioni per evitare evasioni. Tali riflessioni consentono di evidenziare gli aspetti di criticità delle limitazioni alla detrazione rispetto allo schema teorico dell'imposta.

³⁹⁹ PERRONE CAPANO, cit. Sull'argomento, cfr., R. LUZZANA, *Iva. Regime di esonero. La mancata effettuazione di operazioni ed il diritto al rimborso dell'Iva a credito*, in *Legislaz. E Giur. Tribut.*, 1976, fasc. 1/2, pag. 244 e ss.

⁴⁰⁰ A. FEDELE, *Esclusioni ed esenzioni nella disciplina dell'Iva*, in *Riv. Dir. Finanz. E Scienza delle Fin.*, 1973, pag. 153-154.

In particolare, come evidenziato,⁴⁰¹ “nel particolare meccanismo impositivo dell'Iva basato su una determinazione del valore aggiunto imponibile effettuata su basi finanziarie con il metodo delle deduzioni imposta da imposta, l'indetraibilità dell'Iva assolta a monte, spezza il nesso che normalmente esiste tra le varie operazioni assoggettate all'Iva, effettuate da un determinato soggetto passivo. Nesso che si realizza proprio attraverso la deducibilità dell'Iva assolta a monte dal soggetto passivo, dal totale dell'Iva incassata dal medesimo soggetto passivo sulle operazioni imponibili da lui realizzate”.

Tuttavia la non deducibilità dell'Iva era limitata solo ad alcune prestazioni di servizio rese normalmente a consumatori finali (e che quindi non rientrano in cicli produttivi); le limitazioni del diritto di detrazione nell'ambito dell'Iva rappresentavano dunque delle mere eccezioni, specificamente circostanziate, ad un regime generale basato sulla piena detraibilità dell'imposta assolta a monte, ed allora si riteneva scarsamente rilevante la problematica relativa ad una incostituzionalità dei regimi di limitazione alla detraibilità previsti per le esenzioni e per le esclusioni, per violazione del principio di uguaglianza.⁴⁰²

Più recentemente, la norma limitatrice della detrazione è stata sottoposta al vaglio di legittimità costituzionale in relazione agli artt. 3, 53, 76, 77 e 117, comma 1 della Carta da parte della giurisprudenza nazionale di merito.⁴⁰³

Al riguardo, è stato evidenziato che il primo periodo del secondo comma dell'art. 19 del DPR 633/72,⁴⁰⁴ nello stabilire che “Non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta...”, si porrebbe in contrasto con i parametri evocati, ed in particolare con gli artt. 76 e 77 della Costituzione, poiché la disposizione censurata, stabilendo la predetta indetraibilità dell'imposta, si pone in

⁴⁰¹ R. PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977.

⁴⁰² In tal senso, PERRONE CAPANO, cit.; la questione di costituzionalità dell'art. 19 emergeva anche a causa di posizioni non univoche in merito alla interpretazione fornita sull'argomento dall'amministrazione finanziaria. Per un esame critico delle posizioni ministeriali, cfr. R. LUZZANA, *Iva: il regime di esonero...* in *Legislaz. e Giurisp. Trib.*, 1976, pagg. 244 e segg.

⁴⁰³ Commissione tributaria regionale del Veneto, ordinanza del 12 gennaio 2009

⁴⁰⁴ Quale sostituito dal comma 1 dell'art. 2 del D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 313.

contrasto con l'art. 3, comma 66, lettera b) della legge di delegazione n. 662/1996, il quale fissa per il legislatore delegato il principio e criterio direttivo dell'indetraibilità dell'Iva "per gli acquisti di beni e servizi destinati esclusivamente a finalità estranee all'esercizio dell'impresa o dell'arte o professione utilizzati esclusivamente per operazioni non soggette all'imposta, eccettuate quelle cui le norme comunitarie ricollegano comunque il diritto alla detrazione". Il citato principio o criterio direttivo "prefigura l'esclusione del diritto a detrazione [...] dei soli acquisti di beni e servizi destinati a finalità estranee all'esercizio dell'attività (impresa, arte o professione) per la quale opera l'esenzione, utilizzati esclusivamente per operazioni non soggette all'imposta" e non per quelli utilizzati, come nella specie, per l'attività di impresa (nel caso in esame, si trattava di operazioni esenti).

E' stato altresì evidenziato che la disposizione potrebbe porsi in contrasto con l'art. 117, comma 1, della Costituzione, per violazione di norme comunitarie, e ciò sotto un duplice aspetto. Ed infatti, sotto un primo profilo, la norma portatrice della indetraibilità provocava «una distorsione (invertita) della concorrenza rispetto alle imprese commerciali soggette all'Iva, infatti queste, erogando in ipotesi servizi analoghi, possono recuperare l'Iva pagata sull'acquisto di beni e servizi utilizzati per la loro attività», ponendosi dunque anche in contrasto con il principio di neutralità dell'imposta, affermato sin dalla prima direttiva n. 67/227/CEE, in forza del quale l'imposta deve ricadere sul consumo in modo proporzionale al prezzo dei beni e servizi, indipendentemente dalle transazioni intervenute nel processo di produzione e distribuzione antecedente.

Inoltre, sotto un secondo profilo, le operazioni rientranti nell'esercizio dell'attività d'impresa, «secondo una costante giurisprudenza, sono operazioni soggette alla normativa Iva, per le quali la direttiva Iva prevede il diritto alla detrazione»; in particolare la censurata disposizione, prevedendo l'indetraibilità (e, quindi, la non rimborsabilità da parte dell'erario) dell'Iva, pagata in via di rivalsa sugli acquisti di beni e servizi, per i soggetti che abbiano acquistato ed utilizzato quei beni e servizi al fine di svolgere un'attività esente da Iva – violerebbe gli artt. 76 e 77

della Costituzione, ponendosi in contrasto con l'art. 3, comma 66, lettera b), della citata legge di delegazione n. 662/1996, per quanto già evidenziato sotto il profilo della preclusione alla detrazione per le sole attività escluse.

Veniva inoltre prospettata la violazione dell'art. 3 della Costituzione (principio di uguaglianza), sotto quattro profili.

Il primo profilo denunciava che la disposizione irragionevolmente vanifica la finalità dell'esenzione di cui all'art. 10, comma 1, n. 19), dello stesso D.P.R. n. 633/1972; finalità consistente esclusivamente nel non far gravare sull'utente l'imposta sulla produzione di quello specifico servizio di pubblico interesse e, certamente, non nel far gravare l'onere sul soggetto produttore del servizio e, quindi, sul costo, tanto più che chi esercita tali attività esenti da imposta non è ammesso alla detrazione pro rata.

Il secondo profilo, rilevava che la suddetta denunciata disposizione, non consentendo all'azienda che eroga il servizio sanitario di detrarre l'Iva pagata per l'acquisto di beni e servizi destinati esclusivamente alla prestazione di tale servizio (esente dall'imposta), irragionevolmente contraddice non solo il fondamento dell'imposta stessa, la quale dovrebbe gravare sul consumatore finale e non sull'ente sanitario, ma anche la neutralità della medesima imposta, la quale dovrebbe gravare sul consumatore finale e non sull'ente sanitario.

Il terzo profilo, evidenziava che il censurato comma 2 dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972 comporta una ingiustificata disparità di trattamento tra i soggetti – da un lato – che non ricorrono al mercato per acquistare i beni e servizi utilizzati per erogare la prestazione sanitaria e che in relazione a tali beni e servizi, pertanto, non sono gravati dall'Iva ed i soggetti – dall'altro – che ricorrono invece al mercato per acquistare i suddetti beni e servizi e che, in relazione ai medesimi beni e servizi, sono gravati dall'Iva.

Il quarto ed ultimo profilo rilevava che il citato comma 2 dell'art. 19 comporta una ingiustificata disparità di trattamento tra i soggetti che, ai sensi del comma 1 dello stesso articolo, detraggono l'Iva pagata in via di rivalsa per l'acquisto di beni e servizi utilizzati per operazioni che rientrano nell'esercizio dell'impresa e

non esenti dall'Iva, da un lato, rispetto ai soggetti che, invece, ai sensi del comma 2 del medesimo art. 19, non detraggono l'Iva pagata per l'acquisto di beni e servizi utilizzati per operazioni esenti, e ciò anche quando tali operazioni rientrano nell'esercizio dell'azienda sanitaria e, «secondo una costante giurisprudenza, sono ... soggette alla normativa Iva», con «diritto alla detrazione».

Infine, il giudice rimettente deduceva, sotto un ulteriore profilo, che la disposizione censurata si pone in contrasto con l'art. 53 della Costituzione, perché, per “quanto sopra considerato”, rende l'imposta “sganciata anche da una manifestazione di capacità contributiva”.

Di fronte alle suddette tesi, l'Avvocatura generale dello Stato sosteneva che la legge di delegazione n. 662/1996, obbligava il legislatore delegato a rispettare tutti i principi comunitari in materia, tra i quali è ricompreso quello fissato dall'art. 168 della Direttiva n. 2006/112/CE (già Direttiva n. 77/388/CEE), secondo cui, nel caso di operazioni esenti, è l'ultimo soggetto Iva, anziché il consumatore finale, a sopportare l'onere dell'imposta assoluta a monte. In particolare il citato art. 168 stabilisce che il soggetto passivo dell'Iva ha diritto alla detrazione «nella misura in cui i beni ed i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta», e salvi casi eccezionali indicati dall'art. 169 della stessa Direttiva, il diritto alla detrazione non è accordato per le operazioni esenti. Il principio di diritto comunitario desumibile dal menzionato art. 168 è stato applicato proprio dalla disposizione censurata, con conseguente insussistenza della dedotta violazione degli artt. 3, 53, 76, 77 e 117, comma 1, della Costituzione.

La Corte Costituzionale, con la ordinanza n. 25 del 13 gennaio 2010, ha rilevato la manifesta inammissibilità delle dette questioni sollevate, non risolvendo tuttavia la questione di diritto, per “avere il giudice *a quo* omissso di motivare sulla loro rilevanza ed in particolare, sulla necessità di fare applicazione, nel giudizio principale, della disposizione denunciata”, lasciando inesaminata la questione teorica della compatibilità dell'art. 19, comma 2 del DPR 633/72, con particolare riferimento al giudizio di costituzionalità sollevato ai sensi degli artt. 3 e 53 della

Costituzione ed ai principi comunitari in tema di neutralità dell'imposta e di parità di trattamento, avente anch'esso, come già rilevato in precedenza dalla Corte di Giustizia, valore costituzionale.

Ed infatti, nella fattispecie in esame il rimettente si limitava ad affermare che la disposizione denunciata (art. 19 c. 2 DPR 633/72) costituiva l'unico ostacolo all'accoglimento della domanda (rimborso dell'Iva sugli acquisti assolta e non detratta sull'attività esente dall'Iva), in quanto, in assenza della norma in esame, avrebbe potuto legittimamente recuperare l'imposta sugli acquisti in via di rivalsa, non essendo equiparabile ad un consumatore finale.

Secondo la Corte Costituzionale, il giudice rimettente, aveva ommesso di considerare che, per effetto del comma 5, secondo periodo, dell'art. 4 del D.P.R. n. 633/1972 «non sono considerate attività commerciali: [...] le prestazioni sanitarie soggette al pagamento di quote di partecipazione alla spesa sanitaria erogate dalle unità sanitarie locali e dalle aziende ospedaliere del servizio sanitario nazionale». Ciò posto, e considerato altresì che, ai sensi dell'art. 1 del D.P.R. n. 633/1972, costituiscono operazioni imponibili, ai fini dell'Iva, solo «le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni da chiunque effettuate», lo svolgimento, in via esclusiva, della suddetta attività non commerciale indicata dall'art. 4 non integra l'esercizio di un'impresa e, pertanto, chi la svolge – contrariamente a quanto ritenuto dal giudice *a quo* – non è soggetto passivo dell'Iva ai sensi del parimenti non censurato art. 17 del D.P.R. n. 633/1972 e, di conseguenza, non è legittimato né a detrarre l'Iva sugli acquisti né a richiederne il rimborso all'erario.

E' stata dunque la carenza della soggettività passiva ai fini dell'Iva (e dunque l'assenza del presupposto soggettivo) a precludere l'esame nel merito della questione, non avendo la Commissione in alcun modo evidenziato perché la parte ricorrente doveva essere considerata soggetto passivo (sia pure operante in regime di esenzione) e non, invece, un soggetto escluso dall'applicazione della medesima

imposta in quanto non esercente un'attività di impresa (in forza dei menzionati artt. 1, 4 e 17 dello stesso D.P.R. n. 633/1972).

La questione della compatibilità della limitazione legale del diritto alla detrazione con il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., non è stata dunque esaminata, di fatto, nei suoi tratti portanti nel citato giudizio di legittimità da parte della Corte Costituzionale.

11. La ricerca della natura giuridica dell'imposta indetraibile per le operazioni esenti

Da un punto di vista sistematico, dunque, le operazioni esenti (intese nel senso nazionale) sono quelle che presentano tutti gli elementi tipici del presupposto e che sono tuttavia sottratte al tributo in base a norma apposita dettata da considerazioni di politica legislativa.⁴⁰⁵

Se la finalità è di politica economica, e dunque di natura agevolativa, qualche perplessità suscitano le circostanze in cui tale finalità non si realizza proprio a causa del mancato funzionamento pieno dell'istituto, o meglio della sua funzionalizzazione alle sue finalità.

L'assenza del diritto alla detrazione può essere considerata "fisiologica", in quanto coerente con i principi sottesi al tributo, ed in tali casi è pienamente rispettosa, anzi necessaria, ed è dunque coerente con i principi di capacità contributiva e di uguaglianza: si pensi all'ipotesi dei limiti alla detrazione per difetto di inerenza, ovvero perché il bene venga destinato al consumo personale, anziché all'attività di impresa: in tali ipotesi, la *ratio* dell'imposizione è perfettamente rispettata ed anzi sarebbe violata consentendo la detrazione in quanto si detasserebbe, di fatto, il consumo, contrariamente alla finalità dell'imposta.

⁴⁰⁵ FANTOZZI, *Operazioni imponibili, non imponibili ed esenti nel procedimento di applicazione dell'Iva*, op. cit.

Altrettanto non può dirsi per tutte quelle ipotesi in cui i limiti legali alla detrazione discendono dal compimento di operazioni esenti, in quanto in tali casi l'equiparazione del soggetto passivo Iva, che si verifica nelle ipotesi precedentemente menzionate, non ha alcuna valida ragione economico-giuridica, in quanto l'impresa che compie operazioni esenti non è consumatore finale, neppure occasionalmente.

Una volta rilevato che la mancata detrazione dell'Iva determina un "costo" in capo all'impresa, che non è consumatore finale, e che dunque non manifesta una sua propria capacità contributiva, occorre comprendere quale sia la giustificazione di tale aggravio in capo all'impresa stessa.

Evidenziato che non si tratta di un vero e proprio costo in senso tecnico del termine, non trattandosi di un fattore della produzione necessario allo svolgimento dell'attività, e rivelata la sua natura impositiva, non ci si può fare a meno di chiedersi quale sia la giustificazione, in termini di presupposti impositivi, di tale aggravio del tributo.

Un primo profilo riguarda la natura dell'imposta indetraibile, se essa possa configurarsi quale imposta diretta ovvero indiretta.

La qualificazione della stessa come imposta indiretta, a dispetto dal dato formale, richiede un vero e proprio sforzo adeguativo, considerato che nessuna manifestazione di capacità contributiva (effettuazione di una spesa, o di un consumo) ha fornito l'impresa che la sopporta, che in realtà, a differenza di una persona, non dovrebbe consumare beni o servizi ma mirare esclusivamente all'impiego di fattori produttivi.

Al fine di accettare tale imposizione in capo all'impresa, ed una sua qualificazione di imposta indiretta, si deve dunque resistere su un dato meramente formale, e, a dispetto di qualsiasi valutazione tecnica, sostenere che gli acquisti di beni e servizi oggetto dell'esenzione siano una vera e propria spesa che l'impresa effettua, e costituiscono dunque essi stessi una manifestazione indiretta di ricchezza. Ma, così ragionando, ci si pone in assoluto contrasto con i principi economici di funzionamento dell'azienda, e con gli analoghi, e speculari, principi

di funzionamento delle imposte dirette, laddove gli acquisti dei suddetti beni rappresentano dei costi necessari allo svolgimento dell'attività. Non può quindi qualificarsi l'imposta indetraibile come una imposta indiretta.

La sua qualificazione quale imposta diretta appare ancora più difficile, avuto riguardo alla circostanza che non esiste alcun reddito prodotto che possa generare l'imposizione.

A ben vedere, dunque, l'imposta in esame appare priva di qualunque presupposto oggettivo, dato dall'emersione di una fattispecie imponibile.

Come già evidenziato in precedenza, agli inizi dell'applicazione del tributo qualche autore (Maffezzoni) aveva considerato, quale fatto indicatore di capacità contributiva, la produzione e non il consumo, non trovando tuttavia riscontro in quella che era la vera natura dell'imposta, come poi chiarito definitivamente negli anni successivi. In Italia ciò ha dunque consentito la successiva introduzione di un nuovo tributo sulla produzione (l'Irap) e sull'attività professionale simile allo schema dell'Iva, che peraltro è stato ritenuto compatibile con l'Iva dalla stessa Corte di Giustizia proprio perché non si trattava di un duplicato dell'Iva avendo diverse caratteristiche, ed infatti l'oggetto di tassazione dell'Irap è l'attività produttiva (e segnatamente il valore della produzione) e non il consumo, ed inoltre, a differenza dell'Iva, l'Irap grava sullo stesso contribuente sul quale è applicata.

In tema di verifica di compatibilità del tributo rispetto al principio stabilito dall'art. 53 della Costituzione, è stato evidenziato in dottrina che l'I.V.A. è un'imposta personale, in quanto "in seno alla fattispecie imponibile figura come componente essenziale la qualifica soggettiva, nascente dalla effettuazione degli atti che costituiscono la componente oggettiva. Il criterio distintivo accolto non spezza il presupposto in due componenti separate, l'una oggettiva e l'altra soggettiva, bensì ne afferma l'unità, postulando uno stretto e costante collegamento tra l'atto e la qualifica. L'imposta reale si definisce in via negativa e

residuale: è reale l'imposta che non è personale.”⁴⁰⁶ In tali circostanze, la componente soggettiva del presupposto non assumerebbe rilevanza in quanto, assumendo per capacità contributiva la disponibilità di ricchezza in eccedenza rispetto al fabbisogno di sussistenza, l'indagine relativa al rispetto di tale principio deve necessariamente aver riguardo al soggetto che nelle definitività economica subisce il gravame fiscale. Tale soggetto, nello schema teorico, non coincide con il soggetto passivo costituente parte integrante del presupposto dell'I.V.A.,⁴⁰⁷ bensì con il consumatore finale, il quale costituisce l'ultimo anello della catena di produzione e distribuzione del bene o del servizio, e non ha alcun rapporto debitorio ovvero creditorio con l'Amministrazione finanziaria; dovrebbe dunque porsi l'accento, in relazione alla verifica di costituzionalità, sulla essenzialità del bene o servizio, colpito dal tributo, ai fini del mantenimento in vita del soggetto che lo utilizzi, nel qual caso non venga rivelata la presenza di disponibilità di ricchezza in eccedenza rispetto al fabbisogno di sussistenza.⁴⁰⁸

Tali riflessioni ci consentono di affermare che, prendendo quale punto di osservazione il consumatore finale, l'obiettivo delle esenzioni è coerente rispetto alle finalità dell'art. 53 della Costituzione, in quanto viene “detassato” il consumo di beni e servizi acquistati per necessità personali che non possono considerarsi manifestazioni di capacità contributiva (spese mediche, prestazioni scolastiche eccetera).

Tuttavia, il suddetto effetto viene realizzato introducendo nel meccanismo di funzionamento dell'imposta, l'indetrabilità dell'Iva sugli acquisti effettuati dal soggetto passivo per realizzare le suddette prestazioni, determinando conseguentemente un maggior costo, che talora, viene “ribaltato” in qualche misura in capo al consumatore finale, ripercuotendosi indirettamente sul prezzo

⁴⁰⁶ Secondo SAMMARTINO, cit., 198-199, nella controversa distinzione tra imposte personali e reali quest'ultima è la qualifica che deve essere ascritta all'Iva.

⁴⁰⁷ Non per FANTOZZI, il quale riteneva che la capacità contributiva si manifesta in capo a ciascun soggetto d'imposta, in quanto il presupposto è costituito dall'insieme delle operazioni attive e passive realizzate.

⁴⁰⁸ SAMMARTINO, cit., 201-202.

del bene,⁴⁰⁹ e vanificando, o compromettendo, la finalità originaria; in tali casi non solo la detassazione del consumo non si verifica pienamente, ma certamente per l'attività economica emerge un onere, in termini tributari, la cui qualificazione giuridica, appare, (tralasciando il tecnicismo della norma), difficilmente inquadrabile nei principi dell'imposizione.

Come può qualificarsi, infatti, l'imposta indetraibile che sopporta l'impresa? Secondo la terminologia comunemente diffusa, dovrebbe trattarsi di una imposizione indiretta, poiché in questo caso l'impresa "si trasforma" in consumatore finale: tale conclusione, da un punto di vista giuridico, è fuorviante. Il consumatore finale, infatti, è un soggetto che manifesta una sua propria capacità contributiva, consistente nel libero acquisto di beni e servizi, ciò che fa sorgere il "presupposto d'imposta", consistente in una manifestazione indiretta di capacità contributiva, che per definizione, non può appartenere alla impresa, la quale opera con una logica economica e non di spesa, motivo per cui è un soggetto non inciso dall'iva (se non in relazione a spese non inerenti o estranee all'attività).

L'inesistenza di una capacità contributiva, dunque, potrebbe porre un profilo di illegittimità tecnica (inesistenza del presupposto impositivo) e costituzionale (violazione del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., e di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost).

Un profilo di illogicità tecnica è semplicemente rinvenibile nella considerazione che l'indetraibilità in questione viola il principio di neutralità (per l'operatore economico) dell'imposta; sotto tale profilo appare preferibile, ai fini del risultato della detassazione al consumo, l'imposizione con aliquota zero (con iva sugli acquisti, di conseguenza, detraibile).

Il meccanismo di funzionamento dell'imposta, dunque, nell'ipotesi delle esenzioni senza diritto alla detrazione, lascia evidenti perplessità circa

⁴⁰⁹ In tema di servizi finanziari, soggetti all'esenzione, l'effetto dell'indetraibilità dell'Iva ha comportato un aumento del prezzo dei beni superiore al 4%, secondo PRICEWATERHOUSECOOPERS, "Study to increase the Understanding of the Economic Effects of the VAT Exemption for Financial and Insurance Services", Final Report to the European Commission, 2 November 2006.

l'imposizione sul consumo, in quanto in tal caso si verifica una identità tra il soggetto passivo in senso economico-sostanziale e giuridico-formale poiché l'imposta grava sull'operatore economico e dunque il presupposto impositivo non può essere individuato nel consumo ma se così è, risulta una evidente disarmonia circa la finalità di esentare il consumo per ragioni sociali, in quanto tale esonero avviene attraverso l'addebito impositivo in capo all'operatore economico.

12. L'incidenza del tributo sull'attività economica, anziché sul consumo

L'assunto secondo il quale l'Iva è un'imposta sul consumo, rende difficilmente comprensibile la "ratio" delle esenzioni, o più correttamente, la "ratio" dell'indetraibilità dell'imposta ricondotta, *ex lege*, alle operazioni esenti. Ed infatti, sotto tale aspetto, il particolare regime delle esenzioni, che non comporta di norma il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti relativi, si pone in stretto rapporto con numerosi principi costituzionali, e segnatamente della capacità contributiva di cui all'art. 53 e di uguaglianza, di cui all'art. 3 della Costituzione.⁴¹⁰

Non si ritiene dunque condivisibile la tesi⁴¹¹ secondo cui i limiti alla detrazione, previsti per le operazioni esenti,⁴¹² non incidono sulla ricostruzione del

⁴¹⁰ "Io pago l'Iva!". La predetta affermazione, spesso addotta dal titolare della P.IVA a supporto dell'idea di una pressione fiscale subita, evidentemente erronea essendo l'Iva una mera "partita di giro", nell'ipotesi delle esenzioni è invece reale, in quanto in tale ipotesi l'attività economica subisce la pressione fiscale derivante dall'imposta indetraibile.

⁴¹¹ GIORGI, cit., 41.

⁴¹² Per un approfondimento della nozione nel regime interno, cfr., LA ROSA, *Esenzioni e agevolazioni tributarie*, in Enc. Giur. Trec.; BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario)*, in Rass. Trib., 2002, p. 421 e ss., FILIPPI, *L'imposta sul valore aggiunto*, in Trattato di diritto tributario, a cura di Amatucci, Padova, 1994, p. 237; FILIPPI, *Valore aggiunto (imposta)*, in Enc. Dir. 1993, Vol. XLVI, p. 157; SAMMARTINO-COPPA, *Valore aggiunto (imposta sul) (Iva)*, in Nov. Dig., 1987, Appendice, Vol. VII, p. 1069; FEDELE, *Esclusioni ed esenzioni nella disciplina dell'Iva*, in Dir. Prat. Trib., 1973, pag. 146; ADONNINO, *La territorialità dell'Iva*, in Riv. Dir. Fin., 1973, pag. 367 e ss., L. CARPENTIERI, *L'imposta sul valore aggiunto*, in FANTOZZI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 2003, pag. 489 ss., CORDEIRO GUERRA, *L'imposta sul valore aggiunto (IVA)*, in RUSSO, *Manuale di diritto*

presupposto impositivo, in quanto in tali ipotesi si è pur sempre in presenza di un “consumo finale” ai fini Iva poiché le esenzioni costituiscono un’eccezione al principio generale secondo cui l’applicazione dell’imposta deve essere la più ampia possibile, ed inoltre perché l’effettuazione delle operazioni esenti determina il consumo finale ai fini Iva dei beni e servizi impiegati per soddisfarle. In ordine al primo profilo, costantemente richiamato dalla Corte di Giustizia, occorre individuare un parametro ricostruttivo che valga anche nelle ipotesi delle esenzioni, pur se queste costituiscono, come affermato dalla Corte, nozioni autonome del diritto comunitario, in quanto derogano al principio generale secondo cui l’imposta sul valore aggiunto è, di norma, applicata su ogni operazione effettuata da un soggetto passivo.

Secondo la Corte di Giustizia le disposizioni normative in tema di esenzione dall’imposta sul valore aggiunto hanno natura esaustiva e non possono essere interpretate estensivamente, poiché esse possono incidere sul raggiungimento dello scopo generale del sistema d’imposta che mira a garantire un’imposizione uniforme per la realizzazione del mercato comune che abbia caratteristiche analoghe a quelle di un mercato interno e che non falsi la concorrenza.

Occorre dunque interrogarsi su quale sia il presupposto oggettivo dell’imposizione, indirettamente derivante dalla preclusione alla detrazione, che incide sul soggetto passivo di diritto del tributo nelle ipotesi di esenzione, ed infatti le distorsioni cagionate dalle esenzioni sul fisiologico funzionamento dell’imposta,⁴¹³ richiederebbero la ricerca di un meccanismo che consenta di rispettare anche in tale ipotesi il principio di neutralità del tributo, ovvero, in caso contrario, la spiegazione e la giustificazione causale della violazione di tale

tributario, Parte speciale, Milano, 2002, pag. 230; VIOTTO, *Le esenzioni*, in F. TESAURO, *L’imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2001, 87 e ss.

⁴¹³ In merito alle distorsioni cagionate dalle esenzioni nel funzionamento del sistema d’imposta, BOSELLO, *L’imposta sul valore aggiunto. Aspetti giuridici*, Bologna, 1979, pagg. 47-48; FANTOZZI, *Operazioni imponibili, non imponibili ed esenti nel procedimento di applicazione dell’Iva*, in Riv. Dir. Fin., 1973, pag. 138; FEDELE, *Esclusioni ed esenzioni nella disciplina dell’Iva*, in Dir. Prat. Trib., 1973, pag. 147; FILIPPI, *Valore aggiunto, imposta sul*.

principio, considerato di carattere e rilevanza costituzionale, in quanto specificazione del principio di parità di trattamento.

Il rispetto del principio di neutralità dovrebbe essere accordato anche nelle ipotesi in cui gli Stati membri si avvalgono della facoltà di stabilire le condizioni e i limiti dell'esenzione al fine di assicurarne la corretta e semplice applicazione e di prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso; il principio di neutralità fiscale dovrebbe infatti costituire una linea guida anche laddove siano previste delle esenzioni, ma ciò tuttavia non si verifica nel meccanismo di applicazione previsto per le esenzioni.

E' stato sostenuto che l'esenzione, estromettendo dal circuito applicativo dell'imposizione il bene ed il servizio oggetto dell'operazione esente, identificherebbe nello stadio della circolazione dei beni e dei servizi in cui è prevista l'esenzione il consumo finale rilevante per il sistema d'imposta.⁴¹⁴

La finalità dell'esenzione, comunemente accettata, è quella di rendere il consumo finale non gravato dell'onere impositivo, al fine di agevolare i consumi relativi a determinate prestazioni di servizi che per ragioni socio economiche dovrebbero essere rese più accessibili ai cittadini⁴¹⁵ e soprattutto, "esenti" da imposta e dunque non tassate.

Se ciò è vero, come evidenziato in dottrina, l'effettiva agevolazione alla fruizione dei beni e servizi oggetto dell'esenzioni, in quanto aventi finalità sociali, si verifica solo allorché l'operazione richieda un modesto ammontare, in termini di acquisti, di beni e servizi soggetti al tributo poiché, a causa della mancata detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti (totale o parziale) il soggetto Iva tenderà a traslare, seppure in modo non giuridicizzato, il carico d'imposta sul

⁴¹⁴ In tal senso, FARMER-LYAL, *EC Tax Law*, Oxford, 1994, pag. 170, VAN VLIET, *Harmonization of VAT, in Tax and Legal Aspects of EC Harmonization*, Lier, Deventer, Boston, 1993, pag. 1993. Così sembrava affermare la prassi dell'Amministrazione finanziaria (Delibera Secit 23 settembre 1991, n. 77), con riferimento alle imprese di assicurazione, le quali, rispetto ai beni acquistati, risultano pressoché assimilate ai consumatori finali sui quali avviene l'incisione dell'imposta.

⁴¹⁵ Sul punto, Corte di Giustizia, sentenza 6 novembre 2003, causa C-45/01, Dornier; Corte di Giustizia, sentenza 10 settembre 2002, causa C-141/00, Kugler; Corte di Giustizia, sentenza 11 gennaio 2001, causa C-76/99, Commissione contro Repubblica Francese.

consumatore finale in modo tanto maggiore quanto maggiore sarà l'imposta indetraibile. Ne consegue che, dal punto di vista economico, l'esenzione potrebbe non riuscire a raggiungere la sua finalità di evitare l'incisione del consumo, e ciò quanto più l'imposta a monte cresce rispetto a quella teoricamente applicabile sulle operazioni attive, divenendo addirittura controproducente quando la prima eccede la seconda;⁴¹⁶ in termini di onere impositivo, il regime di esenzione può essere, quindi, meno favorevole del regime impositivo applicato con un'aliquota modesta che non comporta limiti alla detrazione dell'Iva sugli acquisti;⁴¹⁷ ciò, però, significa soltanto che la finalità agevolativa non è raggiunta appieno,⁴¹⁸ e non che il sistema d'imposta non colpisce il consumo finale.

L'imposizione al consumo, caratteristica dell'imposta, non si riscontra dunque nell'ipotesi delle esenzioni, ma tale detassazione viene controbilanciata dalla preclusione alla detrazione dell'iva sugli acquisti cosicché, l'assenza della funzione giuridica accordata dall'istituto della detrazione e la conseguente incisione del tributo sul soggetto passivo di diritto altera il meccanismo applicativo dell'imposta, facendola gravare sul soggetto passivo, senza che questi, tuttavia, sia il reale portatore della capacità contributiva colpita dal tributo.

⁴¹⁶ Tanto da far ritenere la preferibilità, rispetto all'esenzione, dell'imposizione con aliquota modesta, laddove l'Iva addebitata al consumatore finale sia inferiore all'Iva recuperata dal cedente sugli acquisti. GIORGI, op. cit. nota 127, pag. 47. Si ritiene peraltro tale assunto superabile, poiché l'imponibilità è sempre preferibile rispetto all'esenzione per il contribuente di diritto, poiché nel primo caso, diversamente dal secondo, non vi è alcun costo in termini di onere impositivo.

⁴¹⁷ LUPI, *Diritto tributario, Parte speciale*, Milano 2002, pag. 317, evidenzia come un regime di esenzione potrebbe essere controproducente per attività industriali o commerciali.

⁴¹⁸ Come si evidenziava in dottrina, gli effetti distorsivi delle esenzioni dovrebbero essere limitati poiché le attività in esse ricomprese sono, in genere, "ad alto valore aggiunto" rispetto alla quantità di beni e servizi gravati da Iva necessari per esercitarle come accade per banche, assicurazioni, professioni sanitarie, eccetera, le limitazioni alla detrazione, normalmente, hanno quindi una ridotta incidenza. Sul punto si veda LUPI, *Diritto tributario, Parte Speciale*, Milano, 2002, pag. 317. L'assunto in esame era stato già evidenziato da FEDELE, *Esenzioni ed esclusioni nella disciplina dell'Iva*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1973, I, pag. 152 il quale tra i primi evidenziava che le esenzioni riguardano in genere settori dove il valore aggiunto è relativamente elevato rispetto agli acquisti gravati da Iva.

13. La traslazione economica dell'imposta cagionata dal mancato esercizio della detrazione nelle operazioni esenti. L'imposta sul valore aggiunto applicata (non giuridicamente, ma economicamente) nelle esenzioni: l'Iva "occulta"

“In un meccanismo applicativo fondato sulla rivalsa a carico dell'acquirente e sulla detrazione di imposta da imposta, solo la detrazione dell'Iva pagata a monte può consentire, considerando il fenomeno sotto il profilo esclusivo dei dati giuridicamente rilevanti, una agevolazione sostanziale in termini di riduzione del carico fiscale del contribuente. Sotto questo profilo è infatti del tutto irrilevante la possibilità di una traslazione in avanti dell'Iva pagata a monte dal soggetto esente: l'ordinamento giuridico non offre a quest'ultimo alcun mezzo specifico per recuperare il tributo pagato e se egli riesce, egualmente, in virtù di una dominante posizione contrattuale, a trasferire l'imposta, ciò avviene a prescindere dalla struttura giuridica del tributo.”⁴¹⁹

In effetti il fenomeno della traslazione in avanti dell'Iva indetraibile nelle ipotesi di esenzione ove non era possibile eseguire la rivalsa era stato tenuto presente dal legislatore italiano, il quale aveva presupposto la totale traslazione dell'Iva in tali casi, e ciò si rileva nel criterio di determinazione della base imponibile, per i soggetti non obbligati ad emettere fattura, (previsti nel testo all'art. 22 ed alle altre disposizioni che rinviano al suddetto articolo), ove era stato espressamente disposto che l'ammontare complessivo dei corrispettivi dovesse essere diminuito in proporzione all'imposta che si presume incorporata nel prezzo.⁴²⁰ Allo stesso modo, si era disposto che i soggetti Iva che acquistavano dai soggetti esonerati dall'imposta di cui all'art. 32, potevano detrarre le predette percentuali dai corrispettivi versati e risultanti dalle relative autofatture.

⁴¹⁹ FEDELE, *Esclusioni ed esenzioni nella disciplina dell'Iva*, in *Riv.dir.fin.sc.fin.*, 1973, 147.

⁴²⁰ Ed infatti era prevista, dall'art. 78 del DPR n. 633/72, la determinazione di tale base nella misura del 10,70%, nelle ipotesi in cui l'aliquota applicabile sarebbe stata del 12%, e rispettivamente, del 5,65% e del 15,25%, per le ipotesi di aliquota, all'epoca vigenti, del 6% e del 18% ed infatti, 10,70, corrisponde all'iva (assunta per traslata) al 12% sull'imponibile di 89,30 per un importo complessivamente addebitato pari a 100, lo stesso dicasi per gli altri valori.

Con tali previsioni normative il legislatore aveva presupposto il trasferimento di un ammontare addirittura superiore all'onere dell'imposta effettivamente sopportato da chi opera la traslazione, in quanto il valore aggiunto prodotto dal soggetto esonerato non è, evidentemente, colpito da Iva.⁴²¹

E' stato ritenuto in dottrina⁴²² che, tuttavia, anche in tali ipotesi, il disconoscimento del diritto di detrazione sarebbe compatibile con il meccanismo di funzionamento del tributo, che legittimamente graverebbe dell'imposta il soggetto che immette il bene al consumo senza potersi rivalere: conseguentemente all'esenzione, la mancata rivalsa giuridica sarebbe compensata dalla traslazione economica dell'imposta, effettuata nei confronti del consumatore finale, pur se avendo ad oggetto un ammontare minore, commisurato all'ammontare dell'imposta indetraibile per il soggetto che effettua l'operazione esente.

Tale prospettazione non appare pienamente condivisibile, in quanto, assumendola per valida, si darebbe ragione di una circostanza (imposizione sul soggetto passivo anziché sul consumatore finale) apprezzata per il solo fatto di una conseguenza non giuridicizzata, eventuale, ed al contempo indeterminata (la traslazione economica dell'imposta indetraibile), che peraltro compromette l'effetto giuridico tipico dell'esenzione e cioè la totale detassazione del consumo finale.

Tali questioni erano state tenute presenti dalla dottrina. Si osservava che con il metodo in vigore di deduzione imposta da imposta, allorché vengano poste in essere operazioni esenti senza diritto a detrazione, il debito di imposta dell'impresa è minore di quanto l'impresa ha pagato in via di rivalsa sul fatturato di acquisto e dovrebbe avere, in condizioni ordinarie, il diritto di dedurre. In tale ipotesi, il legislatore può prevedere due criteri idonei a disciplinare l'applicazione del meccanismo della deduzione imposta da imposta.

Il primo prevede che l'eccedenza a credito dell'impresa sia effettivamente versata o accreditata all'impresa come accade per le operazioni non imponibili, le

⁴²¹ FEDELE, cit., 147.

⁴²² SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, in Riv. Dir. Trib., parte I, tomo II, 1993, 1327.

esportazioni, ed in genere tutte quelle “esenzioni” (nell’accezione comunitaria) con diritto a detrazione.

Il secondo prevede che dell’eventuale credito di imposta non si tiene conto;⁴²³ tale seconda alternativa (cosa che accade per le operazioni dell’art. 10 del decreto nazionale) comporta, come conseguenza, che il prodotto finito è gravato da una certa imposta (definita “occulta”) non risultante dalla fatturazione, corrispondente all’imposta pagata in fasi anteriori a quella esente o ad aliquota ridotta, e che non è stata in tutto o in parte detratta per inesistenza o insufficienza di un debito di imposta da cui detrarla.⁴²⁴

La dottrina (che peraltro accomunava le due macrocategorie comunitarie di esenzioni) sosteneva che per evitare l’esistenza dell’onere in termini di imposta occulta,⁴²⁵ pur fissandosi il principio generale secondo cui la cessione di beni esenti da Iva non accorda il diritto al rimborso di quanto è stato pagato per Iva sui beni strumentali occorsi a produrli, tale principio non trovi applicazione (art. 11 n. 2 della direttiva) per i beni esenti in quanto destinati all’esportazione.⁴²⁶ Conseguentemente, nel commercio internazionale tali beni non dovrebbero risultare gravati da onere occulto poiché l’esportatore da un lato non applica alcuna imposta sulla cessione verso l’estero, e dall’altro conserva il diritto al rimborso dell’imposta assolta sugli acquisti a lui addebitata in via di rivalsa.

La necessità di evitare il formarsi di oneri occulti (o di crediti dei contribuenti), già ben presente in capo al legislatore comunitario, si rileva dalle disposizioni finalizzate a subordinare la concessione di esenzioni in genere, tra cui l’art. 10 n. 3 della II Direttiva e l’art. 9 n. 2 della II Direttiva, secondo cui le aliquote ridotte devono essere fissate in misura tale che l’imposta sul valore aggiunto risultante dall’applicazione di queste aliquote sia sufficientemente alta da consentire, normalmente, di dedurre la totalità dell’imposta pagata per i beni e servizi strumentali acquistati.

⁴²³ Nella terminologia francese si parla di regola del “butoir” o del “respingente”.

⁴²⁴ CIANI, op. cit., 64.

⁴²⁵ Definito dai francesi “taxe residuelle”.

⁴²⁶ CIANI, op. cit., 65-66.

Come è stato osservato in dottrina,⁴²⁷ gli oneri occulti permangono nelle ipotesi in cui l'esenzione è concessa nello stadio finale di un bene, in quanto, in considerazione della normale applicazione della regola di cui al n. 2 dell'art. 11 della II direttiva, il bene stesso risulta solo parzialmente sgravato perché permangono, anche se non vengono indicati in fattura, gli oneri fiscali (occulti) assolti nelle fasi precedenti.

Ma anche nell'ipotesi in cui l'esenzione è concessa in una fase intermedia (ad esempio, per un bene strumentale) la sua efficacia riveste carattere temporaneo, assimilabile ad una sorta di "sospensione d'imposta", comportando l'aggravio del c.d. "onere occulto", che in certe circostanze potrebbe essere considerevole.⁴²⁸

Problematiche analoghe a quelle appena considerate possono emergere anche nelle ipotesi di applicazione di aliquote diversificate, in particolare ridotte rispetto a quella generale e normale, in particolare nell'ultimo stadio del processo di distribuzione, superabili qualora lo Stato consenta di rimborsare l'eccedenza di imposta pagata a monte, soluzione questa adottata dal legislatore.⁴²⁹

Le distorsioni determinate dalle preclusioni della detrazione derivanti dalle operazioni esenti, venivano giustificate in quanto, seppur riconoscendosi quale pregio del tributo la neutralità, si riteneva, anche nell'ottica dei principi di ripartizione giuridica dei carichi fiscali, di poter accettare una certa progressività rispetto al reddito anche in sede di imposte indirette, cosa che poteva essere realizzata, non solo con le esenzioni ma anche consentendo espressamente, in un primo periodo storico (art. 9 n. 2 della II direttiva) una notevole libertà nella fissazione delle aliquote,⁴³⁰ ma tali considerazioni non sono state accompagnate

⁴²⁷ CIANI, 82.

⁴²⁸ In tale quadro dovrebbe collocarsi la *ratio* delle esenzioni previste dall'art. 13, parte B, lett. c) della Direttiva 77/388/Cee.

⁴²⁹ Come accade nell'ipotesi prevista dall'art. 30 del dpr 633/72, in ordine all'individuazione dei presupposti per il rimborso. In difetto si sarebbe verificato, anche in tale caso, un "onere occulto" che dunque, come si vede, è riconducibile alla indetraibilità dell'Iva sugli acquisti.

⁴³⁰ CIANI, cit., 83. Occorre specificare che l'ultima circostanza richiamata, è venuta meno con la riduzione delle aliquote, armonizzate il più possibile nell'ottica dell'adozione di un regime definitivo dell'Iva.

da adeguate soluzioni volte ad evitare il pregiudizio all'operatore economico derivanti dalle limitazioni alla detrazione.

CAPITOLO QUARTO

La detrazione quale strumento tipico di abuso e frode e la reazione dell'ordinamento tributario europeo

1. Aspetti generali: il divieto di esercizio abusivo o fraudolento della detrazione

Già ai tempi dell'introduzione dell'imposta si evidenziava la necessità di sfatare il mito, fondato sul "principio degli interessi contrapposti" tra venditore e compratore, secondo cui l'evasione era incompatibile con la struttura della allora nuova imposta, in quanto da un accurato esame delle sue caratteristiche era possibile rilevare come non fosse "preclusa, in via assoluta, la possibilità di insinuarsi nei punti deboli del sistema e, sulla base dell'esperienza fornitaci dagli altri paesi della C.E.E. che hanno già applicato questo tipo di imposta, come essa possa stimolare, con le sue alte aliquote, la formazione di vere e proprie organizzazioni della frode fiscale."⁴³¹

Un esame delle criticità del diritto di detrazione non può dunque prescindere dal suddetto aspetto, atteso che è proprio tale istituto dell'imposta l'elemento fondamentale che rende possibile la frode.

Secondo la Corte, la lotta contro ogni possibile frode, evasione fiscale ed abuso è un obiettivo riconosciuto e promosso dalla VI Direttiva;⁴³² a tal fine occorre perseguire tutti i comportamenti che, dietro l'apparente osservanza delle

⁴³¹ In tal senso, BARANI, *Le frodi fiscali in materia di Iva*, Milano, 1972, p. 6, il quale ammette comunque che l'evasione dell'Iva risulta più difficile rispetto all'IGE.

⁴³² In particolare, sentenze 29 aprile 2004, cause riunite C-487/01 e C-7/02, Gemeente Leusden e Holin Groep, punto 76, nonché 21 febbraio 2006, causa C-255/02, Halifax e a., punto 71.

prescrizioni della norma, tendono ad ottenere un risultato diverso da quello previsto da quest'ultima.⁴³³

Infatti, secondo una giurisprudenza costante, i soggetti economici non possono avvalersi abusivamente o fraudolentemente del diritto comunitario⁴³⁴ (v., in particolare, sentenza Kittel e Recolta Recycling, cit., punto 54). Allo stesso modo, l'applicazione della normativa comunitaria non può estendersi fino a comprendere le operazioni realizzate allo scopo di beneficiare abusivamente dei vantaggi previsti dal diritto comunitario (v., in tal senso, sentenza Halifax e a., punto 69). La sentenza pronunciata dalla Corte di Giustizia sul caso Halifax (Corte di Giustizia UE, 21 febbraio 2006, causa C-255/02),⁴³⁵ ha affermato che le operazioni sono da considerarsi illegittime e dunque elusive non tanto ponendo l'accento sull'assenza di una valida ragione economica (anche in termini di un risparmio fiscale), quanto, e soprattutto, evidenziando che l'esercizio del diritto di detrazione si poneva in netto contrasto con i principi del sistema Iva, realizzando, attraverso l'adozione di uno schema non rispondente ad effettive logiche aziendali, ma motivato esclusivamente da finalità di "aggiramento" della normativa tributaria, una distorsione dei principi generali dell'imposta. Per questo motivo, l'effetto conseguente all'affermazione di abusività dell'operazione è il ripristino della situazione giuridica che si sarebbe realizzata se i principi della disciplina comunitaria non fossero stati elusi, con il conseguenziale recupero a tassazione dell'Iva detratta.

⁴³³ Sentenza 21 febbraio 2006, causa C-255/02, in "Riv. Giur. Trib.", n. 5/2006, pag. 377, commento di SANTI, *Il divieto di comportamenti abusivi si applica anche al settore dell'Iva*.

⁴³⁴ Il principio in esame si trova nelle sentenze 12 maggio 1998, causa C-367/96, Kefalas e a., punto 20; sentenza 23 marzo 2000, causa C-373/97, Diamantis, punto 33 e sentenza 3 marzo 2005, causa C-32/03, Fini H, punto 32.

⁴³⁵ Per un commento alla sentenza citata, cfr. P. CENTORE, *Il divieto di comportamenti abusivi si applica anche all'Iva*, in GT – Riv. Giur. Trib., n. 5/2006

2. La detrazione in *fraudem legis*, attraverso l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti

Tra le ipotesi patologiche conseguenti al meccanismo di applicazione dell'imposta comunitaria, rientrano le operazioni inesistenti (peraltro diffuse anche in ambito nazionale), che consistono in operazioni non realmente effettuate, ma esplicitate solo sotto il profilo contabile e documentale, con il principale obiettivo della indebita detrazione Iva (ma anche dell'abbattimento del reddito, ai fini delle imposte dirette, attraverso l'indebita deduzione di costi).

La fatturazione per operazioni inesistenti, ricorre sia nella cessione di beni che nella prestazione di servizi, ma più frequentemente in quest'ultima ipotesi, poiché, a causa della evanescenza e della intangibilità di tale attività economica, è molto più difficile il successivo riscontro materiale finalizzato ad accertarne l'avvenuta esecuzione.

Una figura più recente, e che presenta delle sue peculiarità, è rappresentata dalle operazioni definite "soggettivamente inesistenti", rilevante nelle frodi all'IVA intracomunitaria, finalizzata all'evasione dell'IVA, non versata dal soggetto emittente le fatture (definito, in genere, interposto, ovvero *missing trader*), ma detratta dall'utilizzatore (interponente), sulla base di un accordo fraudolento.

Nella legislazione nazionale il debito d'imposta consegue alla cartolarità e dunque all'esistenza dell'elemento documentale pertanto nelle ipotesi in cui l'amministrazione provi l'inesistenza delle operazioni attraverso le quali si intendeva fruire dell'indebita detrazione, si determina *ex lege* una asimmetria e conseguente alterazione del meccanismo rivalsa-detrazione in senso opposto alle intenzioni fraudolente:⁴³⁶ per l'emittente le fatture "false", l'obbligo al versamento dell'imposta sussiste *ex lege* (art. 21, comma 7 DPR n. 633/72), secondo il quale "se viene emessa fattura per operazioni inesistenti, ovvero se nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative sono indicati in misura

⁴³⁶ Si rinvia, sul tema, a COGLIANDRO, *L'onere della prova delle operazioni inesistenti*, in *Fiscalitax*, n. 9/2009.

superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura". Così, da un lato, il simulato cedente/prestatore è tenuto al versamento dell'imposta relativa all'operazione documentata ma non effettuata; dall'altro lato, invece, il simulato cessionario/utilizzatore, non può detrarre l'imposta relativa all'operazione inesistente. Ne consegue che, in ipotesi di fatturazione per operazioni inesistenti, in considerazione della condotta fraudolenta delle parti, lo Stato può pretendere l'imposta due volte, è cioè sia dal cedente (in ossequio al cogente disposto legislativo dettato dall'art. 21 del DPR 633/72) sia dal cessionario (in virtù di quanto appena detto in ordine all'inesistenza dell'operazione).

L'esistenza di tale asimmetria, a vantaggio del fisco, pone la questione della legittimità di tale previsione normativa che potrebbe far pensare ad una ipotesi di indebito arricchimento a vantaggio dell'erario, ovvero di doppia imposizione. Tuttavia, si ritiene che tali perplessità non meritano di essere condivise, in quanto, in considerazione dell'*animus* fraudolento, l'asimmetria è giustificata.

Ed infatti, l'obbligazione al pagamento dell'importo corrispondente all'imposta indicata nella fattura dolosamente emessa può essere qualificata di natura sanzionatoria ("sanzione impropria") piuttosto che impositiva, mentre la mancata detrazione dell'imposta in questione, non versata dal cedente/prestatore, viene richiesta al cessionario/utilizzatore in conseguenza dell'inesistenza delle condizioni per l'esercizio del diritto o, più precisamente, nell'inesistenza del presupposto impositivo del tributo (soggettivo, oggettivo od entrambi). Infatti, in ordine alla valenza giuridica della fattura emessa a fronte di operazioni inesistenti, l'art. 21 comma 7 del DPR 633/72 riconduce all'elemento documentale l'obbligazione al versamento dell'imposta ivi contemplata, disciplinando dunque esplicitamente l'ipotesi in cui il fatto generatore dell'imposta sottostante all'operazione non esista.

In ambito nazionale, la Corte di Cassazione⁴³⁷ ha evidenziato che “In tema di Iva, in presenza di operazioni inesistenti, non si realizza l’ordinario presupposto impositivo né la configurabilità stessa di un “pagamento a titolo di rivalsa”, né i presupposti del diritto alla detrazione di cui all’art. 19, comma 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; la previsione del successivo art. 21, comma 7, d’altro canto, se per un verso incide direttamente sul soggetto emittente la fattura, costituendolo debitore d’imposta, pur in assenza del suo ordinario presupposto, sulla base del solo principio di cartolarità, per altro verso incide, indirettamente, anche sul destinatario della fattura, confermandone, in combinato disposto con gli artt. 19, comma 1, e 26, comma 3, la preclusione ad esercitare il diritto alla detrazione o alla variazione dell’imposta, in assenza del relativo presupposto (acquisto o importazione di beni e servizi nell’esercizio dell’impresa, arte o professione)”.

Tale assunto si inserisce in una preesistente linea interpretativa della Corte, la quale, in altra occasione,⁴³⁸ aveva rilevato che “In tema di Iva, costituendo l’emissione di fatture per operazioni inesistenti una condotta sanzionata come delitto (caratterizzato, dal 1982, da dolo specifico) da altre norme, la *ratio* della disposizione di cui all’art. 21, comma 7, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 – secondo la quale, se vengono emesse fatture per operazioni inesistenti, l’imposta stessa è dovuta per l’intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura – è distinta da quella meramente sanzionatoria, avendo lo scopo specifico di ricondurre a coerenza il sistema imposto dell’Iva, fondato sui principi della rivalsa e della detrazione. Ne consegue che la sua applicazione non contrasta con il principio di specialità di cui all’art. 19, comma 1, del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74”.

L’asimmetria in esame è dunque speculare a quella tentata dal contribuente, che intendeva ottenere una detrazione d’imposta, da parte del cessionario/utilizzatore, in assenza di un versamento corrispondente del cedente/prestatore ed è residente nel dato normativo, con finalità sanzionatoria.

⁴³⁷ Corte di Cassazione, sentenza n. 8784 del 23 febbraio 2009, depositata il 10 aprile 2009.

⁴³⁸ Corte di Cassazione, sentenza n. 247 del 20 novembre 2008, depositata il 9 gennaio 2009.

Se pacifico è il debito corrispondente all'obbligo di versamento dell'imposta da parte del soggetto attivo, in quanto espressamente previsto dalla normativa, complessa e controversa è la questione concernente la sussistenza del diritto a detrazione per l'utilizzatore delle predette fatture, nell'ipotesi in cui questi non sia a conoscenza della fittizietà del documento.

Muovendo dal presupposto della certezza della preclusione del diritto alla detrazione per l'utilizzatore consapevole delle fatture dolosamente emesse, in quanto è evidente che se tale comportamento configura gli estremi di un reato⁴³⁹ sarebbe contraddittorio che l'ordinamento tributario vi attribuisse qualche efficacia,⁴⁴⁰ occorre altresì osservare che, in considerazione della complessità di costruzioni artificiose, in un disegno fraudolento può ricadere anche un soggetto estraneo, e dunque in buona fede, coinvolto inconsapevolmente in un giro di fatture false. In tali ipotesi, la Corte di Giustizia ritiene sussistente il diritto a detrazione per il soggetto che era in buona fede, e che non poteva conoscere, usando l'ordinaria diligenza, l'esistenza del disegno criminoso; tale posizione "garantista", comunitaria, non era stata teorizzata dalla giurisprudenza nazionale la quale si è posta su posizioni più rigide, orientandosi per l'irrelevanza assoluta della buona fede, richiedendo invece una indagine oggettiva e non soggettiva, e dunque una prova oggettiva dell'esistenza e dell'effettività dell'operazione, ai fini della sussistenza del diritto alla detrazione.⁴⁴¹

⁴³⁹ Attualmente, in base alle disposizioni del D.Lgs. 74/2000.

⁴⁴⁰ In tal senso, MAFFEZZONI, op. cit., 480, e COCCO, op. cit., 10.

⁴⁴¹ La Corte di Cassazione, con la sentenza 16378 del 14 maggio 2008, depositata il 17 giugno 2008, affermava che "In tema di Iva, qualora l'Amministrazione contesti al contribuente l'indebita detrazione di fatture, in quanto relative ad operazioni inesistenti, e fornisca attendibili riscontri indiziari sulla inesistenza delle operazioni fatturate, è onere del contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo altrimenti indebiti, non assumendo rilievo la propria buona fede", riprendendo proprie posizioni già espresse in precedenza.

3. Il meccanismo intracomunitario di applicazione del tributo: extraterritorialità nazionale dell'imposizione e territorialità della detrazione

Le cessioni intracomunitarie, in applicazione del principio di destinazione, sono esentate, alle condizioni fissate dagli Stati membri per assicurare una corretta e semplice applicazione delle esenzioni previste di seguito e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso (Titolo XVI bis della VI Direttiva); la Corte ha interpretato questa disposizione nel senso che l'esenzione della cessione intracomunitaria diviene applicabile solo quando il potere di disporre del bene come proprietario è stato trasmesso all'acquirente e quando il fornitore prova che tale bene è stato spedito o trasportato in un altro Stato membro e che, in seguito a tale spedizione o trasporto, esso ha lasciato fisicamente il territorio dello Stato membro di cessione.⁴⁴²

Tale regime, che ha sostituito il sistema delle importazioni e delle esportazioni tra gli Stati membri, presenta caratteristiche peculiari rispetto a quello che disciplina le operazioni effettuate all'interno del paese.

Secondo la Corte di Giustizia, in quanto deroga al principio fondamentale inerente al sistema comune dell'IVA, secondo il quale l'imposta si applica ad ogni operazione di produzione o di distribuzione,⁴⁴³ l'esenzione nell'ambito delle cessioni intracomunitarie trova il suo fondamento nel regime transitorio dell'IVA applicabile al commercio intracomunitario nell'ambito del quale la tassazione degli scambi tra gli Stati membri riposa sul principio dell'attribuzione del gettito fiscale allo Stato membro in cui ha luogo il consumo finale.⁴⁴⁴ Quindi, l'esenzione di una cessione intracomunitaria nello Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto intracomunitario di beni, alla quale corrisponde un acquisto intracomunitario tassato nello Stato membro di destinazione di detta spedizione o

⁴⁴² Sentenze *Teleos e a.*, punto 42, nonché *Twoh International*, punto 23.

⁴⁴³ Sentenze 6 luglio 1995, causa C-62/93, *BP Soupergaz*, punto 16; 12 gennaio 2006, cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03, *Optigen e a.*, punto 54, e 6 luglio 2006, cause riunite C-439/04 e C-440/04, *Kittel e Recolta Recycling*, punto 49.

⁴⁴⁴ Cfr., sentenza 27 settembre 2007, causa C-184/05, *Twoh International*, punto 22; sentenza *EMAG Handel Eder*, punto 40.

di detto trasporto, permette di evitare la doppia imposizione e, pertanto, la violazione del principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA.⁴⁴⁵

L'effettuazione degli acquisti intracomunitari, con il metodo dell'integrazione dell'Iva sulla fattura ricevuta in quanto proveniente dal soggetto estero di un altro paese membro, e la conseguente registrazione congiunta nel registro degli acquisti ed in quello delle vendite, consente di "neutralizzare" l'Iva a credito non effettivamente pagata, mentre successivamente, all'atto della vendita, verrà applicata normalmente l'Iva in fattura.

Secondo giurisprudenza della Corte di Giustizia, al pari di altre nozioni che definiscono le operazioni imponibili ai sensi della VI Direttiva, le nozioni di cessione intracomunitaria e di acquisto intracomunitario hanno un carattere obiettivo e si applicano indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni di cui trattasi⁴⁴⁶ (sentenza Teleos e a., punto 38).

Sotto tale aspetto, in ordine alla determinazione del carattere intracomunitario di una cessione, dalla giurisprudenza della Corte emerge che, se una cessione soddisfa le condizioni previste dall'art. 28 quater, punto A, lett. a), primo comma, della sesta direttiva, nessuna IVA è dovuta per tale genere di cessione (ordinanza Transport Service, cit., punti 18 e 19).

L'applicazione del regime intracomunitario presuppone l'elemento soggettivo, che deve appartenere ad entrambi i soggetti,⁴⁴⁷ oggettivo e territoriale (l'operazione deve avvenire da uno Stato membro all'altro).

La prima condizione, preliminare per l'applicazione di un regime siffatto, è il carattere intracomunitario di un'operazione, consistente nel movimento fisico di

⁴⁴⁵ In tal senso, sentenza 27 settembre 2007, causa C-409/04, Teleos e a., punti 24 e 25.

⁴⁴⁶ Come osservato, in particolare, nelle sentenze 12 gennaio 2006, cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03, Optigen e a., punto 44, nonché 6 luglio 2006, cause riunite C-439/04 e C-440/04, Kittel e Recolta Recycling, punto 41.

⁴⁴⁷ Ed infatti, le cessioni di beni nei confronti dei privati sono soggette ad imposizione nel paese di origine fatte salve alcune eccezioni (acquisto di autoveicoli nuovi; cessioni a distanza; acquisti intracomunitari effettuati da produttori agricoli o da soggetti passivi per i quali l'imposta è totalmente indetraibile; acquisti intracomunitari da enti ed associazioni non soggette all'imposta ex art. 4, c. 4 del DPR 633/72).

beni da uno Stato membro verso un altro; il passaggio di frontiere tra Stati membri è dunque l'elemento costitutivo di un'operazione intracomunitaria che la distingue da quella che avviene all'interno del paese.

Secondo la Corte⁴⁴⁸ non è sufficiente la mera intenzione del venditore e dell'acquirente di effettuare un'operazione intracomunitaria affinché essa sia qualificata come tale, essendo invece necessario che la qualificazione di una cessione o di un acquisto intracomunitario venga effettuata in base ad elementi oggettivi, quale l'esistenza di un movimento fisico dei beni di cui trattasi fra Stati membri, emergendo dunque in tale contesto l'obbligo, per l'amministrazione finanziaria, di effettuare indagini al fine di accertare se la volontà del soggetto passivo sarebbe contraria agli scopi del sistema comune dell'IVA di garantire la certezza del diritto e di agevolare le operazioni inerenti all'applicazione dell'imposta dando rilevanza, salvo in casi eccezionali, alla natura oggettiva dell'operazione di cui trattasi. Tale interpretazione, riportata dalla Corte nella sentenza *Teleos*, è confermata dal contesto in cui si collocano la cessione e l'acquisto intracomunitario di beni.

Ciò premesso, in seguito all'abolizione del controllo alle frontiere tra gli Stati membri, risulta difficile per l'amministrazione finanziaria, verificare se le merci abbiano o meno lasciato fisicamente il territorio dello Stato membro di partenza, dovendosi limitare in tale contesto le autorità tributarie alla verifica principalmente in base alle prove fornite dai soggetti passivi e alle dichiarazioni di questi ultimi. Secondo la giurisprudenza della Corte nell'esercizio dei poteri che le direttive comunitarie conferiscono agli Stati membri, questi devono rispettare i principi generali del diritto che fanno parte dell'ordinamento giuridico comunitario, quali, in particolare, i principi di certezza del diritto e di

⁴⁴⁸ Sentenza 27 settembre 2007, causa C-409/04, *Teleos* e altri; v. sentenza 6 aprile 1995, causa C-4/94, *BLP Group*, punto 24, e citate sentenze *Optigen* e a., punto 45, nonché *Kittel* e *Recolta Recycling*, punto 42.

proporzionalità,⁴⁴⁹ e, sempre secondo la Corte, in tema di recupero a posteriori dell'Iva,⁴⁵⁰ i provvedimenti che gli Stati membri possono adottare per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare frodi non possono essere utilizzati in modo tale da mettere in discussione la neutralità dell'IVA. Quanto alle prove che i soggetti passivi sono tenuti a fornire per beneficiare dell'esenzione dall'IVA, nessuna disposizione della sesta direttiva riguarda direttamente tale questione limitandosi solo a prevedere (art. 28 quater, punto A, prima parte della frase) che spetta agli Stati membri stabilire le condizioni alle quali essi esentano le cessioni intracomunitarie di beni. Invero, l'art. 22 della sesta direttiva disciplina alcuni obblighi di forma a carico dei debitori d'imposta relativi alla contabilità, alla fatturazione, alla dichiarazione e alla presentazione dell'elenco ricapitolativo all'amministrazione tributaria. Il n. 8 dello stesso articolo, tuttavia, conferisce agli Stati membri la facoltà di stabilire altri obblighi che essi ritengano necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e ad evitare le frodi.

4. Le frodi all'Iva intracomunitaria quale conseguenza delle peculiarità del meccanismo di applicazione del tributo

La questione del diritto alla detrazione per le operazioni attive prive del requisito territoriale è strettamente ricollegata alle modalità di funzionamento dell'imposta negli scambi internazionali, di cui gli scambi all'interno dell'Unione europea ne costituiscono una specificazione.

Ed infatti, come evidenziato, in tali operazioni si applica il c.d. "principio di destinazione" in ossequio al quale l'imposta viene applicata e pagata nel Paese del cessionario del bene o del committente del servizio, in quanto, in vigenza del c.d.

⁴⁴⁹ Sentenza 27 settembre 2007, causa C-409/04, Teleos e altri, sentenze 18 dicembre 1997, cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, Molenheide e a., punto 48, nonché 11 maggio 2006, causa C-384/04, Federation of Technological Industries e a., punti 29 e 30.

⁴⁵⁰ Cfr., citata sentenza Teleos; sentenze 21 marzo 2000, cause riunite da C-110/98 a C-147/98, Gabalfrija e a., punto 52; 19 settembre 2000, causa C-454/98, Schmeink & Cofreth e Strobel, punto 59, nonché 21 febbraio 2006, causa C-255/02, Halifax e a., punto 92.

“regime transitorio”, nelle transazioni fra due Paesi dell’Unione, si detassano le operazioni “in uscita” e si assoggettano all’imposta le operazioni “in entrata”, così come accade negli scambi internazionali dove si “detassano” le esportazioni e si “tassano” le importazioni. La mancata applicazione dell’imposta in uscita, deve tuttavia consentire il diritto alla detrazione per l’imposta assolta sugli acquisti; tale sistema è stato adottato con la finalità di eliminare le distorsioni concorrenziali derivanti dai differenziali delle aliquote IVA, le quali presentavano sostanziali differenze tra i Paesi membri e, gravando sul prezzo finale dei beni, provocavano delle distorsioni della concorrenza.

In tale scenario, ove il diritto di detrazione non è pregiudicato dalla mancata applicazione dell’imposta in uscita, emerge la precarietà dell’applicazione del principio di destinazione, il quale è idoneo all’applicazione nelle transazioni internazionali ma al contrario è ben poco compatibile con l’assenza di controlli alla dogana, potendo generare gravi meccanismi di frode fiscale, diventati molto diffusi e noti in ambito europeo, in particolare le c.d. “frodi carosello”. Ed infatti, con il regime attualmente in vigore, un soggetto iva che effettua una cessione di beni o prestazione di servizi nell’ambito dell’Unione europea, non applica l’Iva ma può detrarre l’imposta, mentre è più difficile il controllo della realtà e della effettività dell’operazione giustificativa della detrazione.

La conservazione del principio di destinazione, pur in seguito all’abolizione delle barriere doganali a far data dal 1 gennaio 1993,⁴⁵¹ ha facilitato l’effettuazione di frodi all’interno del territorio comunitario, agevolate dal mancato controllo fisico dell’uscita dei beni alla dogana: l’applicazione del principio di destinazione, caratteristico delle esportazioni, ove esiste il controllo fisico, in dogana, dei beni esportati dal territorio nazionale, è invece “innaturale” in un’area economica unitaria, in cui non viene verificata l’effettiva uscita del bene dal territorio nazionale; ciononostante viene consentita la detassazione delle relative operazioni in applicazione del principio di destinazione. La possibilità di frode consegue

⁴⁵¹ D.L. 331/93, convertito in L. 427/1993. Per l’interpretazione ministeriale, cfr., Circolare n. 13 del 23/2/1994 del Ministero delle Finanze.

dunque alla mancata applicazione dell'Iva sull'operazione attiva (cessione intracomunitaria), congiuntamente all'assenza di verifica dell'uscita del bene ed alla conservazione del diritto di detrazione.

L'obiettivo della detrazione nel meccanismo impositivo del tributo è di eliminare l'incidenza economica dell'imposta sulle operazioni avvenute nel ciclo produttivo e distributivo ad eccezione del passaggio relativo al consumo; l'eventuale eccedenza di IVA detraibile dovrebbe essere pienamente rimborsabile, ma il verificarsi di abusi in tali fattispecie (operazioni inesistenti, ovvero per evasione dell'Iva sulle operazioni attive) aveva già determinato in passato una particolare attenzione del legislatore nei confronti delle richieste di rimborso, con l'introduzione di restrizioni, indicate dall'art. 30, commi 2 e 3, per i rimborsi non riconducibili ad alcune ipotesi fisiologiche.⁴⁵²

L'ipotesi di abusi è frequente in occasione dell'effettuazione delle c.d. "operazioni intracomunitarie", e consegue proprio all'uso fraudolento dell'istituto della detrazione quale naturale conseguenza della struttura delle operazioni, caratterizzate dall'assenza di controlli alla dogana.

Il meccanismo intracomunitario di applicazione del tributo, consentendo il diritto alla detrazione sulle operazioni di acquisto (nazionale), non controbilanciata dall'applicazione dell'imposta sulle operazioni attive (in quanto esenti, ovvero "non imponibili") comporta l'esistenza fisiologica di un credito di imposta che può essere richiesto a rimborso,⁴⁵³ circostanza questa spesso alla base del meccanismo legittimante le frodi intracomunitarie, laddove le richieste di

⁴⁵² LUPI, *Le imposte sui redditi, sul valore aggiunto e sui trasferimenti*, Milano, 1991, p. 300, il quale sottolinea, in nota 119, che la norma richiamata ammette le richieste di rimborso solo se l'eccedenza di Iva sugli acquisti rispetto a quella sulle vendite può imputarsi all'effettuazione di operazioni non imponibili, all'applicabilità sulle vendite di un'aliquota inferiore a quella relativa agli acquisti, all'esclusione delle operazioni attive da IVA per difetto di territorialità, all'acquisto di beni ammortizzabili ecc. Negli altri casi, il credito dovrà essere "riportato avanti" negli anni successivi fino a quando si possa compensarlo con un importo di Iva a debito, ovvero fino a quando non siano state accumulate eccedenze a credito per tre anni, nel qual caso è ammessa la richiesta di rimborso della minore eccedenza a credito.

⁴⁵³ Al fine di evitare tale situazione fisiologica ma disagiata sotto il profilo della liquidità, per il soggetto passivo "esportatore abituale", è prevista la possibilità di acquistare in "sospensione d'imposta" al ricorrere di particolari condizioni; tale regime è anch'esso a rischio di frode.

rimborso siano riferite ad operazioni inesistenti, oggettivamente ovvero soggettivamente, in quanto realizzate per il tramite di soggetti giuridici di comodo.⁴⁵⁴

Ciò ha comportato dunque un onere aggiuntivo per le amministrazioni finanziarie dei vari paesi membri, che devono verificare, nell'ambito delle richieste di rimborso dell'Iva, la fondatezza e l'esistenza delle operazioni sottostanti. Il quadro giuridico nazionale e comunitario evidenzia la vulnerabilità della meccanismo di funzionamento del tributo, soprattutto in ambito intracomunitario, che consente l'effettuazione dell'evasione denominata "frode carosello": il fenomeno fraudolento si colloca in un "ambiente giuridico" che presenta alcuni punti deboli utilizzati secondo una metodologia evasiva tipica, ai fini dell'esecuzione della frode. Per effetto dei meccanismi di rivalsa e detrazione, previsti dagli artt. 18 e 19 del DPR 633/72, in seguito all'emissione della fattura l'emittente deve addebitare, ex art. 18, il tributo all'acquirente/cessionario e quest'ultimo, ex art. 19, può computarla in detrazione dall'IVA che, a sua volta, dovrebbe versare all'erario in relazione alle operazioni attive effettuate. Il predetto meccanismo, che non pone problemi se le regole vengono rispettate tra il cedente, ed il cessionario, e nei successivi passaggi del ciclo di produzione e distribuzione, pone una "falla" laddove viene introdotto, tra il soggetto ed il cessionario, fraudolentemente, un soggetto "di comodo", ad esempio una società di capitali "fittizia" ovvero una persona nullatenente, ovvero irrintracciabile. Tale soggetto, inserito nell'ambito della catena di produzione/distribuzione, può consentire la frode al suo cessionario, in quanto la sua operazione, che prevede l'obbligo di rivalsa, consente al suo cessionario il diritto di detrazione che potrebbe essere eseguito anche a fronte di un'imposta mai corrisposta al cedente, il quale, a sua volta, non versa l'imposta sull'operazione all'erario.

⁴⁵⁴ Con la sentenza n. 116/33/2009, la Commissione tributaria provinciale di Roma affermava la non spettanza del rimborso dell'Iva nell'ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria dimostri la simulazione di operazioni di acquisto e di vendita, contestualmente all'utilizzo di soggetti giuridici di comodo, finalizzate alla creazione di una imposta da rimborsare, a nulla rilevando l'assoluzione del legale rappresentante, in sede penale, laddove le risultanze del processo penale indirettamente, confermino la fittizietà delle operazioni contestate.

E' stata così configurata l'operazione di "simulazione soggettiva", che potrebbe essere riconducibile alla fattispecie di interposizione soggettiva,⁴⁵⁵ codificata nell'ordinamento tributario in tema d'imposte sui redditi nell'art. 37, comma 3, del DPR 600/73, secondo cui "in sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona". L'applicazione della norma citata in tema d'imposte sui redditi presuppone, ai fini dell'imputazione del reddito all'interponente, il corretto assolvimento dell'onere probatorio, incombente in capo all'Amministrazione, relativo alla dimostrazione che le movimentazioni del terzo, siano imputabili all'interponente, anche mediante presunzioni, purchè gravi, precise e concordanti.

Nel sistema di riscossione dell'Iva, l'omesso versamento dell'imposta, spesso associato nella pratica anche alla mancata presentazione della dichiarazione, è soggetto all'iscrizione a ruolo prevista dall'art. 54bis DPR 633/72, ma la stessa sarà effettuata nei confronti del soggetto fittizio e dunque non avrà nessun riscontro per l'erario, il quale non potrà perseguire validamente il predetto soggetto e non comporta dunque la effettiva riscossione della stessa a causa delle condizioni soggettive del soggetto fittizio che è privo di una sua propria capacità solutoria, né, peraltro, è dimostrabile facilmente chi sia il reale beneficiario dell'operazione (che, di norma, è il soggetto cessionario o un altro della catena).

L'interposizione del soggetto fittizio tra il cedente ed il cessionario costituisce un'operazione nella quale egli assume un ruolo che potrebbe essere definito, mutuando al diritto tributario una nozione moderna di tecnica bancaria, un illegittimo *special purpose vehicle*, finalizzato a consentire al cessionario la indebita detrazione dell'imposta. Conseguentemente, l'effettivo beneficiario dell'operazione fraudolenta è, in genere, proprio il cessionario il quale, sulla base di un accordo collaterale ed occulto, simula, ai fini fiscali, l'effettuazione

⁴⁵⁵ Per una compiuta disamina del tema, si rimanda a M. SERINO, *Interposizione soggettiva, schermo societario e indagini finanziarie*, in "Il Fisco", n. 45/2009, p. 7442.

dell'operazione con l'interposto ma nella realtà la pone in essere con il primo cedente. Operando in tal modo, infatti, il cessionario detrae, di diritto, l'imposta apparentemente pagata ad cedente fittizio, quando tale imposta, nella realtà, non è stata mai pagata effettivamente (e sulle modalità di tale mancato pagamento, molteplici sono le chances – ad esempio si può simulare un pagamento documentale poi restituito in contanti). In conclusione, il soggetto cessionario, definito anche, per il suo ruolo, “interponente” è il destinatario finale del beneficio dell'operazione nella struttura fraudolenta, realizzando il diritto di detrazione di una imposta in relazione ad operazioni mai effettuate.

Talora il meccanismo fraudolento viene reso più complesso, nel passaggio del bene dal cedente comunitario al cessionario nazionale, frapponendo due o più soggetti – interposto e uno o più filtri – ove l'interposto consente l'evasione dell'iva ed il filtro rappresenta un suo “clone” finalizzato ad allungare la catena dei controlli e a contrastare l'accertamento del meccanismo fraudolento.

La struttura dell'imposta sul valore aggiunto consente dunque l'effettuazione della frode così descritta; per tali motivi il legislatore nazionale ha introdotto una modifica finalizzata a prevedere una responsabilità solidale del cessionario con il cedente per l'obbligo al versamento dell'imposta da parte di quest'ultimo.⁴⁵⁶

La preclusione della detrazione, conseguente all'inesistenza delle operazioni, non è dunque automatica, ma dovrà debitamente essere motivata ed adeguatamente supportata, sotto il profilo probatorio, in ordine alla inesistenza soggettiva dell'operazione.⁴⁵⁷

⁴⁵⁶ La relazione tra interponente ed interposto è oggi ben conosciuta dal legislatore comunitario e nazionale; per tali motivi in ambito nazionale è stato inserito l'art. 60-bis nel DPR 633/72 (ad opera dell'art. 1 della legge 311 del 30/12/2004), in vigore dal 01/01/2005 che, al ricorrere di particolari condizioni e in alcuni settori merceologici a rischio di “frode”, prevede la suddetta responsabilità solidale.

⁴⁵⁷ Fattispecie queste che assumono rilevanza penale per il soggetto persona fisica che le pone in essere, configurando il reato previsto dall'articolo 2 del Dlgs 74/2000, secondo il quale “E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sul reddito o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte, elementi passivi fittizi”.

5. La prova del diritto alla detrazione nelle operazioni inesistenti

Nell'ipotesi in cui le autorità fiscali contestino l'inesistenza delle operazioni, si pone la questione della dimostrazione di tale assunto, che contrappone l'amministrazione finanziaria al contribuente: anzitutto la prima dovrà fornire una prova di tale contestazione; si tratta, di norma, non di una prova oggettiva, ma di una prova presuntiva, dunque non assistita dal requisito della certezza assoluta, in quanto costruita sulla base di un complesso ragionamento finalizzato alla dimostrazione della inesistenza delle operazioni, secondo lo schema tipico delle presunzioni.

Dal punto di vista dell'inquadramento del fenomeno, occorre dunque individuare quali siano le modalità giuridicamente apprezzabili idonee a fornire la prova dell'esistenza o meno delle operazioni, sia da parte dell'amministrazione finanziaria, sia da parte del contribuente: anche nella fattispecie in esame, l'amministrazione finanziaria è onerata di dimostrare il proprio assunto, nel rispetto della fondamentale norma processualtributaria prescritta dall'art. 2697 c.c., secondo cui "chi vuol far valere un diritto in giudizio, deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento".

Al fine di meglio comprendere la natura di "prova", può essere utile considerare che nella lingua italiana, al predetto termine non corrisponde una omogeneità semantica, come accade invece nella terminologia anglosassone, ove, a seconda del significato, cambia anche il termine corrispondente. Nella definizione legale anglosassone, infatti, si suole distinguere tra *proof*, termine con cui si intende *a fact or situation that removes all doubt*, da *evidence*, termine con cui si intende, invece, *a fact or situation that suggest something might be true*, cioè un fatto o una situazione secondo cui una conclusione è altamente probabile. Ci troviamo, dunque, in quest'ultima fattispecie, a dover dimostrare una *evidence*

dell'evasione; nel campo delle operazioni inesistenti, raramente la prova si atteggia a *proof*: più frequentemente, invece, si tratta di *evidence*.⁴⁵⁸

Il *thema probandum* del diritto di detrazione riconducibile alla contestazione dell'inesistenza delle operazioni è ricollegato alle norme in tema di presunzioni, disciplinate dall'art. 2729 del c.c. finalizzate alla individuazione di un fatto ignoto (nel caso di specie, l'inesistenza delle operazioni), sulla base di fatti noti (fatti indice) e la prova, in tal caso, rappresenta l'osmosi di questi fatti, qualora assistiti dai requisiti previsti dalla norma (gravità, precisione e concordanza: la relazione tra il fatto noto ed i fatti ignoti deve avvenire secondo parametri di rilevante probabilità logica (c.d. criterio dell'*id quod plerumque accidit* - cio che accade più probabilmente nella realtà), con riferimento al complesso delle circostanze contestate dall'Amministrazione, che vanno, dunque, valutate sistematicamente; in considerazione del lasso di tempo spesso intercorrente tra controllo fiscale, e documentata effettuazione della (inesistente) operazione, il criterio della rilevante probabilità logica diviene fondamentale.

L'inesistenza delle operazioni, e la conseguente simulazione finalizzata all'indebita detrazione (ovvero rimborso) dell'Iva non è sempre netta, ma può essere rilevata da alcuni elementi indicatori idonei a provare l'inesistenza delle operazioni, quali, ad esempio, il carattere cartolare (inesistenza soggettiva) della società, conseguente all'inesistenza di personale, attività e documentazione presso la sede legale, ovvero l'inesistenza oggettiva delle operazioni di acquisto non supportate da uscite di cassa o di c/c bancario, la mancata effettuazione di versamenti Iva, l'indimostrato trasferimento fisico dei beni commercializzati. L'inesistenza soggettiva della società cedente dei beni, consegue spesso all'intestazione a *dominus* c.d. "teste di legno", e, talora, ad una vita utile delle società strumentale rispetto alla realizzazione della frode.

L'inesistenza delle cessioni intracomunitarie, eseguite senza applicazione dell'imposta si può palesare sotto il profilo oggettivo, perché le cessioni

⁴⁵⁸ Sul tema, COGLIANDRO, *L'onere della prova delle operazioni inesistenti*, in *Fiscalitax*, n. 9/2009.

intracomunitarie non imponibili richiedono la dimostrazione del trasferimento fisico della merce, ad esempio attraverso la produzione di un documento di trasporto idoneo a documentare l'uscita dei beni dal territorio nazionale, condizione necessaria alla realizzazione delle operazioni intracomunitarie ai fini della non imponibilità Iva, ovvero dei nominativi dei soggetti che materialmente hanno effettuato le prestazioni fatturate, della documentazione, anche contabile, relativa alle stesse prestazioni e dei pagamenti afferenti alle cessioni intracomunitarie. L'inesistenza si può manifestare anche sotto il profilo soggettivo in relazione alla società comunitaria cessionaria dei beni che, esistendo solo cartolarmente, potrebbe consentire l'effettuazione di operazioni fraudolente finalizzate ad ottenere un illecito rimborso Iva. Una siffatta circostanza non può consentire di affermare che, in virtù del principio di neutralità dell'Iva, dovrebbe essere accordato il diritto alla detrazione dell'imposta, il quale, persino nell'ipotesi di operazioni inesistenti, dovrebbe sussistere per il soggetto in buona fede ed in assenza di colpa. In tali circostanze, è invece da ritenere che, laddove venga dimostrata la simulazione delle operazioni di acquisto e di vendita attraverso la creazione di documentazione scollegata dalla realtà economico aziendale finalizzata esclusivamente a creare un'imposta detraibile fittizia, anche le risultanze del processo penale eventualmente favorevole al contribuente, non inficiano automaticamente la validità dell'accertamento, in quanto il processo penale e quello tributario seguono percorsi indipendenti, essendo il primo diretto al raggiungimento di certezze assolute, sostanzialmente impossibili nel processo tributario come prima evidenziato in tema di costruzione probatoria.

In tema di assolvimento dell'onere probatorio, ai fini dell'esenzione dall'Iva di una cessione intracomunitaria, la Corte nel caso Teleos ha affermato che, il fatto che l'acquirente abbia presentato alle autorità tributarie dello Stato membro di destinazione una dichiarazione relativa all'acquisto intracomunitario può costituire un indizio del trasferimento effettivo dei beni fuori dallo Stato membro di cessione, ma una dichiarazione siffatta non riveste tuttavia un significato determinante ai fini della prova di una cessione intracomunitaria esentata e

conseguentemente tale circostanza può solo costituire una prova supplementare diretta a dimostrare che i beni hanno effettivamente lasciato il territorio dello Stato membro di cessione, ma non costituisce una prova determinante ai fini dell'esenzione dall'IVA di una cessione intracomunitaria.

La Corte di Cassazione ha chiarito che l'onere probatorio incombe dapprima in capo all'Amministrazione, che deve rispettare dunque tutti i requisiti visti in precedenza, in merito ai concetti di *evidence* e prova per presunzioni, secondo parametri di rilevante probabilità logica (*id quod plerumque accidit*); compete poi al contribuente dare la prova dell'esistenza delle operazioni contestate,⁴⁵⁹ con la conseguenza che una volta realizzata una valida costruzione probatoria, si determina il ribaltamento, e dunque l'inversione dell'onere della prova, che si trasferisce in capo al contribuente:⁴⁶⁰ nel sistema italiano, dunque, le posizioni giurisprudenziali citate, si raccordano con il principio dettato dall'art. 2697 c.c., confermando che è l'Amministrazione finanziaria a dover dimostrare il fatto costitutivo della propria pretesa fiscale, e che tale onere persiste anche nell'ipotesi di asserita inesistenza della singola operazione fatturata, poiché, come ha evidenziato la Corte, l'inesistenza fa comunque emergere materia imponibile, sia pure sotto il profilo della indetraibilità dell'imposta.

⁴⁵⁹ Corte di Cassazione, sentenza n. 6848 del 28 febbraio 2009, depositata il 20 marzo 2009, secondo cui, "In tema di accertamento dell'Iva, qualora l'Amministrazione fornisca validi elementi di prova per affermare che alcune fatture sono state emesse per operazioni inesistenti, è onere del contribuente dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni, tenendo presente, tuttavia, che l'Amministrazione non può limitarsi ad una generale ed apodittica non accettazione della documentazione del contribuente, essendo suo onere quello di indicare specificamente gli elementi, anche indiziari, sui quali si fonda la contestazione ed il giudice di merito deve prendere in considerazione tali elementi, senza limitarsi a dichiarare che essi esistono e sono tali da dimostrare la falsità delle fatture". Anche nella ricostruzione Belga, l'amministrazione fiscale specifica che non è sufficiente una fattura solo formalmente regolare, ma è necessaria provare che i beni e servizi indicati in fattura siano stati realmente forniti ed utilizzati per realizzare operazioni imponibili, e tali conclusioni sono state riconosciute valide dalla giurisprudenza belga. Così, anche nella ricostruzione belga, compete al contribuente non solo dare la prova della regolarità formale dei documenti, ma anche di tutti gli elementi idonei a giustificare la realtà dell'operazione. In tal senso, cfr., *Manuel TVA*, Rivera, Soldai, 2009, 177.

⁴⁶⁰ Il principio è stato più volte affermato dalla Corte di Cassazione (Sentenza 11 giugno 2008, n. 15395; sentenza 28959 del 10 dicembre 2008 Sentenza n. 10697, dell'11 maggio 2009, tra le altre).

L'invocazione del diritto alla detrazione nel processo tributario, nel caso di contestazione di inesistenza e di effettività delle operazioni che dovrebbero dar luogo al relativo diritto, in conseguenza della peculiare natura e struttura dell'imposta rispetto all'imposizione sui redditi,⁴⁶¹ può far ritenere che il soggetto che invoca il diritto alla detrazione dell'imposta, sia attore non solo in senso formale ma anche in senso sostanziale: l'imposta detraibile, infatti, non costituisce un diritto in capo all'Amministrazione, ma un diritto invocato dal soggetto passivo di imposta che ottiene, per effetto del sistema normativo dell'imposta sul valore aggiunto, un importo creditorio, sulla base dei presupposti dettati, in particolare, dall'art. 19 del DPR 633/72. Pertanto, l'azione processuale in questione non è dissimile dall'azione con cui si richiede il rimborso dell'IRAP, ovvero si impugna un silenzio-rigetto ovvero ancora si impugna una qualsiasi rigetto di rimborso: il tema ricorrente è un diritto ad un *quantum* economico invocato dall'attore formale, che è dunque in tutti questi casi, attore anche in senso sostanziale, e deve dunque, nel processo tributario, rispettare il fondamentale principio dettato dall'art. 2697 del c.c.: in siffatte controversie, a ben vedere, l'Amministrazione pretende *ex post* delle maggiori imposte (oggetto della indebita detrazione), che, in realtà, prescindendo dal *nomen iuris* fornito dalla normativa IVA, rappresentano il rimborso di somme (iva assolta sugli acquisti) richieste dal contribuente nella propria liquidazione dell'imposta sul valore aggiunto e dunque, conseguentemente, è il soggetto Iva ad invocare nel processo, il diritto (*lato sensu*), consistente nel diritto di credito riferito all'Iva detratta.⁴⁶²

⁴⁶¹ Nell'ipotesi di accertamento di un maggior reddito, è l'Amministrazione, manifestando in genere una richiesta impositiva, ad essere l'attore in senso sostanziale e dunque a dover dimostrare il fondamento della propria pretesa, in applicazione del principio civilistico dettato dall'art. 2697 del c.c.

⁴⁶² Tale conclusione sarebbe coerente con l'analoga ipotesi di ricorso contro il diniego del rimborso di imposta, ove è il contribuente a richiedere, nel processo, una sua propria pretesa tributaria, che deve avere una sua prova ed una sua motivazione. Analogamente, in tema di sussistenza del presupposto IRAP, relativo ad attività professionali, consistente, a mente dell'art. 2 del D.Lgs. 446/97, nell'esercizio di una attività "autonomamente organizzata", la insussistenza del

Ne deriva che, nel caso di contestazione del diritto alla detrazione conseguente all'inesistenza delle fatture, il soggetto iva potrebbe assolvere l'onere probatorio secondo i criteri menzionati in tema di *evidence*, presunzioni e rilevante probabilità logica, dimostrando l'esistenza delle operazioni e la conseguente sussistenza del diritto alla detrazione, anche, in ipotesi, prescindendo dalle motivazioni della contestazione dell'Amministrazione:⁴⁶³ da tale angolazione prospettica, emergono evidenti differenze rispetto al tradizionale accertamento di maggiore imposta, ove, di norma, è l'Amministrazione che deve fornire la prova del proprio assunto, in applicazione del principio civilistico dettato dall'art. 2697 c.c..⁴⁶⁴

6. La reazione dell'ordinamento alle frodi intracomunitarie: 1) Il diniego del diritto di detrazione

Nell'ipotesi di frode intracomunitaria, l'azione dell'amministrazione finanziaria nei confronti del soggetto "interposto" è sostanzialmente inutile, quantomeno in ordine al tentativo di recupero dell'imposta, atteso che tale soggetto esiste solo cartolarmente, ma è privo di una sua propria solvibilità; in tale situazione, certamente patologica, non potrà ritenersi utile la soluzione tradizionalmente prevista dal legislatore, consistente nella riscossione coattiva dell'imposta non

citato presupposto, deve essere dimostrata dal contribuente: egli è dunque, nel caso in esame, attore in senso sostanziale

⁴⁶³ Trattandosi di una valutazione di assetti probatori, non è peregrino immaginare che il soggetto passivo produca una costruzione probatoria fondata su elementi di prova in tutto o in parte diversi rispetto a quelli adottati dall'amministrazione: come evidenziato da COGLIANDRO, *L'onere della prova delle operazioni inesistenti*, in *Fiscalitax*, n. 9/2009, sembra che nella fattispecie in esame, più che nella tradizionale ipotesi di "*provocatio ad opponendum*", ci troviamo di fronte ad una "*provocatio ad opponendum*" ovvero "*provocatio ad probandum*", potendo il ricorrente scegliere se contestare la validità della ricostruzione probatoria dell'Amministrazione finanziaria (contestazione delle motivazioni e delle prove), ovvero dimostrare la reale esistenza delle operazioni (produzione di prova valida), ovvero ancora cumulare i due tipi di difesa.

⁴⁶⁴ In tema detrazione Iva, il ricorrente, attore in senso formale, appare esserlo anche in senso sostanziale, in considerazione del fatto che l'imposta detraibile, e dunque il *petitum* è rappresentato da un diritto di credito invocato dal soggetto passivo di imposta, e deve conseguentemente soggiacere all'onere dettato dall'art. 2697 del c.c.

versata sulle vendite, pure sostenuta in dottrina.⁴⁶⁵ L'operazione in esame, che nel diritto nazionale costituisce una fattispecie penalmente rilevante (segnatamente per effetto dell'art. 1, lett. a) del D.lgs. 74/2000) sarà comunque diretta verso entrambe le parti dell'operazione in quanto la reazione dell'ordinamento nazionale comporterà, limitatamente al profilo fiscale, la duplice conseguenza della richiesta dell'Iva all'emittente le fatture false (che, per quanto appena evidenziato, verosimilmente non andrà mai a buon fine, in quanto diretta verso una persona fisica in genere nullatenente ovvero verso una società esistente solo cartolarmente) ai sensi dell'art. 21, comma 7 del DPR 633/72, conseguente all'emissione formale della fattura, e dall'altro lato, in capo al ricevente (interponente), l'indetraibilità dell'Iva relativa, in quanto le operazioni esplicitate documentalmente in realtà non sono mai state effettuate.

La norma nazionale che disciplina la detrazione (art. 19 del DPR 633/72), accorda la detrazione per le operazioni "effettuate" e dunque effettivamente poste in essere.

Pertanto, sulla base del dettato normativo, la detrazione dovrebbe essere preclusa per difetto del requisito dell'inerenza, ovvero dell'afferenza, ovvero ancora del mancato utilizzo per operazioni imponibili, ovvero soggette ad imposta: è evidente che l'Iva (non) assolta per operazioni inesistenti è indetraibile perchè non sussiste alcuno di questi requisiti prescritti dalla norma generale in tema di detrazione.

Nel caso di frode, in linea di massima e salvo ipotesi eccezionali (ad esempio, partecipazione inevitabilmente inconsapevole del soggetto passivo, usando l'ordinaria diligenza), l'indetraibilità dell'Iva sugli acquisti deve essere affermata, in quanto tale soluzione è coerente rispetto al principio di neutralità, anzi ne consente la realizzazione, allorché si consideri che, nelle fattispecie in esame, l'imposta che si pretende di detrarre è relativa ad una operazione (quella tra l'interponente e l'interposto) inesistente. Consentirne la detrazione, dunque,

⁴⁶⁵ Cfr, BEGHIN, *Le frodi Iva e il malleabile principio di neutralità del tributo*, in *Corriere tributario*, n. 19/2010, 1513.

determinerebbe un ingiustificato arricchimento in capo all'interponente. E' ben noto, infatti, che le operazioni in esame hanno al contempo finalità di evasione fiscale ma anche di concorrenza sleale, in quanto consentono di "scontare" l'Iva e di proporre dunque i prodotti sul mercato ad un prezzo concorrenziale.

Inoltre, trattandosi nella fattispecie in esame, di una operazione di simulazione, gli effetti che l'ordinamento giuridico dovrebbe ricondurre devono tendere alla neutralizzazione nel negozio giuridico simulato ed all'affermazione di quello dissimulato. Ne può sostenersi che l'introduzione nel *corpus* normativo dell'art. 60-bis del DPR 633/72, il quale prescrive la solidarietà nel versamento dell'imposta tra cedente e cessionario abbia circoscritto l'azione di recupero del fisco alla sola fase della riscossione, rappresentando l'intervento normativo citato un elemento di "rafforzamento" della garanzia del credito tributario. Infine, la preclusione alla detrazione è giustificata dalla insussistenza del presupposto impositivo.

Non si può dunque concludere che il divieto alla detrazione dell'Iva sugli acquisti comprometta la neutralità e costituisca una ipotesi di doppia imposizione: in primo luogo, perché la reazione dell'ordinamento ad una circostanza patologica non può essere la stessa di quella accordata ad una condizione fisiologica, ed in secondo luogo perché non si è certo nell'ipotesi di doppia imposizione: l'iva richiesta per operazioni inesistenti, per effetto dell'art. 21, comma 7 del DPR 633/72, consegue ad un principio di cartolarità e non è richiesta a titolo impositivo ma con una funzione di sanzione impropria, inoltre, nella gran parte delle ipotesi giuridicamente riscontrabili, non ha una funzione concreta, essendo relativa a c.d. "cartiere" cioè società che non garantiscono alcuna ipotesi di riscossione, rappresentando dunque un vero e proprio deterrente solo nei confronti di soggetti effettivamente esistenti.

Ai fini del ristoro dell'erario, peraltro, sarebbe del tutto inutile pretendere il versamento dal soggetto inesistente, d'altro canto questo è proprio l'obiettivo della frode e cioè spostare l'adempimento fiscale dal soggetto che lo doveva eseguire (versamento dell'imposta sugli acquisti dell'interponente) al soggetto

inesistente o di comodo (versamento all'erario dell'imposta sulle vendite da parte dell'interposto che non viene ovviamente eseguito).

Ed infatti la Corte ha affermato che il contribuente non può invocare il diritto di detrarre l'Iva, in forza del principio di neutralità fiscale⁴⁶⁶ sulla base della mera equazione di simmetria tra Iva assolta e Iva detratta, secondo cui il diritto di detrazione a favore del soggetto che detrae a monte (ribaltato) è il reciproco del dovere di versamento al soggetto che addebita a valle (ribaltante),⁴⁶⁷ in quanto il limite strutturale al diritto di detrazione si deve rinvenire nella lettura sistematica dell'insieme delle disposizioni che regolano il tributo.⁴⁶⁸

Il diniego del diritto alla detrazione, quale reazione tipica dell'ordinamento comunitario, si riscontra frequentemente nella giurisprudenza comunitaria; ancora, nella sentenza causa c-146/05 «Collée», l'amministrazione finanziaria tedesca negava il diritto di detrarre dalle fatture l'IVA pagata a monte, in conseguenza dell'accertamento della fittizietà dell'operazione del cessionario, il quale era intervenuto solo cartolarmente. In altra ipotesi di frode all'Iva intracomunitaria, contemplata nel caso «Twoh International» (causa C-184/05) la Corte ha affermato il principio secondo cui nulla impedisce alle autorità tributarie interessate di esigere dal contribuente stesso le prove che esse ritengano necessarie per valutare se debba concedersi o meno la detrazione richiesta.

⁴⁶⁶ Cfr., RIDSDALE M., *Abuse of Rights, Fiscal Neutrality and VAT*, in EC Tax Review, 2005, n. 2, pp. 82-94.

⁴⁶⁷ DOUMA S. - ENGELEN F., *Halifax Plc and Others v Commissioners of Customs & Excise: the Ecj Applies the Abuse of Rights Doctrine in VAT Cases*, in British Tax Review, 2006, pp. 429-440; EDWARDS V. - FARMER P., *Abuse of Law: What is the Value Added of the Tax Dimensions?* In HINNEKENS L. & P. (eds.), *A Vision of Taxes Within and Outside European Borders*, The Netherlands, Kluwer Law International, 2008, pp. 359-368; HARRIS P., *Abus de Droit in the Field of Value Added Taxation*, in British Tax Review, 2003, n. 2, pp. 131-152; CGCE, 21 febbraio 2006, University of Huddersfield, causa C-223/03, par. 52, che richiama CGCE, Halifax, par. 85.

⁴⁶⁸ P. PIAVAVIGNA, *Abuso del diritto e fiscalità nella giurisprudenza comunitaria: un'ipotesi di studio*, in Riv. Dir. Fin. E Sc. Fin., n. 3/2009, p. 407 ss.

7. La reazione dell'ordinamento alle frodi intracomunitarie: 2) Il diniego del "beneficio dell'esenzione"

Nell'esercizio dei loro poteri impositivi, gli Stati membri devono rispettare i principi generali che fanno parte dell'ordinamento giuridico dell'Unione, quali, in particolare, i principi di certezza del diritto e di proporzionalità, nonché di tutela del legittimo affidamento.⁴⁶⁹ Per quanto riguarda, in particolare, il principio di proporzionalità, la Corte ha già statuito che, in ossequio a tale principio, i provvedimenti che gli Stati membri possono adottare non devono tuttavia eccedere quanto è necessario per conseguire gli obiettivi diretti ad assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare le frodi.⁴⁷⁰

Dall'altra parte, dalla giurisprudenza della Corte risulta che, per usufruire dell'esenzione prevista dall'art. 28-quater, parte A, lettera a), comma 1, della VI Direttiva, il fornitore di beni deve produrre la prova che sono soddisfatte le condizioni previste per l'applicazione di tale disposizione, comprese quelle imposte dagli Stati membri per assicurare una corretta e semplice applicazione delle esenzioni e prevenire ogni possibile frode, evasione fiscale o abuso.⁴⁷¹

Nell'ipotesi in cui il contribuente ha fatto valere il suo diritto all'esenzione dall'Iva in circostanze in cui i beni ceduti hanno effettivamente lasciato il territorio dello stato intracomunitario di partenza, ma le fatture e le dichiarazioni che egli ha fornito all'amministrazione tributaria quali prove delle operazioni intracomunitarie erano volontariamente viziate da inesattezza materiale, lo stesso ha nascosto l'identità dei reali acquirenti, per consentire a questi ultimi di eludere il pagamento dell'Iva dovuta per l'acquisto intracomunitario effettuato in un altro Stato membro.

⁴⁶⁹ In tal senso, sentenze 18 dicembre 1997, cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, Molenheide e a., punto 48; 11 maggio 2006, causa C-384/04, Federation of Technological Industries e a., punti 29 e 30, nonché 21 febbraio 2008, causa C-271/06, Netto Supermarkt, punto 18.

⁴⁷⁰ Sentenza 29 luglio 2010, causa C-188/09, Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, punto 26.

⁴⁷¹ Sentenza Twoh International, citata, punto 26.

In tali circostanze, la presentazione di false fatture o di false dichiarazioni, alla pari di qualsiasi altra alterazione di prove, è idonea ad impedire la riscossione dell'importo esatto dell'imposta e, pertanto, è atta a compromettere il buon funzionamento del sistema comune dell'Iva. Secondo la Corte, comportamenti di questo genere rivestono una gravità ancora maggiore se commessi nel contesto del regime transitorio di tassazione delle operazioni intracomunitarie che si fonda sulle prove fornite dai soggetti passivi.

Pertanto, la Corte ha evidenziato che il diritto dell'Unione non impedisce agli Stati membri di considerare l'emissione di fatture irregolari alla stregua di una frode fiscale e di negare l'esenzione in una siffatta ipotesi.⁴⁷² Il diniego del beneficio dell'esenzione costituisce dunque una reazione dell'ordinamento comunitario riconosciuta dalla Corte di Giustizia.⁴⁷³

Il diniego all'esenzione (nel citato senso riferito alle c.d. operazioni intracomunitarie) in caso di inosservanza di un obbligo previsto dal diritto nazionale, nella specie l'obbligo di identificare l'acquirente destinatario della cessione intracomunitaria, dispiega infatti un effetto deterrente finalizzato a garantire che detto obbligo sia effettivo e consenta di prevenire frodi ed evasioni fiscali.⁴⁷⁴

Tuttavia, in casi particolari in cui siano presenti valide ragioni per ritenere che l'acquisto intracomunitario corrispondente alla cessione in esame, nonostante la reciproca assistenza e la cooperazione amministrativa tra le autorità tributarie degli Stati membri coinvolti, possa sfuggire al pagamento dell'Iva nello Stato membro di destinazione, lo Stato membro di partenza è tenuto, in linea di

⁴⁷² In questo senso, sentenza *Schmeink & Cofreth e Strobel*, citata, punto 62, nonché ordinanza 3 marzo 2004, causa C-395/02, *Transport Service*, punto 30.

⁴⁷³ In tal senso, la Corte si è espressa anche nella sentenza del 7 dicembre 2010 sulla causa C-285/09, affermando che uno Stato membro può negare il beneficio dell'esenzione (nel senso tecnico europeo) ai sensi dell'art. 28-quater, parte A, lettera a), della VI Direttiva, nell'ipotesi in cui è stata effettivamente realizzata la cessione di un bene verso un altro Stato membro ma, in occasione di tale cessione, il fornitore ha nascosto l'identità del vero acquirente per consentirgli di eludere il pagamento dell'Iva dovuta per il corrispondente acquisto intracomunitario.

⁴⁷⁴ Cfr, in ordine alla fattispecie relativa alla ritenuta di una parte dell'Iva detraibile, sentenza *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski*, citata, punto 28.

massima, a negare l'esenzione a favore del fornitore di beni e ad obbligare quest'ultimo ad assolvere l'imposta a posteriori, onde evitare che l'operazione in questione sfugga a qualsiasi imposizione fiscale. Infatti, in conformità al principio fondamentale inerente al sistema comune Iva, tale imposta si applica a qualsiasi operazione di produzione o di distribuzione, detratta l'Iva gravante direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo.⁴⁷⁵

8. Il principio di neutralità fiscale quale criterio fondamentale di applicazione della normativa sostanziale e procedimentale

Il principio di neutralità fiscale, costituisce il più importante principio, rivestendo un carattere sostanziale, oltre che procedimentale, ed interviene generalmente nelle ipotesi di frodi intracomunitarie; la Corte ha osservato nel caso *Teleos* che tale principio osta, in particolare, a che prestazioni analoghe, che si trovano quindi in concorrenza tra di loro, siano trattate in maniera diversa sotto il profilo dell'IVA.⁴⁷⁶ Pertanto, se i fornitori fossero tenuti ad assolvere essi stessi l'IVA a posteriori, il suddetto principio non sarebbe rispettato, poiché sui fornitori che effettuano le operazioni all'interno del paese non grava mai l'imposta a monte, trattandosi di un'imposta indiretta sui consumi. Conseguentemente, i soggetti passivi che effettuino un'operazione intracomunitaria, in siffatte condizioni, si troverebbero in una posizione meno vantaggiosa rispetto ai soggetti passivi che effettuino un'operazione interna (v. in tal senso quanto al diritto a detrazione, citata sentenza *Eurodental*, punto 47). Secondo la giurisprudenza della Corte, la lotta contro ogni possibile frode, evasione ed abuso è un obiettivo riconosciuto e

⁴⁷⁵ Cfr, ordinanza *Transport Service*, citata, punti 20 e 21; sentenze *Optigen e a.*, punto 54, nonché Sent. 27 settembre 2007, C-146/05, *Collée*. Sul diritto a detrazione si vedano pure le sentenze Corte Giust. 8 maggio 2008, *Ecotrade* e sentenza 1 aprile 2004, causa C-90-02 *Bockemul*.

⁴⁷⁶ Sentenza 7 dicembre 2006, causa C-240/05, *Eurodental*, punto 46.

promosso dalla sesta direttiva,⁴⁷⁷ il quale può giustificare, a determinate condizioni, l'esistenza di restrizioni alla libera circolazione delle merci. Ciò premesso, tale obiettivo deve anche essere preservato, e dunque è importante assicurare, come osservato dalla Corte nel caso *Teleos*, che la situazione degli operatori economici non sia meno favorevole di quella esistente prima dell'abolizione dei controlli alle frontiere tra gli Stati membri, poiché un risultato siffatto andrebbe contro la finalità del mercato interno, volta a facilitare gli scambi fra questi ultimi. In seguito all'introduzione del regime intracomunitario, i soggetti passivi non possono più basarsi sui documenti rilasciati dalle autorità doganali, la prova di una cessione e di un acquisto intracomunitari dev'essere fornita con altri mezzi. Se è vero che il regime degli scambi intracomunitari è divenuto più aperto alla frode, ciò non toglie che i requisiti probatori stabiliti dagli Stati membri devono rispettare le libertà fondamentali istituite dal Trattato CE quale, segnatamente, la libera circolazione delle merci. In proposito, l'art. 22, n. 8, della Sesta direttiva, prevede che gli Stati membri hanno la facoltà di stabilire gli obblighi che essi riterrebbero necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e ad evitare le frodi senza che gli stessi possano dar luogo, negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera. Ed inoltre il principio di neutralità fiscale esige che l'esenzione dall'IVA sia accordata se i requisiti sostanziali sono soddisfatti, anche se certi requisiti formali sono stati omessi da parte dei soggetti passivi, a meno che la violazione dei requisiti formali pregiudichi la dimostrazione certa che i requisiti sostanziali sono stati soddisfatti; conseguentemente, secondo la Corte nel caso *Colleè*, una corretta interpretazione dell'art. 28 quater, punto A, lett. a), primo comma, della Sesta direttiva 77/388/CEE, non consente all'amministrazione tributaria di uno Stato membro di rifiutare di esentare dall'imposta sul valore aggiunto una cessione intracomunitaria, che è effettivamente avvenuta, per la sola ragione che la prova

⁴⁷⁷ Sentenza 27 settembre 2007, causa C-409/04, *Teleos* e altri; sentenza 29 aprile 2004, cause riunite C-487/01 e C-7/02, *Gemeente Leusden e Holin Groep*, punto 76, e citata sentenza *Kittel e Recolta Recycling*, punto 54.

di tale cessione non è stata prodotta nei termini. Il principio della certezza del diritto, come osservato dalla Corte nel caso *Colleè*, fa parte dell'ordinamento giuridico comunitario e deve essere rispettato dagli Stati membri nell'esercizio dei poteri che conferiscono loro le direttive comunitarie.⁴⁷⁸ Nel caso *Colleè* la Corte ha affermato che, al fine di stabilire se l'esenzione dell'IVA possa essere subordinata alla buona fede del soggetto passivo, è necessario verificare l'esistenza di un rischio di perdite di entrate fiscali per lo Stato membro in questione. Tuttavia, come precisato ai punti 60 e 63 della sentenza *Schmeink & Cofreth e Strobel*, quando colui che ha emesso la fattura ha, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdite di entrate fiscali, l'imposta indebitamente fatturata può essere regolarizzata, senza che la regolarizzazione possa essere subordinata alla buona fede di colui che ha emesso la suddetta fattura.⁴⁷⁹ Le stesse regole si applicano anche nel caso di regolarizzazione della contabilità al fine di ottenere l'esenzione di una cessione intracomunitaria. È quindi compito del giudice nazionale verificare se, tenuto conto di tutte le circostanze pertinenti alla controversia pendente dinanzi ad esso, il ritardo nel fornire la prova contabile potesse causare una perdita di entrate fiscali o compromettere la riscossione dell'IVA. A tal proposito, occorre constatare che non può essere considerata una perdita di entrate fiscali la mancata percezione dell'IVA relativa ad una cessione intracomunitaria che, in un primo momento, era stata erroneamente qualificata quale cessione effettuata all'interno del paese in via di principio soggetta a IVA. Infatti, in conformità al principio di territorialità, entrate del genere appartengono allo Stato membro in cui ha luogo il consumo finale. In applicazione di tale principio, la Corte ha risolto la questione sul caso *Colleè* affermando che l'aver fatto ricorso ad un intermediario al fine di percepire commissioni contrattuali non può essere assimilata ad un'operazione inficiata da frode fiscale né ad un uso abusivo delle norme comunitarie, qualora sia appurato

⁴⁷⁸ In tal senso, anche la sentenza 11 marzo 2006, causa C-384/04, *Federation of Technological Industries e a.*, punto 29.

⁴⁷⁹ In tal senso, sentenza 6 novembre 2003, cause riunite da C-78/02 a C-80/02, *Karageorgou e a.*, punto 50

che un'operazione del genere non è stata effettuata per ottenere un indebito vantaggio fiscale. Nell'esaminare il diritto all'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto di una cessione di tal genere, il giudice del rinvio deve prendere in considerazione il fatto che il soggetto passivo ha in un primo momento consapevolmente occultato l'esistenza di una cessione intracomunitaria soltanto se esiste un rischio di perdite di entrate fiscali e se tale rischio non è stato completamente eliminato dal soggetto passivo. Spetta inoltre al giudice nazionale verificare se l'occultamento di un'operazione intracomunitaria e il ritardo che ne deriva nella regolarizzazione delle relative scritture contabili non siano inficiati da frode all'IVA.

9. L'applicazione dei principi comunitari di carattere procedimentale: il principio di proporzionalità

Dalla costante giurisprudenza della Corte emerge il richiamo al principio di proporzionalità⁴⁸⁰ dettato dall'art. 22, n. 8, della Sesta direttiva⁴⁸¹ secondo cui i provvedimenti che gli Stati membri possono adottare per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare frodi non devono eccedere quanto è necessario a tal fine:⁴⁸² tali provvedimenti non possono quindi essere utilizzati in modo tale da mettere in discussione la neutralità dell'imposta, che costituisce un principio

⁴⁸⁰ Sulla proporzionalità e neutralità quali parametri comunitari nell'esercizio del diritto a detrazione, cfr., C. DE PIETRO, *Reverse Charge e limiti di detrazione Iva*, in *Rass. Trib.*, 3/2008, 892 ss.

⁴⁸¹ Secondo la norma in esame, rubricata "Obblighi nel regime interno", "Fatte salve le disposizioni da adottare ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 4, gli Stati membri hanno la facoltà di stabilire altri obblighi che essi ritengano necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e ad evitare le frodi".

⁴⁸² Cfr., sentenza 21 marzo 2000, cause riunite da C-110/98 a C-147/98, *Gabalfrisa e a.*, punto 52, e ordinanza 3 marzo 2004, causa C-395/02, *Transport Service*, punto 29

fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa comunitaria in materia.⁴⁸³

Il principio di proporzionalità⁴⁸⁴ entra in gioco con particolare enfasi in relazione alle limitazioni del diritto di detrazione; la sua operatività in materia tributaria è stata ribadita dalla Corte,⁴⁸⁵ la quale, in relazione all'art. 18, n. 4 della VI direttiva,⁴⁸⁶ ha affermato che tale disposizione non osta, in linea di principio, alla previsione da parte degli Stati membri di norme che, in ipotesi di frodi fiscali,⁴⁸⁷ o di atti di accertamento comportanti una maggiore imposta, consentano all'amministrazione finanziaria l'adozione di provvedimenti con i quali sospendere, a titolo cautelativo, la restituzione al soggetto passivo dell'eccedenza del credito Iva dal medesimo chiesta a rimborso, limitazioni queste che, tuttavia, non possono "eccedere quanto necessario a tal fine", proprio in applicazione del citato principio di proporzionalità, al quale sono soggetti gli Stati membri e che costituisce un limite "quantitativo" al legittimo intento di preservare il più efficacemente possibile i diritti dell'Erario.

In applicazione del predetto principio, gli Stati membri devono far ricorso a mezzi che, pur consentendo di raggiungere tale obiettivo, arrechino il minor pregiudizio possibile agli scopi e ai principi stabiliti dalla normativa comunitaria e, in particolare, non rimettano sistematicamente in discussione il diritto alla detrazione del tributo che ne costituisce un elemento essenziale.

⁴⁸³ Cfr., sentenze 19 settembre 2000, causa C-454/98, *Schmeink & Cofreth e Strobel*, punto 59, e 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax e a.*, punto 92

⁴⁸⁴ Sul principio di proporzionalità nell'imposta sul valore aggiunto, cfr., MONDINI, *Coerenza fiscale e principio di proporzionalità: crisi del sistema o dell'armonizzazione?*, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 2007, fasc. 3, pt, 2 pp. 52-79.

⁴⁸⁵ Cfr., Sent. 18 dicembre 1997, pronunciata nei procedimenti riuniti C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, in Riv. Dir. Trib., 1998, III, p. 77 e ss., con nota di PISTONE, *Presunzioni assolute, discrezionalità dell'amministrazione finanziaria e principio di proporzionalità in materia tributaria secondo la Corte di Giustizia*, ivi, p. 91 e ss.

⁴⁸⁶ In base al quale, se nel periodo di imposta l'imposta detraibile supera l'ammontare del tributo dovuto, gli Stati membri possono prevedere il rimborso della relativa eccedenza ovvero il suo riporto nel periodo successivo secondo le modalità dagli stessi stabilite.

⁴⁸⁷ Sul tema della frode fiscale nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto, considerata quale fattispecie specifica di particolare intensità e gravità, cfr., FILIPPI, *Il fenomeno dell'elusione fiscale e le "soluzioni" antielusive in materia di imposta sul valore aggiunto*, in AA.VV., "Studi in onore di Victor Uckmar", Padova, 1997, p. 481.

Secondo la giurisprudenza comunitaria compete al giudice nazionale la valutazione, in concreto, della compatibilità delle disposizioni del diritto interno⁴⁸⁸ con il diritto comunitario, sotto il profilo del rispetto del richiamato principio di proporzionalità, che impone al giudice nazionale di disattendere, in applicazione del diritto comunitario, le disposizioni nazionali che vi contrastino, ovvero che ostino ad un controllo giurisdizionale effettivo in termini di sussistenza della sua urgenza e della sua necessità, con riguardo alla possibilità di disporre, in tutte le fasi del procedimento, la revoca totale o parziale del provvedimento non conforme, ovvero la sua sostituzione con altra forma di garanzia meno coercitiva ma comunque idonea a salvaguardare la tutela degli interessi erariali, che potrebbe essere richiesta dallo stesso soggetto passivo.

Il rapporto di mezzo a fine tra l'obiettivo della neutralità e lo strumento della proporzionalità costituisce un elemento di analisi ricorrente nella trattazione delle controversie da parte della Corte di Giustizia; sotto tale profilo sembra di potersi rilevare che le norme procedurali degli Stati membri non possono cagionare un effetto distorsivo nel meccanismo di applicazione dell'Iva; ed infatti, come è stato evidenziato dalla giurisprudenza comunitaria, la neutralità dell'imposta non può venir meno per l'inadempimento di obblighi solo formali quando ricorrano i presupposti oggettivi di applicazione del tributo; emerge dunque il rapporto tra i principi di neutralità e proporzionalità, interdipendenti tra di loro,⁴⁸⁹ ma di cui il primo costituisce, come evidenziato, l'obiettivo finale e prevalente. Con la sentenza *Ecotrade*, in particolare, la Corte ha ribadito che il principio di neutralità esige che il diritto di detrazione dell'Iva assolta a monte sia riconosciuto ancorché taluni obblighi formali siano stati omessi da parte del soggetto passivo: se è vero che le disposizioni comunitarie Iva non vietano agli Stati membri di stabilire

⁴⁸⁸ Nonché dell'interpretazione e dell'applicazione che ne viene fatta dall'amministrazione finanziaria.

⁴⁸⁹ Come ha evidenziato C. DE PIETRO, *op. cit.*, 901, mentre l'Avvocato Generale Sharpston (nelle sue conclusioni sulla causa *Collée*) individua nella neutralità dell'imposta uno dei riferimenti del giudizio di proporzionalità la Corte di Giustizia, nel caso *Ecotrade* conserva neutralità e proporzionalità su due piani distinti, quali parametri cui rapportare l'esercizio del diritto a detrazione.

talune formalità a cui subordinare l'esercizio del diritto di detrazione, tuttavia queste non possono, per un verso, vanificare il diritto alla detrazione e per altro verso, eccedere quanto è necessario per conseguire i citati obiettivi.

Con tale sentenza, dunque, emerge il rapporto tra diritto alla detrazione, neutralità fiscale e principio comunitario di proporzionalità, il quale fonda le proprie radici nell'art. 5, par. 3 del Trattato di Roma, così come esplicitato anche dal Protocollo n. 30 al Trattato medesimo.

In ossequio al citato principio, le misure amministrative o repressive non devono eccedere i limiti di quanto è strettamente necessario per perseguire gli obiettivi del trattato, e conseguentemente le sanzioni non devono essere sproporzionate rispetto alla gravità dell'infrazione. Più in particolare, con la sentenza *Ecotrade*, la Corte ha specificato che “una prassi di rettifica e di accertamento, quale quella di cui alle cause principali, che sanziona l'inosservanza, ad opera del soggetto passivo, degli obblighi contabili e di dichiarazione con un diniego del diritto a detrazione, eccede chiaramente quanto necessario per conseguire l'obiettivo di garantire il corretto adempimento di tali obblighi ai sensi dell'art. 22, n. 7, della sesta direttiva, posto che il diritto comunitario non vieta agli stati membri di irrogare, se del caso, un'ammenda o una sanzione pecuniaria proporzionata alla gravità dell'infrazione, allo scopo di sanzionare l'inosservanza di detti obblighi”.⁴⁹⁰ In tal senso si era espressa anche la Commissione europea, la quale, pur riconoscendo agli Stati membri la possibilità di sanzionare le irregolarità formali, ha evidenziato la necessità di “sanzionare in modo appropriato le irregolarità in questione” ritenendo altresì “che sarebbe oltremodo eccessivo e sproporzionato che lo Stato membro interessato pretenda di arricchirsi indebitamente fondandosi sul mancato compimento di semplici formalità contabili” (punto 33 della sentenza *Ecotrade*).

Analoghi ragionamenti si riscontrano nella sentenza *Nidera*, ove la Corte ha ulteriormente osservato che, se è vero che i soggetti passivi hanno anche l'obbligo di dichiarare l'inizio, la variazione e la cessazione delle loro attività,

⁴⁹⁰ Sentenza sez. III, 8 maggio 2008, cause c-95/07 e 96/07, punto 67, *Ecotrade*.

conformemente ai provvedimenti adottati a tal fine dagli Stati membri, e ciò in forza dell'art. 213 della Direttiva n. 2006/112/CE, tale disposizione non autorizza gli Stati membri, in mancanza di tale dichiarazione, a posticipare l'esercizio del diritto alla detrazione sino all'inizio effettivo dello svolgimento abituale delle operazioni imponibili oppure a precludere al soggetto passivo l'esercizio di tale diritto.⁴⁹¹

Inoltre, la Corte ha già dichiarato che i provvedimenti che gli Stati membri possono adottare, in forza dell'art. 273 della Direttiva n. 2006/112/CE, per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare frodi non devono eccedere quanto necessario a tal fine e non devono mettere in discussione la neutralità dell'Iva.⁴⁹²

La limitazione delle misure sanzionatorie non può tuttavia essere oltremodo eccessiva, nel senso che non può spingersi sino ad impedire al diritto tributario comunitario di stabilire misure repressive idonee a garantire il corretto funzionamento del sistema: proprio l'applicazione del principio di proporzionalità, secondo la giurisprudenza comunitaria, come si è visto in precedenza, non osta a che un fornitore, partecipe di una frode, sia obbligato ad assolvere a posteriori l'Iva sulla cessione intracomunitaria che ha effettuato, laddove il suo coinvolgimento nella frode costituisca un elemento determinante da prendere in considerazione in occasione dell'esame della proporzionalità di un provvedimento nazionale, ed in tal caso lo Stato membro di partenza della cessione intracomunitaria, in forza delle competenze che gli spettano in virtù della prima parte di frase dell'art. 28-quater, parte A, della VI Direttiva, può negare il beneficio dell'esenzione per quest'operazione.

⁴⁹¹ Cfr. sentenza 21 marzo 2000, cause riunite da C-110/98 a C-147/98, *Gabalfrisa e a.*, punto 51.

⁴⁹² Cfr., sentenza 27 settembre 2007, causa C-146/05, *Collée*, punto 26, e giurisprudenza ivi citata.

10. I principi generali della buona fede, del legittimo affidamento e della certezza del diritto

Nell'ipotesi di frodi intracomunitarie, entrano in gioco alcuni principi giuridici, sia di carattere generale, come il principio della certezza del diritto, che dovrebbe soccorrere l'operatore economico che agisce in piena buona fede, sia di carattere marcatamente comunitario, come la libera circolazione delle merci, il buon funzionamento del mercato e la neutralità fiscale. Alla stregua dei suddetti principi dovrebbe essere valutata la situazione dell'operatore economico che in buona fede esegua una cessione intracomunitaria senza applicazione dell'Iva, e successivamente venga a conoscenza che l'acquirente abbia commesso una frode e che i beni non abbiano effettivamente lasciato il territorio dello Stato membro di cessione.

Secondo giurisprudenza della Corte, il principio 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,⁴⁹³ con la conseguenza che è necessario (sentenza 27 settembre 2007, causa C-409/04, Teleos e altri), che i soggetti passivi abbiano conoscenza dei loro obblighi fiscali prima di concludere un'operazione.

Secondo la Corte, sarebbe quindi contrario al principio di certezza del diritto che uno Stato membro, il quale ha stabilito i requisiti ai fini dell'applicazione dell'esenzione di una cessione intracomunitaria, fissando in particolare un elenco di documenti da presentare alle autorità competenti, ed ha accettato in un primo tempo i documenti presentati dal fornitore in quanto prove giustificative del diritto all'esenzione, possa successivamente obbligare il fornitore medesimo ad assolvere l'IVA relativa a tale cessione allorché consti che, in ragione di una frode commessa dall'acquirente di cui il fornitore non aveva e non poteva aver

⁴⁹³ Sentenze 15 dicembre 1987, causa 326/85, Paesi Bassi/Commissione, punto 24, e sentenza Halifax e a., punto 72.

conoscenza (ed era dunque in buona fede), i beni in questione non hanno in realtà, lasciato il territorio dello Stato membro di cessione, in quanto obbligare il soggetto passivo a fornire una prova concludente che i beni hanno fisicamente lasciato lo Stato membro di cessione non garantisce la corretta e semplice applicazione delle esenzioni. Al contrario, un obbligo siffatto lo pone in una situazione di incertezza circa la possibilità di applicare l'esenzione sulla sua cessione intracomunitaria o circa la necessità di includere l'IVA nel prezzo di vendita.

La Corte ha così stabilito il principio secondo cui un fornitore, che in buona fede e sulla base di un documento di trasporto, ritenga di aver spedito in un altro Stato europeo la propria merce, non può successivamente essere chiamato dall'Erario del proprio Paese a versare l'Iva su quei prodotti, se poi si scopre che i documenti erano falsi e che l'acquirente intendeva frodare il Fisco.

I principi comunitari, come si vede, sono interdipendenti, emergendo, nel caso richiamato, anche il principio di proporzionalità, conformemente al quale gli Stati membri devono avere ricorso a mezzi che, pur consentendo di raggiungere efficacemente l'obiettivo perseguito dal diritto interno, portino il minor pregiudizio possibile agli obiettivi e ai principi stabiliti dalla normativa comunitaria controversa.

Sotto tale aspetto, la Corte ha osservato nella sentenza *Teleos* che, se l'obiettivo di prevenire la frode fiscale giustifica l'imposizione di severi obblighi in capo al fornitore, va pure rilevato che qualsiasi suddivisione del rischio tra il fornitore e l'amministrazione finanziaria, in seguito ad una frode commessa da un terzo, dev'essere compatibile col principio di proporzionalità. Inoltre, invece di prevenire la frode fiscale, un regime che faccia ricadere l'intera responsabilità del pagamento dell'IVA sul fornitore, indipendentemente dal coinvolgimento o meno di quest'ultimo nella frode, non preserva necessariamente il sistema armonizzato dell'IVA dalla frode e dall'abuso dell'acquirente. Quest'ultimo, se fosse esentato da qualsiasi responsabilità, potrebbe infatti essere indotto a non spedire o a non

trasportare i beni fuori dallo Stato membro di cessione e a non dichiararli ai fini dell'IVA negli Stati membri di destinazione previsti.

Nella causa pronunciata sui procedimenti riuniti C-439/04 e C-440/04 la Corte si è occupata dell'esigenza di tutela del legittimo affidamento del soggetto esercente l'attività economica e della relazione tra tale esigenza con quella di sanzionare i comportamenti atti ad aggirare i divieti posti dalla normativa comunitaria, violandone le finalità originarie.⁴⁹⁴ Nei casi richiamati (*Computime e Recolta*), l'Amministrazione belga aveva negato il diritto alla detrazione dell'Iva in conseguenza della natura fraudolenta della transazione; in particolare, nella causa C-439/04, si muove dalla premessa della partecipazione del soggetto alla frode, mentre nella causa C-440/04 si afferma che si debba prescindere dalla buona fede. Il giudice del rinvio belga rileva che nel diritto interno l'esistenza di un accordo finalizzato alla realizzazione di una frode nei confronti di terzi (nel caso, lo Stato Belga) presenta una causa illecita in quanto viola diritti sanciti da norme imperative, ed è dunque viziato da nullità assoluta. A tal fine è sufficiente che una sola delle parti sia stata partecipe della frode e non è necessario che tutte le parti ne siano state consapevoli. La Corte evidenzia dunque che le "operazioni che non siano di per sé inficiate da frodi all'Iva, costituiscono cessioni di beni effettuate da un soggetto passivo che agisce in quanto tale e un'attività economica ai sensi degli artt. 2-4-5, della VI Direttiva Iva, in quanto soddisfano i criteri obiettivi sui quali sono fondate le dette nozioni, indipendentemente dall'intenzione di un operatore diverso dal soggetto passivo di cui trattasi che intervenga nella medesima catena di cessioni e/o dell'eventuale natura fraudolenta, della quale il detto soggetto passivo non aveva e non poteva avere conoscenza, di un'altra operazione che faceva parte della detta catena di cessioni, precedente o successiva all'operazione realizzata dal detto soggetto passivo". La Corte prosegue sostenendo che il diritto di detrazione per un soggetto passivo che si trovi in una

⁴⁹⁴ Sul tema, cfr. CENTORE, *Problemi aperti: Responsabilità del cessionario nella "frode carosello"*, in "L'Iva" n. 6/2005, pag. 7; id., *L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in tema di frodi Iva*, in Riv. Giur. Trib." m. 10/2006, 84.

siffatta situazione non può essere pregiudicata dalla circostanza, a lui sconosciuta, che una operazione precedente o successiva, nella catena di cessioni, sia inficiata da una frode. Il diritto di detrazione, infatti, che in linea di principio non può essere soggetto a limitazioni, va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato le operazioni effettuate a monte.⁴⁹⁵

In tal modo, dunque, la Corte tutela l'affidamento e la buona fede del soggetto passivo compatibilmente con i principi comunitari, in quanto il sistema dell'Iva garantisce la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo e dai risultati delle dette attività purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'Iva.⁴⁹⁶ Il principio di buona fede può dunque considerarsi un corollario del principio di neutralità.

Inoltre, ai fini della sussistenza del diritto a detrazione, è irrilevante verificare se l'Iva dovuta sulle operazioni di vendita precedenti o successive sia stata versata o meno all'erario.

Specularmente, qualora il soggetto passivo sia consapevole o partecipe della frode, le conclusioni saranno opposte.⁴⁹⁷ Ed infatti, un soggetto passivo che sapeva o avrebbe dovuto sapere che il proprio acquisto si iscriveva in una frode all'Iva a prescindere dal fatto di trarne vantaggio o meno non potrà invocare il diritto a detrazione, che sarà conseguentemente abusivo ovvero fraudolento e dunque contrario sia ai principi Iva che all'impianto normativo comunitario, entrambi aventi tra i propri obiettivi dichiarati la lotta all'evasione ed alla frode fiscale.⁴⁹⁸ Secondo la Corte di Giustizia, dunque, il soggetto che provi di non

⁴⁹⁵ Come evidenziato nelle sentenze 6 luglio 1995, causa C-62/93, BP Soupergaz, punto 18 e 21 marzo 2000, cause riunite C-110/98 – C- 147/98, Gabalfrisa e a., punto 43.

⁴⁹⁶ Cfr., sent. 22 febbraio 2001, causa C-408/98, *Abbey National*, punto 24 e 21 aprile 2005, causa C-25/03, *HE*, punto 70.

⁴⁹⁷ Con riferimento alla mancata spettanza del diritto, in quanto non conseguente a frode, ma al fenomeno del c.d. "abuso del diritto", Cfr. sentenza 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax e a.*, punto 59, e in "Rass. Trib.", n. 3/2006, pag. 1016.

⁴⁹⁸ Nella sentenza in esame è stato affermato che: "Qualora una cessione sia operata nei confronti di un soggetto passivo che non sapeva e non avrebbe potuto sapere che l'operazione interessata si iscriveva in una frode commessa dal venditore, l'art. 17 della sesta direttiva 77/388 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, come modificata dalla direttiva 95/77, deve essere interpretato nel senso che osta ad una norma di

essere stato partecipe, né consapevole, dell'esistenza di una catena fraudolenta non deve essere ingiustificatamente penalizzato, in ossequio ai principi della certezza dei rapporti giuridici. La Corte tuttavia poneva un limite, rappresentato dal fatto che la buona fede, da sola, non è sufficiente a conservare il diritto a detrazione, ma è ulteriormente necessario che insista, in capo al soggetto passivo d'imposta, l'ordinaria diligenza, in quanto qualora risulti acclarato, alla luce degli elementi oggettivi, che la cessione è stata effettuata nei confronti di un soggetto passivo che sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare, con il proprio acquisto, ad un'operazione che si iscriveva in una frode all'imposta sul valore aggiunto, spetta al giudice nazionale negare al detto soggetto passivo il beneficio del diritto alla detrazione. La buona fede in esame, deve dunque essere assistita da una diligenza ordinaria, in buona sostanza l'operatore economico deve adottare tutte le misure al fine di assicurarsi che le proprie operazioni non facciano parte di una frode, dovendo poter logicamente fare affidamento sulla presunzione di liceità di tali operazioni senza rischiare di perdere il proprio diritto alla detrazione dell'Iva pagata a monte.⁴⁹⁹

Dalla pronuncia della Corte in esame, emerge un bilanciamento di valori tra la tutela del legittimo affidamento e della buona fede del soggetto inconsapevolmente coinvolto in una frode, da un lato, e della necessità di colpire condotte abusive ovvero fraudolente. Sulla base delle considerazioni *de quibus*, la perdita del diritto a detrazione deve essere negata quando il soggetto passivo sia consapevolmente partecipe della frode, consapevolezza che deve ritenersi sussistente in senso soggettivo, ma anche in senso oggettivo, quando, usando l'ordinaria diligenza, il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che il proprio acquisto si iscriveva in una frode all'Iva, ad esempio adottando tutte le

diritto nazionale secondo cui l'annullamento del contratto di vendita – per effetto di una disposizione di diritto civile che sanziona tale contratto con la nullità assoluta in quanto contrario all'ordine pubblico per una causa illecita perseguita dall'alienante – comporta per il detto soggetto passivo la perdita del diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto”.

⁴⁹⁹ Cfr., sentenza 11 maggio 2006, causa C-384/04, *Federation of Technological Industries*, punto 33.

misure ragionevoli in suo potere al fine di assicurarsi che la cessione intracomunitaria effettuata non lo conducesse a partecipare ad una frode siffatta. Nella sentenza della Corte, dunque, il diritto a detrazione quale meccanismo fondamentale del sistema Iva, deve essere salvaguardato laddove sia meritevole di tutela il legittimo affidamento dell'operatore economico ed il principio di certezza del diritto anche qualora, in ipotesi, ciò comporti un pregiudizio per l'erario che non incassi l'imposta corrispondente a quella detratta.⁵⁰⁰ Questo danno, definito altresì come "indebito impoverimento",⁵⁰¹ è, di norma, difficilmente recuperabile nei confronti dell'emittente la fattura "falsa" in quanto tale soggetto (simulato fornitore) dovrebbe agire, nell'ipotesi fisiologica, quale "collettore d'imposta"⁵⁰² per conto dello Stato e nell'interesse dell'erario;⁵⁰³ tale veste assiste il fornitore nei rapporti tra soggetti Iva ma anche nell'ipotesi in cui l'imposta, in quanto imposta sul consumo, grava sul consumatore finale.⁵⁰⁴ Cosicché, il disconoscimento del diritto di detrazione attraverso il recupero dell'imposta nella sfera del cliente (anche nell'ipotesi di buona fede), che non sarebbe legittimo, sulla base dell'impostazione garantista dei principi della certezza del diritto e del legittimo affidamento, come evidenziati dalla Corte di Giustizia, diviene uno mezzo finalizzato ad arginare il mancato versamento dell'imposta a monte, da parte del soggetto che sarebbe tenuto al versamento dell'imposta (simulato cedente/prestatore).⁵⁰⁵ Il pensiero della Corte trova pure fondamento nella

⁵⁰⁰ Per una analisi della sentenza richiamata, cfr., M. CARDILLO, *Frodi Iva e certezza del diritto*, in *Rass. Trib.*, n. 1/2008, pagg. 246-260.

⁵⁰¹ Cfr. conclusioni dell'Avvocato Generale 8 giugno 2006, causa C-35/05, nel caso "Reemtsma Cigaretten Fabriken".

⁵⁰² Qualità accordata anche nell'analisi belga, cfr., *Commentaire Général et contacts avec l'administration*, Kluwer, 5, poiché solo il consumatore finale, di norma, non dovrebbe avere diritto a deduzione e dunque subire il peso dell'imposta.

⁵⁰³ Sentenza 20 ottobre 1993, causa C-10/92, "Balocchi", punto 25.

⁵⁰⁴ Cfr., Corte di Giustizia UE, sentenza 21 febbraio 2008, C-271/06, "Nettosupermarket", punto 21 sentenza 3 ottobre 2006, causa C-475/03, "Banca popolare di Cremona", punti 22 e 28.

⁵⁰⁵ Sull'argomento, cfr., CENTORE, *Diritto di detrazione e debenza dell'Iva*, in *Corriere Tributario*, n. 14/2008, 1127-1128, il quale ha altresì evidenziato che "Non è sbagliato domandarsi se sia rispettato il concetto secondo cui "nell'esercizio dei poteri che le direttive comunitarie conferiscono agli Stati membri, questi devono rispettare i principi generali del diritto che fanno parte dell'ordinamento giuridico comunitario, quali, in particolare, i principi di certezza del diritto e di proporzionalità, nonché di tutela del legittimo affidamento (v., in tal senso, sentenze 18

circostanza secondo cui nelle frodi Iva di norma esiste un rapporto tra simulato cedente/prestatore e cessionario/utilizzatore in base al quale il secondo detrae un'imposta non versata dal primo in virtù di una circostanza tutt'altro che eventuale o casuale, ma predeterminata e preconcordata, e per la quale il secondo versa al primo un compenso per l'opera prestata.⁵⁰⁶

Nel caso Teleos ed in altri precedenti giurisprudenziali la Corte ha anche affermato che non sarebbe contrario al diritto comunitario esigere che il fornitore adotti tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che l'operazione effettuata non lo conduca a partecipare ad una frode fiscale.⁵⁰⁷ Pertanto le circostanze che il fornitore abbia agito in buona fede, che abbia adottato tutte le misure ragionevoli in suo potere e che è esclusa la sua partecipazione ad una frode costituiscono elementi importanti per determinare la possibilità di obbligare tale fornitore ad assolvere l'IVA a posteriori. Viceversa, qualora il fornitore abbia adempiuto ai suoi obblighi relativi alla prova di una cessione intracomunitaria, laddove l'obbligo contrattuale di spedire o trasportare i beni fuori dallo Stato membro di cessione non sia stato assolto dall'acquirente, quest'ultimo dovrebbe essere considerato debitore dell'IVA in codesto Stato membro, come affermato dalla Corte nel caso Teleos.

La giurisprudenza nazionale (peraltro anche in Italia le posizioni della Corte di Cassazione sono sostanzialmente analoghe) ha tentato di reagire per preservare l'interesse dell'erario, sotto tale aspetto occorre evidenziare che, l'amministrazione finanziaria belga sacrifica l'operatore di buona fede ritenendo che neppure nell'ipotesi di buona fede sussiste il diritto alla detrazione poiché le transazioni fraudolentemente realizzate rappresentano un contratto viziato da

dicembre 1997, cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, "Molenheide e a", punti 45-48; 11 maggio 2006, causa C-384/04, "Federation of Technological Industries e a", punto 29; 14 settembre 2006 cause riunite da C-181/04 a C-183/04, "Elmeka", punto 31"; Sentenza 21 febbraio 2008, C-271/06, Nettosupermarket, punto 18.

⁵⁰⁶ Proprio per tali motivi, nel panorama legislativo italiano, è stato introdotto, relativamente ad alcune operazioni a rischio di frode, l'art. 60Bis del DPR 633/72 che prevede una responsabilità del cessionario in solido con il cedente in ordine al versamento dell'imposta.

⁵⁰⁷ quanto alla frode di tipo «carrousel», cfr., sentenze Federation of Technological Industries e a., punto 33, nonché Kittel e Recolta Recycling, punto 51.

nullità assoluta, poiché sono supportate da una causa illecita; secondo tale posizione, persino l'acquirente di buona fede si vedrebbe rifiutato il diritto alla detrazione dell'imposta, trattandosi di un contratto per il quale l'operazione di vendita è nulla;⁵⁰⁸ tale interpretazione, se da un lato garantisce gli interessi dell'erario, dall'altro mette in crisi il buon funzionamento del commercio e dell'equità.⁵⁰⁹

La *regola iuris* desumibile dalle sentenze della Corte di Giustizia prevede che l'operatore che sapeva o avrebbe dovuto sapere, utilizzando la ordinaria diligenza che partecipava ad una frode, deve essere sanzionato alla stessa maniera dell'operatore fraudolento.⁵¹⁰

11. Il divieto di doppia imposizione e di “non imposizione”

La contrarietà dell'imposta sul valore aggiunto ad ipotesi di doppia imposizione era già stata evidenziata in tempi ben anteriori all'entrata in vigore della Direttiva e segnatamente nel 1954, ove la disciplina venne perfezionata consentendo di portare in deduzione dall'imposta dovuta da ogni produttore non solo quella pagata (in via di rivalsa) per le materie prime incorporate fisicamente nel bene prodotto, ma anche quella afferente le prestazioni di servizi generali, gli utensili, i beni di rapido consumo e gli investimenti; alla cosiddetta *deduzione fisica* (quella dell'imposta per le materie prime incorporate nei prodotti venduti) si aggiunse così la *deduzione finanziaria* (quella dell'imposta relativa ai servizi generali, agli investimenti, agli utensili eccetera).

⁵⁰⁸ Come osserva C. AMAND, «*Les entreprises de bonne foi et les carrousels T.V.A .* », Actualités T.V.A . F.E.B., 20 ottobre 2006, p. 21.

⁵⁰⁹ DE WIT, PERNET in *Les dialogues de la fiscalité*, Bruxelles 2010, p 116.

⁵¹⁰ In tal senso, le sentenze 28 ottobre 1999, causa C-55/98, Vestergaard, punto 26, nonché 3 ottobre 2002, causa C-136/00, Danner, punti 49 e 50 Axel Kittel contro stato Belga e Stato Belga contro Recolta Recycling 6 luglio 2006, causa C-384/04 Federation of Technological Industries 11 maggio 2006.

Ed infatti, fin quando l'imposta fu introdotta in Francia, nel 1936, in sostituzione di un tributo preesistente analogo all'IGE, si trattava di una tassa unica globale sulla produzione, cioè un tributo che colpiva tutti i prodotti in occasione del loro passaggio dalla fase industriale a quella commerciale, restando invece esenti le vendite tra produttori. Poi, nel 1948, soprattutto per esigenze di tesoreria, si anticipò la percezione dell'imposta colpendo il valore del prodotto finito anziché al termine del suo ciclo produttivo, via via che tale ciclo si andava svolgendo, come avviene nel sistema attuale. Il versamento mensile che veniva eseguito dal produttore all'Ufficio fiscale non alterava l'onere finale dell'imposizione, in quanto l'unica differenza con il previgente sistema riguardava la necessaria conclusione del ciclo produttivo per la percezione dell'imposta, non più necessaria in quanto ogni operatore economico, con il sistema del valore aggiunto, anticipava la propria quota di tributo che con il precedente sistema era pagato per intero dall'ultimo produttore.

Tuttavia, ben presto ci si rese conto che, detraendo dal ricavo di ogni produttore unicamente l'ammontare d'imposta da lui sopportata per l'acquisto delle materie prime e dei prodotti realmente incorporati nei beni successivamente venduti, si veniva a porre in essere una duplicazione d'imposta, in quanto il valore degli impianti, dei macchinari degli attrezzi e servizi generali veniva a scontare il tributo due volte: una prima volta, al momento in cui il singolo imprenditore acquistava tali beni e una seconda volta quando vendeva il prodotto nel cui prezzo era incorporato, come quota di ammortamento, una parte del valore dei beni stessi.

Il divieto di doppia imposizione nell'attuale sistema d'imposta sul valore aggiunto, quale corollario del principio di neutralità fiscale, è stato affermato nella giurisprudenza della Corte⁵¹¹ prevalentemente in tema di scambi internazionali, ma anche in relazione alle operazioni interne, con particolare riferimento alla

⁵¹¹ Con la sentenza 25 febbraio 1998, causa 299/86, *Drex*, richiamando la propria costante giurisprudenza, la Corte affermava che "l'applicazione dell'Iva all'importazione non può avere per conseguenza che un prodotto di importazione sia soggetto ad una doppia imposizione perché ciò è in contrasto con l'art. 95 del Trattato".

tematica delle esenzioni. In particolare, con la sentenza Schul,⁵¹² la Corte, sulla base del principio di non discriminazione previsto dall'applicazione dell'art. 95 del Trattato,⁵¹³ aveva affermato il divieto di doppia imposizione in relazione ad operazioni appartenenti al territorio comunitario. Nel caso in esame, infatti, un consumatore finale francese aveva ceduto una imbarcazione ad un residente olandese, e quest'ultimo aveva dovuto corrispondere un'altra volta l'imposta - pagata per effetto dell'importazione, quale autonomo presupposto d'imposta previsto dalla direttiva. La Corte ha ritenuto dunque non dovuta l'imposta in applicazione del principio di non discriminazione, in quanto tale doppia imposizione non si sarebbe verificata se i due soggetti fossero appartenuti al medesimo ordinamento giuridico, peraltro entrambi appartenenti al territorio comunitario.

Con riferimento all'ordinamento nazionale, il divieto di doppia imposizione è stato affermato con particolare enfasi nella rivendita di beni acquistati da soggetti operanti in regime di esenzione: il soggetto esente, che deve applicare l'imposta sulle eventuali operazioni, anche occasionali rispetto all'ordinaria attività imprenditoriale o professionale, diverse da quelle esentate (ad esempio, la cessione di un bene strumentale), finisce con l'applicare l'IVA sulla cessione di beni il cui acquisto, in ipotesi, non aveva comportato alcuna detrazione a causa delle suddette limitazioni.⁵¹⁴

In tali circostanze, la giurisprudenza comunitaria in più occasioni ha affermato che la normativa presenta rimedi, quali la norma dettata dall'art. 13, parte B, lett.

⁵¹² Sentenza 21 maggio 1985, SCHUL II, causa 47/84.

⁵¹³ Sull'applicazione del principio comunitario di non discriminazione, ADONNINO, *Il principio di non discriminazione nei rapporti tributari tra i Paesi membri secondo le norme Cee e la giurisprudenza della Corte di Giustizia delle comunità*, in Riv. Dir. Fin.", 1993, I, pag. 63; FILIPPI, *Mancata esecuzione da parte della Repubblica Italiana di una sentenza della Corte di Giustizia che accerta un inadempimento e riflessioni sul principio di non discriminazione*, in "Dir. Prat. Trib.", 1993, II, pagg. 429 e seguenti.

⁵¹⁴ LUPI, *Le imposte sui redditi, sul valore aggiunto e sui trasferimenti*, Milano, 1991, 294. Tali conclusioni attualmente sono state risolte dopo la sentenza della Corte di Giustizia sulla causa C-45/95, in relazione all'esenzione prevista dall'art. 13, parte B, lett. c) riferita a quegli acquisti, per i quali non era stato possibile operare alcuna detrazione e che vengono successivamente rivenduti, e che secondo la giurisprudenza comunitaria devono essere esentati per evitare una doppia imposizione contraria al principio di neutralità del tributo.

c) della Sesta direttiva, che è proprio finalizzata ad evitare situazioni di doppia imposizione contrarie al principio di neutralità del tributo.⁵¹⁵

Come a più riprese evidenziato dalla Corte, l'esenzione prevista dalla normativa citata si applica alla successiva rivendita di beni, in precedenza acquistati con pagamento dell'Iva, ed utilizzati esclusivamente nell'ambito di una attività esentata; in quanto in tali casi l'imposta sul valore aggiunto versata in occasione dell'acquisto iniziale dei detti beni non ha formato oggetto di un diritto a detrazione, ed è finalizzata ad evitare una doppia imposizione contraria al principio di neutralità del tributo.

L'ipotesi di esenzione in esame, è dunque riferita ai soggetti che hanno utilizzato i beni per compiere attività esenti e conseguentemente non hanno potuto recuperare l'Iva pagata sugli stessi, assolta dunque in via definitiva come un consumatore finale. La successiva rivendita dei detti beni, viene quindi esentata, per evitare di far pagare nuovamente l'imposta da parte del nuovo acquirente, essendosi ormai concluso il ciclo impositivo.

La problematica della doppia imposizione assume dunque particolare rilievo nell'ipotesi delle esenzioni, laddove risultando "non operativo" il principio di neutralità dell'imposta, già si verifica l'assoluzione della stessa da parte di un soggetto passivo non consumatore finale.

Il costante richiamo, nelle sentenze della Corte, alla necessità di evitare situazioni di "doppia imposizione", ovvero di "non imposizione", sembra evidenziare l'esistenza di una portata davvero generale nel sistema Iva;⁵¹⁶ tali obiettivi, in effetti, rappresentano aspetti tributari specificamente applicativi di altri principi comunitari, in particolare il principio di neutralità e di parità di trattamento.

⁵¹⁵ Sentenze del 22 ottobre 2009, C-242/08, *Swiss Re Germany Holding*; causa C-45/95 del 25 giugno 1997, *Commissione/Italia*, ordinanza del 6 luglio 2006 sulle cause riunite C-155/05 e C-18/05, *Salus e Villa Maria Beatrice Hospital*.

⁵¹⁶ GIORGI, *La disciplina Iva delle cessioni di beni destinati esclusivamente allo svolgimento di una attività esentata o esclusi dal diritto a detrazione: esclusioni, esenzioni e divieto di doppia imposizione nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Rassegna tributaria* n. 4/1997, p. 941.

12. Gli effetti impositivi della riqualificazione delle operazioni. 1) La riqualificazione da esente a imponibile

L'attività di accertamento dell'amministrazione finanziaria, in genere, è indirizzata a recuperare a tassazione l'imposta anche rilevando l'esistenza di regimi di favore non spettanti (ad esempio, esenzioni, aliquote agevolate, deduzioni); in tale contesto è necessario eseguire alcune riflessioni sulle peculiarità dell'Iva.

In particolare, laddove le autorità fiscali accertino una maggiore imposta contestando la spettanza del regime di esenzione, richiederanno la stessa al soggetto passivo (in senso formale) che ha indebitamente applicato il regime di esenzione. Una tale conclusione, attese le peculiarità dell'Iva finora descritte, pone evidenti problemi di sistema.

Ed infatti, il soggetto passivo, non ha beneficiato, in termini tributari, dell'esenzione dall'imposta (se non in termini economici, corrispondenti all'applicazione di prezzi di mercato inferiori, in assenza di applicazione dell'iva sul prezzo dei beni e dei servizi), ed inoltre l'imposta accertata, che doveva essere applicata all'operazione, non è stata effettivamente percepita, in quanto il beneficio impositivo era diretto verso il consumatore finale.

Ma vi è di più: il soggetto passivo, avendo operato in regime di esenzione ha pure subito il pregiudizio corrispondente al mancato diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti.

Ne deriva che l'accertamento in capo al soggetto passivo comporterà una ipotesi di doppia imposizione, in quanto questi sarà soggetto due volte al carico impositivo: una prima volta, in occasione dell'acquisto dei beni e servizi per i quali non avrà potuto detrarre la relativa imposta, una seconda volta, in occasione dell'obbligo del versamento dell'imposta sulle operazioni attive accertata dall'Ufficio.

La riqualificazione delle operazioni, da parte delle autorità fiscali, determina dunque una ulteriore ipotesi di doppia imposizione contraria al principio di neutralità del tributo.

Anche per tale motivo, l'esenzione non può essere considerata un "beneficio" in senso soggettivo; conseguentemente la reale portata degli effetti della riqualificazione di un'operazione esente si comprende solo tenendo presente il particolare assetto impositivo che caratterizza il regime di esenzione in particolare, e l'asimmetria tra aspetto giuridico-formale, e aspetto economico-sostanziale caratterizzante l'imposta sul valore aggiunto.

Il disconoscimento del "beneficio" dell'esenzione, dunque sarebbe addirittura vantaggioso per il soggetto passivo, in quanto, riconducendo le operazioni al regime di imponibilità, sarebbe accordato il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti che invece nel primo caso resta a carico del soggetto passivo. Cosicché, prescindendo dalle conseguenze sul piano sanzionatorio (anche in termini di imposta dovuta, che sarà richiesta al soggetto passivo in senso formale e non all'effettivo beneficiario economico (i.e., il consumatore o cessionario), chi perde il beneficio dell'esenzione è proprio quest'ultimo.

Nella fattispecie in esame,⁵¹⁷ infatti, a seguito del disconoscimento del regime di esenzione, il corrispettivo dell'operazione dovrà essere maggiorato dell'Iva; in tal caso resta da chiedersi quale sia il destino dell'imposta assolta sugli acquisti e non detratta in regime di esenzione: il riconoscimento del diritto alla detrazione per gli acquisti eseguiti potrebbe essere invocabile in base ai principi comunitari di neutralità ed effettività.

Gli effetti della diversa qualificazione delle operazioni, al di fuori della procedura di accertamento, sono opposti a quelli tradizionali: a ben vedere, la perdita del "beneficio" dell'esenzione comporta, per il cedente/prestatore, un vantaggio ai fini del carico tributario dell'Iva, corrispondente all'incremento dell'imposta detraibile mentre l'imponibilità in luogo dell'esenzione dell'operazione non comporta alcun

⁵¹⁷ Sull'argomento, cfr., D.E. PHILIPPE, *Le régime T.V.A. de la cession d'un portefeuille de contrats d'assurance*, in *Forum de l'assurance*, février, 2010, Belgique.

aggravio impositivo in capo al cedente/prestatore, in quanto quest'ultimo, applicando l'istituto della rivalsa, addebita l'imposta al cessionario.

L'interesse all'applicazione del regime di esenzione è dunque del consumatore finale ovvero del cessionario operante in regime di esenzione che, analogamente al primo, non può detrarre l'imposta assolta sugli acquisti, restandone definitivamente inciso.

13. Gli effetti impositivi della riqualificazione delle operazioni. 2) La riqualificazione da imponibile ad esente ed il destino dell'imposta assolta

La dicotomia caratterizzante l'Iva, la sua alterità economico-giuridica ed i suoi effetti impositivi coinvolge anche gli operatori fiscali ed infatti, nonostante gli evidenziati effetti in termini impositivi, in genere l'amministrazione finanziaria contesta l'applicazione di un regime di esenzione, in luogo del regime di imponibilità, mutuando tale abitudine dalla logica di tutte le altre imposte, mentre, come si è visto, per il soggetto passivo del tributo è preferibile il regime di imponibilità (sotto il profilo tributario, non sotto il profilo commerciale), rispetto al regime di esenzione. Cosicché, meno frequentemente si riscontra l'operazione di riqualificazione, da parte delle autorità fiscali, dell'operazione da imponibile ad esente, che, in qualche caso, è stata invece oggetto di azioni legali, da parte di soggetti passivi, volte a riconoscere l'erronea applicazione del regime.

Un aspetto da mettere in luce riguarda l'azione di rimborso dell'imposta erroneamente applicata su operazioni che dovevano essere qualificate esenti: la dicotomia tra soggetto giuridico e soggetto economico, e la rilevanza ai fini dei diritti e degli obblighi tributari sull'imposta sul valore aggiunto, potrebbe far ipotizzare la legittimità della predetta azione di rimborso e dell'obbligo di restituzione dell'erario delle somme corrispondenti. Ma una siffatta soluzione, sarebbe contraria al divieto di "non imposizione" poiché in tal modo, il soggetto agente otterrà il rimborso di una imposta assolta solo in senso giuridico, ma non

da lui effettivamente sostenuta, comportando, dunque, un'ipotesi di indebito arricchimento per il soggetto attivo del rapporto tributario, il quale in ogni caso, a differenza di quanto accade per le imposte dirette, non ha assolto l'imposta, ed inoltre, chiedendone il rimborso, dovrebbe restituirla, in teoria, a tutti i soggetti che hanno dovuto subire l'aggravio impositivo ed inoltre dovrebbero restituire l'imposta sugli acquisti perché, in conseguenza della riqualificazione dell'operazione da imponibile ad esente, dovrebbe scontare il relativo regime di indetraibilità.

Sull'argomento si è pronunciata la Suprema Corte, la quale, con la ordinanza n. 18721 del 17 agosto 2010 ha stabilito che la domanda di restituzione dell'Iva applicata a dei compensi ritenuti successivamente esenti richiede la preventiva pronuncia, in via pregiudiziale, dell'Unione Europea. Nel caso in esame, una banca aveva percepito compensi per l'attività di riscossione assoggettandoli ad Iva, mentre l'Agenzia, successivamente (con circolare n. 52/E del 26 febbraio 1999)⁵¹⁸ li aveva qualificati esenti. In seguito al mutato orientamento dell'Amministrazione finanziaria, dunque, i committenti dei predetti servizi avevano richiesto al nuovo concessionario, succeduto alla banca nell'attività di riscossione, di costituirsi in giudizio per indebito arricchimento, ex art. 2033 del c.c., in relazione all'importo dell'Iva corrisposto per lo svolgimento di detta attività. Uno di questi committenti ha dunque ottenuto, da parte del Tribunale, la chiamata in causa della banca e la conseguente sentenza di condanna giudiziale di quest'ultima al rimborso dell'Iva in questione. Di conseguenza, la banca ha presentato un'istanza di rimborso delle somme indebitamente versate a titolo di Iva, e, a seguito del silenzio rifiuto opposto dall'Ufficio, ha presentato ricorso. Nel giudizio per Cassazione la banca ha lamentato la violazione di due principi più volte richiamate nella presente ricerca. Il primo principio, relativo alla capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione, sarebbe violato se l'imposta che la banca dovesse rimborsare al committente delle prestazioni non gli fosse

⁵¹⁸ Analoga circostanza si era verificata per i servizi di vigilanza prestati da privati (ma non dalle imprese) dapprima ritenuti imponibili e successivamente esenti.

rimborsata dall'erario, con una evidente duplicazione dell'onere impositivo, dovendo restituire al committente un'imposta non nelle proprie disponibilità, ma già versata all'erario. Ciò comporterebbe, quale conseguenza, la violazione del secondo principio, relativo alla neutralità dell'Iva, in quanto, non avendo diritto al rimborso, l'imposta sul valore aggiunto non inciderebbe sul consumatore, come previsto dalla normativa comunitaria, ma sul mero esattore, determinando in ultima analisi un indebito arricchimento dell'amministrazione finanziaria a danno del contribuente.

Il diritto al rimborso dell'Iva indebitamente versata, in alternativa alla detrazione consegue all'art. 17, n. 3 della Direttiva 77/388⁵¹⁹ e riveste natura comunitaria anche qualora sia esperita dal cessionario del bene ovvero dal committente del servizio. Come affermato nella sentenza del 15 marzo 2007, in causa C-35/05, Reemtsma Cigaretten Fabriken GmbH il diritto del cessionario o committente al rimborso dell'Iva deve essere esercitato, in via di principio, nei confronti del cedente o del prestatore, salvo che questi siano insolventi, e tale azione, di diritto civile, non contrasterebbe con i principi di effettività, proporzionalità e neutralità dell'imposta, tuttavia, laddove tale azione divenisse impossibile, il cessionario sarebbe legittimato a richiedere il rimborso direttamente all'erario. Nel caso in esame, dunque i committenti avrebbero potuto seguire l'orientamento alternativo che consenta di rivolgersi direttamente all'erario, risolvendo così direttamente la partita ma tale la legittimazione del cessionario al rimborso d'imposta, come osservato in precedenza, assume carattere relativo ed eccezionale.

Ad ogni modo, nel caso in esame un rifiuto del rimborso alla banca che ha restituito l'imposta ai committenti si potrebbe porre in contrasto con i principi di non discriminazione e di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto.⁵²⁰

Nella fattispecie richiamata, dunque, il giudice rimettente rilevava dubbi, nel caso di negazione del diritto al rimborso dell'imposta indebita, sulla compatibilità della disciplina procedurale nazionale con i principi comunitari informatori dell'Iva ed

⁵¹⁹ Corte di Giustizia 10 luglio 2008, C-25/07, Alicja Sosnowska; 10 aprile 2008, C-309/06.

⁵²⁰ Cfr., S. CERATO e M. BANA, in Fisco, n. 34/2010, pp. 5563-5567.

in particolare di neutralità, proporzionalità ed effettività. Peraltro la questione si poneva anche sotto il profilo dei limiti temporali per il rimborso, in considerazione della differenza tra l'azione civile del cessionario/committente nei confronti del cedente/prestatore, soggetta al termine prescrizione ordinario decennale, e l'azione di ripetizione di quest'ultimo, di natura certamente tributaria e soggetta di norma al termine di decadenza biennale⁵²¹ dettato dall'art. 21, comma 2, del D.lgs. 546/92. Un ulteriore profilo riguarda il potenziale contrasto tra giudicato tributario e civile, peraltro già evidenziato dalla Corte di Cassazione nella ordinanza n. 1015 del 19 gennaio 2005, ove la Corte aveva segnalato l'assenza nella normativa e nella prassi nazionale, di adeguati strumenti di soluzione dei predetti conflitti. Potenzialmente, dunque potrebbe risultare impossibile l'esercizio del diritto; in tale ipotesi dovrebbero trovare applicazione i principi di effettività⁵²² e non discriminazione, come riconosciuto nella sentenza Reemtsma, tuttavia l'assenza di uniformità interpretativa ha reso necessario eseguire il rinvio pregiudiziale ai sensi dell'art. 267 del Trattato.⁵²³

⁵²¹ Anche se il *dies a quo* può decorrere in un momento successivo dal momento che il termine decorre dal giorno in cui è stato effettuato il pagamento o, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione.

⁵²² L'applicazione del principio di effettività alla fattispecie del rimborso dell'Iva indebitamente versata, è riconosciuto diffusamente dalla Corte di Giustizia Ce (18 marzo 2010, C-317 e 320, *Alassini*, 21 gennaio 2010, C-472/08, *Asturcom Telecomunicaciones*).

⁵²³ In particolare, il giudice del rinvio ha chiesto di conoscere se “1. I principi di effettività, non discriminazione e neutralità fiscale in materia d'imposta sul valore aggiunto ostino ad una disciplina o prassi nazionale che ricostruiscano il diritto del cessionario/committente al rimborso dell'Iva versata a torto come indebito oggettivo di diritto comune, a differenza di quello esercitato dal debitore principale (cedente o prestatore del servizio), con un limite temporale, per il primo, assai più lungo di quello posto al secondo, così che la domanda del primo, esercitata quando il termine per il secondo è da tempo scaduto, possa dar luogo a condanna al rimborso di quest'ultimo senza che lo stesso possa più chiedere il rimborso all'Amministrazione finanziaria; tutto ciò senza la previsione di alcuno strumento di collegamento, atto a prevenire conflitti o contrasti, tra i procedimenti instaurati o da instaurarsi dinanzi alle diverse giurisdizioni; 2. a prescindere dall'ipotesi precedente, siano compatibili con i già riferiti principi una prassi o giurisprudenza nazionale che consentano l'emaneazione di una sentenza di rimborso a carico del cedente/prestatore del servizio a favore del cessionario/committente, il quale non aveva esercitato l'azione di rimborso dinanzi ad altro giudice nei termini da lui imposti, in affidamento ad una interpretazione giurisprudenziale, seguita dalla prassi amministrativa, secondo cui l'operazione era soggetta ad Iva”.

CONCLUSIONI

1. Il rapporto inscindibile tra diritto nazionale e diritto europeo in tema d'imposta sul valore aggiunto

Al termine dell'indagine, emergono diverse considerazioni.

Una di queste riguarda la necessità di raccordare necessariamente le diverse normative nazionali con quella comunitaria, necessità questa che richiede all'interprete l'ulteriore sforzo di attingere ai principi comunitari ai fini ermeneutici nazionali, in quanto il rapporto tra i sistemi tributari si manifesta non soltanto in termini di norme, ma anche e soprattutto in tema di principi.

Ed infatti, nonostante l'Iva sia un'imposta comunitaria nelle logiche e nei principi, non lo è nell'applicazione, la quale è riferita al profilo nazionale, come si rileva anche dalle numerose disposizioni della direttiva 112/2006 che lascia ampi spazi di discrezionalità agli stati membri in numerose ipotesi normative.

Non bisogna dimenticare, infatti, che si tratta pur sempre di una direttiva, quantunque "self-executive" e pertanto, nella sua applicazione, molto vicina al regolamento.

In tale quadro, il raccordo tra il dato nazionale e quello comunitario è dunque spesso fondamentale, ma richiede, allo stesso tempo, l'applicazione dei principi comunitari, considerando non solo quelli estrapolabili dalla legislazione, 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.

Le interpretazioni della normativa nazionale, dunque devono essere eseguite alla luce dei principi risultanti dal diritto comunitario originario e derivato e dalle sentenze della Corte.

Ed infatti, in considerazione della diversa sistemazione, nel decreto nazionale e nel testo della direttiva, delle medesime categorie concettuali, la difficoltà di risolvere questioni normative deriva spesso dalla mancata chiarezza e dunque uniformità semantica delle definizioni normative (si pensi ai termini imponibilità,

esenzioni, presupposti, esclusione), le quali, se utilizzate impropriamente o applicate sulla base di un significato plurimo⁵²⁴ comportano l'insorgere di interpretazioni disomogenee.

Ne consegue che la classificazione delle categorie concettuali, secondo schemi nazionali che non rispettano gli assi portanti del diritto comunitario possono comportare distorsioni; eventuali dubbi sul meccanismo di funzionamento dell'imposta possono essere risolti attraverso l'interpretazione della direttiva comunitaria ed in base ai principi desumibili dalla giurisprudenza della Corte.

Il D.P.R. 633/72, disciplinante l'imposta sul valore aggiunto in Italia, recepisce le norme inderogabili contenute nelle direttive comunitarie adottando soluzioni specifiche negli spazi di discrezionalità lasciati alle valutazioni dei singoli stati membri.

In considerazione delle differenze esistenti tra iva comunitaria ed Iva nazionale, è opportuno evidenziare che persistono importanti problemi in ordine alle definizioni utilizzate. Ciò si riscontra, ad esempio, in relazione ai beni e servizi destinati all'esportazione, definiti "non imponibili" in conseguenza dell'applicazione del "principio di destinazione", attuato nel diritto positivo interno con la regola della territorialità⁵²⁵ dell'imposta, disciplinata dall'art. 7 del decreto, per la verità una regola molto complessa in tema di prestazioni di servizi. La "non imponibilità" dei beni e servizi esportati viene eseguita attraverso l'esonero da imposta delle cessioni all'esportazione ed eventualmente anche della cessione che l'ha preceduta (art. 8 del decreto), da un lato, e dall'altro lato assicurando all'esportatore il diritto alla detrazione o al rimborso dell'Iva pagata per rivalsa sui beni e servizi da lui acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, anche per la parte riferibile ai beni esportati senza pagamento dell'imposta, come si desume dalle regole dell'art. 19 del decreto.

⁵²⁴ La problematica in esame era già stata sollevata nei primi anni di vigenza dell'imposta da R. PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977, 354.

⁵²⁵ Tali regole sono state peraltro rivisitate, in tema di prestazioni di servizi, con la direttiva n. 2008/8/Ce del 12 febbraio 2008, in vigore dal gennaio 2010.

Le esenzioni concesse dal legislatore sulla base di considerazioni di carattere politico, consentite dal disposto dell'art. 10 n. 3 della II direttiva e dall'art. 6 n. 2 della direttiva stessa, riguardano le operazioni disciplinate dall'art. 10 del dpr 633/72.

Sulla base di quanto evidenziato, l'utilizzo delle richiamate locuzioni richiede la necessità di un chiarimento terminologico, che emerge dal confronto tra la terminologia nazionale e quella comunitaria, in quanto la distinzione delle categorie riferite alle esclusioni, agli esoneri ed alle esenzioni non è fondata sulla base di una netta linea di demarcazione in ordine ai confini semantici di tali locuzioni, posto che, in termini generali, il loro significato è finalizzato ad evidenziare che per una certa operazione l'imposta non è dovuta.

Ciò premesso, il tecnicismo adottato dal legislatore italiano, eseguito con la finalità di adattare le caratteristiche economico-finanziarie dell'imposta alla terminologia giuridica, ha richiesto la demarcazione dei relativi significati e dunque la legge italiana ha contemplato, esplicitamente, le "operazioni imponibili" (art. 1), le operazioni esenti (art. 10), le operazioni "non imponibili" (ultimo comma dell'art. 19 e sesto comma dell'art. 21, in relazione con gli artt. 7,8 e 9).

Inoltre, la dottrina, nel tentativo di classificare le operazioni Iva, dal raccordo tra il dato normativo e l'analisi sistematica, ha rilevato l'esistenza di una quarta categoria, relativa alle "operazioni escluse", ovvero del tutto estranee al campo di applicazione dell'imposta; categoria che trae origine dal fatto che esiste oltretutto, nella legge, una delimitazione generale, soggettiva ed oggettiva, di questo campo di applicazione.

La classificazione nazionale secondo cui i presupposti del tributo sarebbero individuabili nella tripartizione oggettivo, soggettivo e territoriale sarebbe da disattendere alla luce di una visione comunitaria dell'imposta, ove il terzo elemento può considerarsi solo quale mero criterio di localizzazione nazionale dell'operazione, ciò al fine di evitare ambiguità semantiche che consentano la qualificazione di operazioni escluse dall'Iva per quelle prive dell'aspetto

territoriale, rilevanti ai fini della sussistenza o meno del diritto alla detrazione. Ciò rileva anche sotto il profilo della classificazione tra operazioni imponibili, non imponibili ed esenti, ove, sulla base del modello comunitario, la seconda categoria dovrebbe essere trasposta, quantomeno sul piano logico se non su quello normativo, nella terza, la quale, nel sistema comunitario è riferita sia alle operazioni prive del requisito territoriale (con diritto di detrazione) che alle esenzioni derivanti da scelta legislativa (senza diritto di detrazione).

Come si vede, dunque, possono dunque emergere rilevanti difficoltà interpretative in ordine alle conseguenze giuridiche laddove non è chiara e netta l'appartenza all'una o all'altra delle categorie concettuali cui l'operazione appartiene e del conseguente trattamento fiscale, e dunque il testo legislativo necessita di uno sforzo ricostruttivo di sistema.

Più in generale, la questione delle definizioni e della uniformità interpretativa è stata sentita dallo stesso legislatore comunitario in materia d'Iva, che ha emanato la direttiva 112/2006 con il dichiarato obiettivo di realizzare una risistemazione delle disposizioni già dettate dalla direttiva 77/388/CEE. Con la nuova direttiva del 28 novembre 2006, in vigore dal 1 gennaio 2007, non sono infatti state introdotte modifiche sostanziali, ma è stato modificato il formato normativo, passando dai vecchi 53 articoli della Sesta direttiva a 414 nuovi articoli.

2. L'attuale impossibilità di raggiungere una “perfetta imposizione al consumo” e una “perfetta neutralità per l'attività economica”. La ricerca di tali obiettivi

La neutralità fiscale dell'imposta rappresenta 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.

Uno degli elementi che ostacola la neutralità è l'esistenza delle esenzioni che deve essere eliminata o minimizzata, quantomeno in relazione ai suoi effetti distorsivi. Un passo importante in tale direzione è stato l'abolizione dell'esenzione per i servizi di telecomunicazione nel 1993, in quanto tali servizi, utilizzati trasversalmente da tutti nel ciclo economico, accompagnati dalla mancata deduzione dell'Iva sugli acquisti, comportavano l'aggravio dell'Iva a carico delle imprese.⁵²⁶

Inoltre, le regole applicabili agli Enti od organismi pubblici creano differenze importanti nel trattamento Iva di attività simili o identiche in ragione delle caratteristiche soggettive di chi esercita l'attività economica. La diffusione, verificatasi negli Stati membri, di processi di privatizzazione e deregolamentazione di attività originariamente e tradizionalmente prestate dagli organismi pubblici ha incrementato tali differenze. Nuove forme di cooperazione tra autorità pubbliche e settore privato (partnership tra pubblico e privato) hanno interessato numerosi settori, si pensi alle scuole, alla sanità, alla costruzione di strade, di ferrovie, oppure al trattamento dei rifiuti. In tali settori di attività, gli organismi pubblici che operano in regime di esenzione ovvero al di fuori dal campo di applicazione dell'Iva, sono incentivati ad evitare l'outsourcing di attività, in quanto così facendo sarebbero soggetti all'imposta con conseguente incremento del prezzo dei beni o dei servizi venduti. Conseguentemente, l'Iva diventa un fattore che influenza in misura importante le decisioni di spesa e di investimento, perdendo la sua naturale neutralità.

Anche la stessa definizione di attività economica rileva ai fini della relazione tra detrazione e neutralità fiscale; la Corte di Giustizia se ne è interessata in diverse occasioni, in relazione alle prestazioni di servizi realizzati da enti pubblici che potrebbero comportare una distorsione della concorrenza: proprio per tale motivo, l'art. 13 della direttiva 77/388 consente, per le attività poste in essere dagli enti

⁵²⁶ Invece, come è stato evidenziato con riferimento al caso EGN (Corte di Giustizia UE, c-377/08) le prestazioni di servizi di telecomunicazione sono considerate prive del requisito territoriale, e dunque, secondo la definizione nazionale, escluse ma non esenti.

pubblici, di essere assoggettate ad Iva qualora la mancata imposizione possa comportare distorsioni della concorrenza, conseguenti al fatto in un caso e non nell'altro il prezzo dei beni e servizi incorpora l'Iva in virtù del diverso regime.

La Commissione recentemente ha lanciato uno studio sull'impatto economico e sociale dell'Iva nel settore pubblico e delle possibili soluzioni. Una soluzione potrebbe essere quella di inserire tutte le attività degli organismi pubblici tra gli scopi dell'Iva e dunque sviluppare una lista di limitate attività che dovrebbero esserne escluse. Una soluzione alternativa potrebbe essere quella di rendere più chiare e più attuali le condizioni al cospetto delle quali gli organismi pubblici possono essere considerati al di fuori degli scopi dell'Iva.

3. I maggiori problemi connessi al diritto di deduzione

Il diritto di detrarre l'imposta assolta sugli acquisti costituisce un elemento fondamentale per assicurare che l'imposta sia neutrale per il soggetto che esercita l'attività economica.

La misura della deducibilità (nel linguaggio comunitario) o detraibilità dell'Iva rappresenta dunque il fattore chiave, ma altri fattori incidono sul se e sul come l'imposta assolta sugli acquisti può essere dedotta. Per essere completamente neutrale, l'Iva pagata sui beni e servizi impiegati per l'effettuazione di operazioni dell'attività economica deve essere integralmente e completamente deducibile. Non sempre tale obiettivo viene raggiunto, in quanto vi sono limitazioni alla detrazione per beni e servizi impiegati per attività aventi molteplicità di scopi (attività imponibili, attività esenti e attività per scopi extra-economici); inoltre possono verificarsi cambiamenti nella destinazione dell'uso di questi beni. Restrizioni al diritto di detrazione sono altresì necessarie quando i beni acquistati nell'ambito dell'attività economica, vengono poi utilizzati per scopi estranei all'attività stessa, in particolare in relazione al consumo personale, o familiare del

soggetto esercente l'attività. Da qui l'importanza del ruolo dell'inerenza ai fini della detraibilità.

Come evidenziato, le maggiori problematiche che emergono in relazione al corretto funzionamento dell'istituto della detrazione si riscontrano sia in ipotesi normative (segnatamente, le esenzioni), sia in ipotesi di frodi e abusi che vengono prevalentemente perpetrati proprio attraverso la detrazione.

Si dovrebbe infine tentare la puntualizzazione del divieto di detrazione in tutte le ipotesi in cui l'esercizio venga invocato *contra legem* (ad esempio, decadenza, mancanza dei requisiti dell'inerenza e dell'afferenza), sempre nel rispetto dei richiamati principi comunitari, in particolare di neutralità e proporzionalità, ovvero nelle ipotesi di esercizio in *fraudem legis* (operazioni inesistenti, frodi e abuso del diritto).

4. La criticità delle esenzioni dell'Iva in rapporto al principio di neutralità dell'Iva

Le esenzioni sono contrarie al principio di un'imposta generale sui consumi con una base imponibile che sia la più ampia possibile e conseguentemente la persistenza di un elevato numero di ipotesi di esenzione non appare giustificabile.⁵²⁷

In effetti, prescindendo dalle conseguenze dell'istituto in termini di preclusioni del diritto alla detrazione, è già di per sé criticabile il principio della mancata applicazione dell'imposta sull'operazione e, come evidenziato nel documento della Commissione (progetto di Libro Verde sull'Iva) una soluzione potrebbe essere l'ulteriore allargamento delle ipotesi di imponibilità in luogo delle esenzioni, per rendere l'imposta maggiormente efficiente e neutrale e consentire,

⁵²⁷ Comunicazione della Commissione al Consiglio n. 695/2010.

al contempo, una valida alternativa all'incremento delle aliquote fiscali, sostituibile da un allargamento generale della base imponibile.

Come già evidenziato, la direttiva comunitaria distingue al suo interno esenzioni relative a determinate attività di pubblico interesse (ad esempio per ragioni sociali, educative o culturali) e esenzioni per altre attività, rese necessarie da difficoltà tecniche circa le modalità applicative dell'Iva relativa alle transazioni sottostanti (in particolare le ipotesi di esenzione per i servizi finanziari) oppure laddove vi siano interferenze con altre imposte (transazioni relative a proprietà immobiliari). Esiste, secondo il documento della Commissione poc'anzi citato, la necessità di rivedere queste esenzioni, anche in considerazione dei cambiamenti economici e tecnologici.

Questo tipo di approccio rileva con maggiore evidenza per quelle esenzioni che gli Stati membri possono continuare ad applicare in quanto già esistenti alla data del 1 gennaio 1978 ovvero del loro ingresso nell'Unione Europea. Un esempio è rappresentato dal servizio di trasporto passeggeri che può continuare ad essere esente, in ragione del mezzo di trasporto utilizzato. Altre deroghe consentono agli Stati membri di applicare l'Iva su transazioni che potrebbero altrimenti essere esentate. Tali differenziazioni costituiscono un impedimento alla realizzazione di un sistema comune dell'Iva.

Riguardo alle modificazioni proposte per le esenzioni relative ai servizi postali, finanziari e assicurative, il dibattito è attualmente vivace⁵²⁸ e si affianca a quello relativo alle esenzioni per ragioni di pubblico interesse, e ancora più in particolare, se svolte dagli organismi pubblici.

In un impianto impositivo che voglia dirsi simmetrico, non distorsivo e lineare, oltre che rispettoso dei principi di capacità contributiva, uguaglianza e non discriminazione, non rappresenta una tesi isolata quella che sosteniamo secondo cui le esenzioni si conciliano poco e male con l'impianto normativo dell'Iva comunitaria.

⁵²⁸ COM 234(5.5.2003); COM 746 (28.11.2007) .

Ed infatti, sia le esenzioni previste per i beni e servizi “socialmente meritevoli” sia quelle previste per le attività di difficile assoggettamento al tributo in virtù di complessità tecniche, danno luogo a numerose problematiche di ordine giuridico⁵²⁹ che potrebbero essere superate da un progressivo allargamento della base imponibile, attraverso la progressiva abolizione delle esenzioni, od eventualmente attraverso l’applicazione di regimi agevolativi ad aliquota zero, con diritto alla detrazione, al fine di rispettare il principio di neutralità (in senso soggettivo) dell’imposta.

Nella dottrina internazionale si è giunti a sostenere la complessiva erroneità della presenza dell’istituto delle esenzioni nel meccanismo applicativo del tributo⁵³⁰ che emergerebbe anche nell’ipotesi dell’esenzione parziale (con il corrispondente parziale diritto alla detrazione dell’imposta sugli acquisti): l’indetraibilità sarebbe dunque la conseguenza dell’erronea presenza del suddetto istituto applicativo.

L’errore di impianto, nel sistema Iva, imputabile alle esenzioni emerge non soltanto in relazione alla mancata applicazione del tributo (circostanza questa che avrebbe una sua logica finalità agevolativa), ma in misura ancora più importante sotto il profilo della indetraibilità dell’imposta, o meglio dalla relazione tra i due effetti. Ed infatti, la finalità dell’esonero, costituente un’agevolazione a vantaggio del soggetto che dovrebbe essere inciso dal tributo (soggetto passivo in senso economico-sostanziale), a causa della bipolarità o “doppia personalità” del tributo, comporta effetti pregiudizievoli per il soggetto passivo (in senso giuridico-formale) privi di una logica giustificazione.

E’ stato ulteriormente osservato che se l’Iva fosse davvero un’imposta sul consumo neutrale, le esenzioni non dovrebbero esistere. Le motivazioni per l’applicazione dell’esenzione sono tradizionalmente state duplici: da un lato, di consentire di accedere a beni e servizi ritenuti di particolare utilità sociale, senza

⁵²⁹ Per un’analisi del tema, relativamente ai diversi tipi di esenzione, cfr., R. DE LA FERIA, *The EU VAT treatment of insurance and financial services (again) under review*, EC Tax Review 2 (2007), pp. 74-89; R. DE LA FERIA, *The EU VAT Treatment of Public Sector Bodies: Slowly Moving in the Wrong Direction*, Intertax 37 (3), 2009, 148-165.

⁵³⁰ In tal senso, R. DE LA FERIA, *Partial-Exemption Policy in the United Kingdom*, in International VAT Monitor, vol. 21, n. 2-2010, 119-123.

farli gravare del peso dell'Iva, quale imposta sul consumo caratterizzata da un grado di naturale regressività, e l'incremento del consumo di beni e servizi "meritevoli". Dall'altro lato, di evitare difficoltà tecniche e pratiche in relazione a quelle attività cosiddette "di difficile imposizione" quali giochi d'azzardo, transazioni aventi ad oggetto beni immobili, servizi finanziari e assicurativi.

Considerati nel loro complesso, i beni e servizi esenti rappresentano una porzione considerevole della base imponibile complessiva ai fini dell'Iva. Anche considerando le numerose difficoltà a cui le esenzioni danno luogo,⁵³¹ il fatto in sé pone seri interrogativi, non solo dal punto di vista dell'assunta neutralità dell'imposizione, ma anche ai fini del gettito impositivo.

Sotto tale profilo, occorre domandarsi se le esenzioni siano desiderabili o inevitabili. In particolare, l'applicazione delle esenzioni ai beni e servizi di utilità sociale, dovrebbe dipendere dalla risposta a due domande tra loro collegate: in primo luogo, le esenzioni funzionano realmente, e cioè riescono veramente a garantire il raggiungimento dell'esonero del carico impositivo indiretto su quei beni e servizi di particolare utilità sociale e nell'ipotesi di risposta positiva alla prima domanda occorre ulteriormente domandarsi quale sia l'effettivo costo, sia in termini giuridici, sia in termini economici, dell'esistenza dell'istituto.

Anche l'applicazione delle esenzioni all'altra categoria di operazioni, cioè quei servizi di difficile imposizione, dal canto suo, dovrebbe verificare se i costi legali ed economici di queste esenzioni sono significativi e la possibilità di individuare un trattamento impositivo alternativo e più efficiente.⁵³²

⁵³¹ Per un esame delle difficoltà cagionate dai regimi di esenzione, cfr., R. DE LA FERIA, *The EU VAT treatment of insurance and financial services (again) under review*, EC Tax Review 2 (2007), pp. 74-89; inoltre, R. DE LA FERIA, *The EU VAT Treatment of Public Sector Bodies: Slowly Moving in the Wrong Direction*, Intertax 37 (3), 2009, 148-165.

⁵³² In alcune nazioni al di fuori dell'Unione Europea, come il Canada, l'Australia e la Nuova Zelanda, che applicano sistemi Iva c.d. "moderni", sistemi alternativi alle esenzioni già esistono. Per un'analisi di tali sistemi, si veda il contributo di L. EBRILL, M. KEEN, J-P. BODIN, e V. SUMMERS, *The modern VAT* (Washington DC: International Monetary Fund, 2001); inoltre, R. BIRD e P.P. GENDRON, *The VAT in Developing and Transitional Countries*, (Cambridge University Press, 2007).

In alcune nazioni al di fuori dell'Unione Europea, ed in particolare in Australia, Canada e Nuova Zelanda, che applicano i cosiddetti “moderni” sistemi Iva, già esistono realmente alternative al sistema delle esenzioni. Nei sistemi normativi di tali Stati, potrebbero individuarsi elementi utili alle riforme normative ipotizzate dalla Commissione europea.⁵³³

5. I cambiamenti nel sistema Iva auspicabili per migliorare la neutralità e l'equità delle regole di deduzione dell'Iva

L'argomento rappresenta una specifica questione posta all'attenzione degli studiosi dalla Commissione Europea nel documento sul Libro verde Iva (domanda n. 10). Neutralità in senso oggettivo è prevista dallo stesso testo della direttiva comunitaria secondo cui (Settimo considerando della direttiva 112/2006) “Il sistema comune d'IVA dovrebbe portare, anche se le aliquote e le esenzioni non sono completamente armonizzate, ad una neutralità dell'imposta ai fini della concorrenza nel senso che, nel territorio di ciascuno Stato membro, sui beni e sui servizi di uno stesso tipo gravi lo stesso carico fiscale, a prescindere dalla lunghezza del circuito di produzione e di distribuzione”.

E' indubitabile che, nonostante tutte le ricostruzioni teoriche succedutesi nel tempo, si tratti di un'imposta sul consumo e ciò sia per la volontà, in tal senso, da parte del legislatore comunitario, sia in termini di diritto comunitario originario (norme del trattato) che derivato (disciplina dell'imposta).

Ciò premesso, le modalità tecniche di applicazione dell'imposta sono molteplici, e con esse i fenomeni impositivi che non possono essere facilmente ricondotti ad unità.

⁵³³ L'analisi riportata è di R. DE LA FERIA, *Partial-Exemption Policy in the United Kingdom*, in *International VAT Monitor*, n. 2-2010, 123, la quale sottolinea tuttavia che un cambiamento nel sistema fiscale deve essere attentamente valutato per evitare i rischi; al riguardo rimanda a R. DE LA FERIA, M. WALPOLE, “*Options for Taxing Financial Supplies in Value Added Tax: EU VAT and Australian GST Models Compared*”, *International and Comparative Law Quarterly* 58(4), 2009, pp. 897-932.

In questo quadro, il concetto di neutralità dell'Iva non può essere assunto come un assioma inviolabile e matematicamente perfetto, presentando l'imposta fenomeni fisiologici che divergono dal raggiungimento del siffatto obiettivo.

L'obiettivo deve dunque essere considerato in linea tendenziale; sotto questo profilo, la categoria delle esenzioni, intesa nel senso nazionale del termine, sembra necessitare di un aggiornamento, non sembrando di poter classificare una intera categoria giuridica priva del fondamentale diritto alla detrazione.

Ed infatti, sotto il profilo eminentemente economico-finanziario, già nei primi anni di introduzione dell'imposta, si distingueva la differenza di trattamento riservato ai beni strumentali, laddove questi beni potevano essere esentati dall'imposizione ovvero l'imposizione doveva essere evitata solo per le materie prime ed ausiliarie (beni strumentali non durevoli) nonché per le quote di ammortamento dei beni strumentali durevoli. In tale ultima ipotesi, i beni d'investimento sono assoggettati ad imposizione (che risulta, comunque, provvisoria) per la quota che eccede il loro presunto consumo nella produzione durante il ciclo o il periodo di tempo considerato. Ne consegue la legittimità della mancata detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti in relazione a quei beni strumentali i quali, impiegati nel ciclo produttivo, non vengano ad essere consumati nel ciclo produttivo o distributivo.

I limiti alla detrazione possono dunque derivare da scelte strutturali, ed infatti, con il primo modello, ogni impresa paga l'imposta sulla base della differenza tra il valore di tutti i suoi outputs e quello di tutti i suoi inputs con riferimento ad un dato periodo di tempo, senza discriminare in relazione a quella parte di inputs costituita dai beni durevoli di investimento che è destinata ad essere impiegata anche nei periodi o cicli produttivi futuri.

Con il secondo modello, invece, l'impresa determina l'imposta dovuta sulla base della differenza fra il valore di tutti i suoi outputs e il valore di quella sola parte di inputs che si può riferire al ciclo produttivo o al periodo di tempo considerati e dunque in tale ipotesi il valore dei beni durevoli di investimento può essere

compreso nell'input da detrarre nella sola parte riferibile al periodo considerato e dunque, nella misura della quota di ammortamento.

Ne consegue che in tale ipotesi, ove l'impresa ha dovuto pagare l'imposta relativa ai beni di investimento acquistati, subisce un'onere di anticipazione relativo alla quota di imposta corrispondente al valore dei beni di investimento eccedente la quota di ammortamento.

Nel secondo tipo di imposta, dunque viene penalizzato l'acquisto dei beni durevoli d'investimento a causa dell'onere di anticipazione di quell'imposta sì commisurata ad un valore aggiunto effettivamente prodotto, ma che non è trasferibile in avanti fintantoché non esiste un bene finale, destinato al consumo, in cui questo valore venga ad incorporarsi.

La limitazione della deduzione alla sola quota di ammortamento dei beni durevoli, viene giustificata considerando che il valore di siffatti beni, nella parte eccedente l'ammortamento del periodo considerato, configura una spesa estranea al periodo o ciclo produttivo oggetto dell'imposizione e quindi non può essere sottratta al valore della produzione, ai fini dell'imposizione. Tuttavia tale ricostruzione non tiene conto che, assumendo per valida la tesi che considera la spesa per il bene estranea al periodo o ciclo produttivo oggetto dell'imposizione, la spesa stessa non dovrebbe comportare il pagamento di un'imposta e solo in questo caso l'imposta sarebbe neutrale, in quanto, dovendo l'impresa rimborsare interamente l'Iva pagata, che non può essere detratta, rimane un costo a suo carico, quantomeno in termini di anticipazione.

La scelta di un modello o l'altro, dipende dalla volontà di assoggettare ad imposizione tutti i beni prodotti in un certo periodo di tempo ovvero esclusivamente i beni di consumo, conseguentemente esistono due diverse versioni di Iva riconducibili all'uno o l'altro dei due obiettivi citati.⁵³⁴

⁵³⁴ Sul punto, C.S. SHOUP, *Theory and Background of the Value Added Tax*, in "Proceedings of the 48th annual conference on taxation of the National Tax Association" (Sacramento, Cal., 1955). Una classificazione terminologicamente diversa, ma sostanzialmente non contrastante con quella di Shoup, è impiegata dal FORTE (*Il problema della scelta del tipo di imposizione sulle vendite*, relaz. al II convegno di studi sui problemi fiscali della Cee, Milano, 1961), il quale

Sotto il profilo macroeconomico, le due diverse versioni d'imposta si distinguono poiché il primo tipo, definito "tipo consumo", si risolve, da un punto di vista generale, in una tassazione di tutto e soltanto il reddito consumato in un paese, alla stregua di un'imposta monofase applicata nella fase del commercio al dettaglio su tutti i beni di consumo, mentre il secondo tipo, definito "tipo reddito", ha invece come base imponibile tutto il reddito netto prodotto in un paese e quindi in un certo senso può equivalere ad una imposta generale reale (proporzionale e non personalizzata) sul reddito.

Posto che le direttive della Cee hanno scelto la prima versione (Art. 11 della II direttiva) stabilendo, conseguentemente, la completa ed immediata deduzione per i beni di investimento, la finalità indiscutibile di colpire esclusivamente il consumo mal si concilia con i limiti strutturali alla detrazione che incidono sui soggetti esercenti l'attività economica.⁵³⁵

Delle limitazioni flessibili (flat-rate) potrebbero risolvere il problema quando la quota del bene imputabile al consumo privato si di difficile individuazione (si pensi alla detraibilità limitata dell'Iva relativa all'acquisto di autoveicoli, impiegati sia per uso aziendale o professionale, sia per uso personale, ovvero ai carburanti, alle spese ecc.). Occorre altresì rilevare che il diritto di deduzione nasce al momento dell'effettuazione della fornitura, a prescindere dall'avvenuto o meno pagamento da parte del cliente per i beni e servizi, tale sistema può dunque creare un vantaggio in termini di cassa per coloro che pagano in ritardo, mentre il carico impositivo è sopportato dal fornitore del bene o del servizio.

Il sistema dell'Iva per cassa, laddove l'iva è versata dal cedente e detratta dal cessionario solo al momento del pagamento, dunque, sarebbe maggiormente neutrale per tutti in termini di cash flow (neutralità di cassa). Un siffatto sistema limiterebbe anche le perdite dell'Iva cagionate da insolvenze del cliente.

considera come tipo fondamentale di Iva quello che consente la detrazione di tutto l' "input" delle imprese.

⁵³⁵ Sull'argomento e su tale analisi, diffusamente, CIANI, *op. cit.*, 31-33.

L'aspetto finanziario dell'Iva è infatti particolarmente importante, sotto questo profilo, si deve rilevare che gli schemi dei meccanismi di rimborso nei diversi Paesi membri complicano e ritardano la deduzione dell'Iva e compromettono il principio di effettività, sarebbe dunque necessario rivedere tali sistemi.

Infine, è importante nel quadro comunitario garantire il corretto funzionamento del sistema non solo sul piano normativo, ma anche su quello applicativo.

Al riguardo, non può farsi a meno di rilevare la necessità di intensificare l'azione di contrasto all'evasione da parte dell'amministrazione finanziaria, in quanto come si è visto l'istituto della detrazione rappresenta il "cavallo di troia" dell'Iva, determinando l'insorgenza di un profilo creditorio ovvero di disponibilità liquida del tributo nelle mani di un soggetto diverso dall'erario. Ne discende che l'evasione dell'Iva da parte del soggetto passivo è molto più grave di quella delle imposte dirette, in quanto, a differenza di quest'ultimo caso, l'evasore non si limita a trattenere una parte della propria ricchezza sottraendosi al dovere di contribuzione, ma si spinge sino ad appropriarsi di quella parte di tributo già assolta da terzi e destinata all'erario. In luogo del mancato impoverimento, caratteristico dell'evasione delle imposte dirette, si verifica infatti un ingiustificato arricchimento, corrispondente all'indebita appropriazione del tributo, il quale, per quanto si è visto, non ha, nel normale schema teorico dell'Iva, alcuna relazione con la ricchezza del soggetto passivo.

“Il diritto deve permeare la vera natura delle cose, intese nella loro essenza e sostanza, e non essere prigioniero di schemi giuridici formali asettici e che non rispondano a questo principio, la soluzione giuridica deve perseguire due soli obiettivi fondamentali: verità e giustizia”

BIBLIOGRAFIA

ADONNINO, *L'attuazione nell'ordinamento interno della direttiva n. 2002/38/Ce in tema di regime dell'IVA applicabile ai servizi di radiodiffusione e di televisione e a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici*, in Riv. dir. trib. N. 7-8/2004,

ADONNINO, *Il principio di non discriminazione nei rapporti tributari tra Paesi membri secondo le norme Cee e la giurisprudenza della Corte di Giustizia delle comunità*, in Riv. Dir. Fin., 1993,

ADONNINO, *La territorialità dell'Iva*, in Riv. Dir. Fin., 1973, pag. 367 e ss.;

AMAND C., *Les entreprises de bonne foi et les carrousels T.V.A .*, Actualités T.V.A . F.E.B., 20 ottobre 2006, p. 21;

BARANI, *Le frodi fiscali in materia di Iva*, Milano, 1972, p. 6;

BASILAVECCHIA M., *Situazioni creditorie del contribuente ed attuazione del tributo. Dalla detrazione al rimborso nell'imposta sul valore aggiunto*, ed provv., 2000;

BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario)*, in Rass. Trib., 2002, p. 421 e ss.;

BECCARIA, *Valore aggiunto (imposta sul)*, in Noviss. Dig. It., XX, Torino, 1975, p. 487;

BEGHIN, *Le frodi Iva e il malleabile principio di neutralità del tributo*, in Corriere tributario, n. 19/2010.;

BERLIRI, *Le caratteristiche dell'I.V.A. italiana*, in *I.V.A. e gli altri tributi erariali*, maggio-giugno 1972;

BERLIRI, *La TVA francese [...]*, in Giur. Imposte, 1964;

BERLIRI, *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1971, 214;

BERLIRI, *Meditando sulla istituenda imposta sul valore aggiunto*, in "Giurisprudenza delle Imposte", ottobre-dicembre 1967;

BIRD R e GENDRON P.P, *The VAT in Developing and Transitional Countries*, (Cambridge University Press, 2007);

BORIA P., *Diritto tributario europeo*, Milano, 2005;

BOSELLO, *Appunti sulla struttura giuridica dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Rivista dir. fin. sc. Fin.*, 1978, I, p. 420;

BOSELLO, *L'attuazione delle direttive comunitarie in materia d'imposta sul valore aggiunto: l'esperienza italiana*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1997, I, pag. 709;

BOSELLO, *L'imposta sul valore aggiunto. Aspetti giuridici*, Bologna, 1979, pag. 29;

BRACCIONI P., *Capacità contributiva e principi fondamentali dell'ordinamento comunitario*, *Diritto e Pratica Tributaria*, 1989, fasc. V, pag. 1137-1153;

BRACCIONI, *L'efficacia delle direttive comunitarie in materia tributaria*, in *Rass. Trib.*, 1987, I, p. 211 e ss.;

CARDILLO M, *Frodi Iva e certezza del diritto*, in *Rass. Trib.*, n. 1/2008;

CARPENTIERI L., *L'imposta sul valore aggiunto*, in FANTOZZI, corso di diritto tributario, Torino, 2003, pag. 489 ss.;

CENTORE P, *Manuale dell'Iva Europea*, V edizione 2008, Milano;

CENTORE, 1 gennaio 1993. *Guida pratica all'Iva comunitaria*, Milano, 1993;

CENTORE, *Diritto di detrazione e debenza dell'Iva*, in *Corriere Tributario* n. 14/2008;

CENTORE, *Il divieto di comportamenti abusivi si applica anche all'Iva*, in GT – Riv. Giur. Trib., n. 5/2006;

CENTORE, *Il rimborso Iva negato ai soggetti esenti: un tema semplicemente complicato*, in Rivista di giurisprudenza tributaria, 11/2008, 957 ss;

CENTORE, *Problemi aperti: Responsabilità del cessionario nella "frode carosello"*, in "L'Iva" n. 6/2005, pag. 7;

CENTORE, *L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in tema di frodi Iva*, in Riv. Giur. Trib." m. 10/2006, 84;

CESAREO F. *Considerazioni sulla natura e sui presupposti dell'IVA*, in *L'IVA e gli altri tributi erariali*, aprile 1972, p. 441;

CIANI, *L'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto nell'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1975;

COGLIANDRO, *Fatture per operazioni inesistenti. La prova illegittima il rimborso Iva*, in Fiscoggi del 07/01/2010;

COGLIANDRO, *Il diritto alla detrazione per le operazioni passive afferenti ad operazioni attive non territorialmente rilevanti nello Stato membro*, in Riv. Dir. Trib., n. 4/2010, IV, 115-133;

COGLIANDRO, *Le conseguenze di una scelta sbagliata*, in Fiscoggi del 25/01/2007;

COGLIANDRO, *L'onere della prova delle operazioni inesistenti*, in Fiscalitax n. 9/2009;

COMELLI, *Il principio di neutralità dell'Iva nell'ipotesi di effettuazione di operazioni esenti*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1995, II, p. 954;

COMELLI, *Iva nazionale e Iva comunitaria*, Padova, 2000;

COMELLI, *L'Iva quale imposta sul consumo*, nota a sentenza della Corte di Giustizia CE, 29 febbraio 1996, causa C-215/94, in *Riv. Dir. trib.*, 1996;

Commentaire Generale et contacts avec l'administration, Kluwer, 759;

CORDEIRO GUERRA, *L'Iva quale imposta sui consumi*, in *Rass. Trib.*, 2000;

CORRADO, *In caso di cessione d'azienda l'Iva erroneamente addebitata in rivalsa può essere detratta dal cessionario*, in *Riv. Dir. Trib.* 1999, II, p. 971 e ss.;

COSCIANI, *L'Imposta sul valore aggiunto*, cit. pgg. 55 e 70;

COSCIANI, *Problemi fiscali del mercato comune*, Milano, 1958;

CASAS AGUDO D., *Crónica Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, N° 131, 2009, 223-252;

DE' CAPITANI DI VIMERCATE, *VAT/GST and direct taxes: how to distinguish?*, in *Riv. Dir. Fin. sc. Fin.*, n. 2/2008, 297-298;

DE LA FERIA R e WALPOLE M, *Options for Taxing Financial Supplies in Value Added Tax. EU VAT and Australian GST Models Compared*, *International and Comparative Law Quarterly* 58 (4), 2009;

DE LA FERIA, *Partial-Exemption Policy in the United Kingdom*, in *International VAT Monitor* n. 2-2010;

DE LA FERIA, *The EU VAT treatment of insurance and financial services (again) under review*, *EC Tax Review* 2 (2007);

DE LA FERIA, *The EU VAT Treatment of Public Sector Bodies: Slowly Moving in the Wrong Direction*;

DE MITA, *Capacità contributiva*, in *Rass. Trib.*, 1987, I, p. 45 e ss.;

DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2004, 374;

DE PIETRO C., *Reverse Charge e limiti di detrazione Iva*, in *Rass. Trib.*, 3/2008;

SALVINI L., *La detrazione Iva nella Sesta Direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali*, in AA.VV., "Studi in onore di Victor Uckmar", II, Padova, 1997, p. 1044;

DE WIT, PERNET, *Les dialogues de la fiscalité*, Bruxelles 2010;

DI MAJO-PEDONE, *Elementi di scienza delle finanze*, La Nuova Italia, Firenze, 1985, 78;

DI PIETRO A., (a cura di), *Lo Stato della fiscalità dell'Unione Europea*, Roma, 2003;

DOSSER, *Economic Anaysis of tax Harmonization*, nel vol. I dell'opera "Fiscal Harmonization in Common Market", a cura di S. SHOUP (New York, Columbia University Press, 1967);

DOUMA S. - ENGELLEN F., *Halifax Plc and Others v Commissioners of Customs & Excise: the Ecj Applies the Abuse of Rights Doctrine in VAT Cases*, in *British Tax Review*, 2006, pp. 429-440;

EBRILL L., KEEN M., BODIN J-P., e SUMMERS V., *The modern VAT* (Washington DC: International Monetary Fund, 2001);

EDWARDS V. - FARMER P., *Abuse of Law: What is the Value Added of the Tax Dimensions?* In HINNEKENS L. & P. (eds.), *A Vision of Taxes Within and Outside European Borders*, The Netherlands, Kluwer Law International, 2008, pp. 359-368;

EGRET, *La T.V.A. Francaise* (Ed. a cura dell'Associaz. Fra le Società Italiane per Azioni, Roma, 1963, pag. 71);

FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, parte speciale*, Padova, 1999;

FANTOZZI A., *Presupposto e soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Dir. E prat. Trib.*, 1972, I, 725 ss.;

FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 1991;

FANTOZZI, *Operazioni imponibili, non imponibili ed esenti nel procedimento di applicazione dell'Iva*, in *Riv dir. fin. sc. fin.* 1973;

FARMER-LYAL, *EC Tax Law*, Oxford, 1994, pag. 170;

FAZZINI E., *Il diritto di detrazione nel tributo sul valore aggiunto*, Padova, 2000;

FAZZINI, *Il principio di territorialità nel tributo sul valore aggiunto*, Cedam, Padova, 1995;

FAZZINI, *Iva Intracomunitaria, tratto da "Atti del Convegno Anti"*, Firenze, 18 febbraio 1994, in allegato a *Il fisco*, 1994, p. 6906 e ss.;

FAZZINI, *Le recenti modifiche in materia di Iva nel settore degli scambi internazionali*, in *Rass. Trib.*, 1997, p. 327 e ss.;

FEDELE, *Esclusioni ed esenzioni nella disciplina dell'I.V.A.*, in *Riv.dir.fin.sc.fin.*, marzo 1973;

FERLAZZO NATOLI - DUCA, *Lezioni di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 1995, 22;

FERLAZZO NATOLI, *Fattispecie tributaria e capacità contributiva*, Milano, 1979;

FERLAZZO NATOLI, *La fattispecie tributaria*, in *Trattato di diritto tributario*, vol II, *Il fatto rilevante nel diritto tributario. Contributo allo studio del "presupposto di fatto del tributo"*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1994, I, 451;

FIACCAVENTO C., *L'aliquota della nuova imposta sul valore aggiunto*, in "Riv. Di Politica Economica" del novembre 1968;

FILIPPI P., *L'imposta sul valore aggiunto*, in *Trattato di Diritto tributario*, Padova 1994;

FILIPPI P., *Le cessioni di beni nell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 1984, 126;

FILIPPI, *Il fenomeno dell'elusione fiscale e le "soluzioni" antielusive in materia di imposta sul valore aggiunto*, in AA.VV., "Studi in onore di Victor Uckmar", Padova, 1997;

FILIPPI, *Mancata esecuzione da parte della Repubblica italiana di una sentenza della Corte di Giustizia che accerta un inadempimento e riflessioni sul principio di non discriminazione*. In *Dir. Prat. Trib.*, 1993, II, pag. 429 e ss.;

FILIPPI, *Valore aggiunto (imposta)*, in *Enc. Dir.* 1993, Vol. XLVI, p. 157;

FORTE (*Il problema della scelta del tipo di imposizione sulle vendite*, relaz. Al II convegno di studi sui problemi fiscali della Cee, Milano, Giuffrè, 1961);

FORTE N., *La funzione della fattura nel sistema dell'Iva*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1972;

FRANSONI G., *L'esercizio del c.d. Diritto alla detrazione dell'Iva applicata in carenza del presupposto*, in *Riv. Dir. fi. sc. Fin.*, 1994, vol. LIII, parte II;

GALEOTTI FLORI, ACCIAI, FAZZINI, GARCEA, MICHELOTTI, TANINI, *I tributi in Italia*, Padova, 1999;

GALLO F., *F. Maffezzoni e l'Iva: la capacità contributiva come godimento di pubblici servizi – Relazione tenuta dall'Autore al Convegno dedicato a Federico Maffezzoni e alla sua opera, tenutosi il 22 maggio 2009 presso la Facoltà di Giurisprudenza dell'Università di Parma*, in *Rassegna Tributaria*, n. 5/2009;

GALLO, *L'IVA: verso un'ulteriore revisione*, in *Riv.dir.fin.sc.fin.*, 1978, n. 4;

GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974, pagg. 17 e segg.;

GIONTELLA, *La maggiorazione della detrazione dell'Iva*, in *Rass. Trib.*, 1989, I, p. 87 e ss.;

GIORGI M., *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2005;

GIORGI, *La disciplina Iva delle cessioni di beni destinati esclusivamente allo svolgimento di una attività esentata o esclusi dal diritto a detrazione: esclusioni, esenzioni e divieto di doppia imposizione nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Rassegna tributaria* n. 4/1997;

GIORGI, *L'effettuazione di operazioni nel campo di applicazione dell'Iva nell'attribuzione della soggettività passiva e del diritto alla detrazione d'imposta: profili comunitari ed interni*, in *Rass. Trib.*, n. I, 1999, p. 324;

GIOVANNINI A., *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, Padova, 1996, 249 ss.;

GIRELLI G., *La compensazione nel diritto tributario*, Roma, 2004;

GRANELLI, *L'attuazione in Italia della VI Direttiva Cee*, in *Diritto e Pratica tributaria*, 1979, I, p. 302;

GREGGI M, *Il rimborso dell'Iva indebitamente versata in via di rivalsa (profili di diritto tributario comunitario)*, in *Rivista di diritto tributario*, 2007, IV, 289;

HARRIS P., *Abus de Droit in the Field of Value Added Taxation*, in *British Tax Review*, 2003, n. 2, pp. 131-152;

HENSEL V, *Diritto tributario*, Milano, 1956;

INGROSSO M. *Le operazioni imponibili ai fini dell'I.V.A.*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1973, n. 3, p. 338;

INGROSSO, *Il credito d'imposta*, Milano, 1984, pag. 190;

LA ROSA, *Esenzioni e agevolazioni tributarie*, in *Enc. Giur. Trec.*;

LA ROSA, *Variazioni in diminuzione e limiti alla richiesta di rimborso dell'Iva erroneamente addebitata* in *Rass. Trib.* 1993, II, p. 441 e ss;

LASOK P, in *Conference of 14th december 2009 on VAT Partial exemption in the UK, hosted by the Centre for Business taxation at Oxford University*;

LAURE' M, *La taxe sur le valeur ajoutée*;

LICCARDO G., *Caratteristiche fondamentali e natura giuridica dell'I.V.A.*, Napoli, 3-4-5 febbraio 1973;

LO VERSO, *Cessione d'azienda assoggettata ad Iva anziché ad imposta di registro, conseguenze*, in "Il fisco" n. 34/1989;

LUPI, *Diritto tributario, parte generale*, Milano, 1998, p. 280 e ss;

LUPI, *Diritto tributario. Parte speciale. I sistemi dei singoli tributi*, Giuffrè, Milano, 1998, pagg. 280 e segg.;

LUPI, *Imposta sul valore aggiunto (Iva)*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1989, XVI;

LUPI, *Le imposte sui redditi, sul valore aggiunto e sui trasferimenti*, Milano, 1991;

LUPI, *Le società di mero godimento tra irrilevanza IVA e autoconsumo*, in *Rass. Trib.*, 1998, p. 11 e ss.;

LUZZANA R, *Iva. Regime di esonero. La mancata effettuazione di operazioni ed il diritto al rimborso dell'Iva a credito*, in *Legislaz. E Giur. Tribut.*, 1976;

MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970;

MAFFEZZONI, *La fattura nell'ordinamento dell'Iva*, in *Boll. Trib.*, 1973;

MANDO' M., MANDO' G., *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, ventesima edizione 2001;

MANZON, MODOLO, *Manuale breve di diritto tributario*, Milano, 2007;

MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Giappichelli, Torino, 1965;

MAURITZEN, *What is a Turnover Tax in the Sense of Article 33 of the Sixth Vat Directive?*, in *International VAT Monitor*, 1997, 3;

MC CARTY H. L., *Abuse of Rights: the effect of the Doctrine on Vat Planning*, in *British Tax review*, 2007, 162 ss.;

MELIS, *Atti preparatori, esercizio di attività economica e detrazione IVA*;

MICELI R, *Il recupero dell'Iva detraibile tra principi comunitari e norme interne*, in *Rass. Trib.*, n. 6/2006, 1871-1896;

MICELI R, *L'effettività della disciplina nazionale sull'esercizio del diritto di detrazione Iva in caso di accertamento tributario*, in *Riv. Dir. Trib.* n. 9/2008, 237;

MICELI R., *indebito comunitario e sistema tributario interno*, Milano, 2009;

MICHELI G.A. *I presupposti dell'I.V.A., Relazione tenuta al seminario di studi sull'IVA*, Napoli, 3-4-5 febbraio 1973;

MICHELI G.A. *L'IVA dalle direttive comunitarie al decreto delegato (Considerazioni di un giurista)*, in *Riv. Dir. Fin. E sc. Fin.*, 1973, n. 3, p. 431;

MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1978, p. 125 e ss.;

MICHELI, *Dalle direttive comunitarie sull'Iva alla nuova legislazione italiana*, in *Riv. Dir. Trib. sc. Fin.*, 1979, I, pag. 664;

MICHELI, *L'Iva: dalle direttive comunitarie al decreto delegato*, in *Opere minori di diritto tributario*, Milano, 1982, II;

MICHELI, *Soggettività tributaria e categorie civilistiche*, in *Riforma tributaria e diritto commerciale. Le fattispecie. Atti del convegno di Macerata, 12-13 novembre 1976*, Milano, 1978, p. 33 e ss.;

MISCALI M., *Il diritto di restituzione*, Milano, 2004;

MOLLARD, *Histoire de la TVA: les étapes de la genèse*, in *Revue Dr. Adm. E Dr. Fisc.*, 1997/1, annexe;

MONDINI, *Coerenza fiscale e principio di proporzionalità: crisi del sistema o dell'armonizzazione?*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2007;

MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva* Padova 1973, pagg. 194 e ss.;

NATHOENI S, BRAAKMAN T, *Option for Taxation of Financial Services – is it an Option?* In *International VAT Monitor*, n. 2-2010;

NERI L.I., *Caso Reemtsma: il diritto al rimborso Iva non spetta al soggetto comunitario non residente che abbia erroneamente assolto in Italia l'imposta sul valore aggiunto*, in *Rass. Trib.*, n. 4/2007;

PARLATO, *Fattispecie e rapporti giuridici nel meccanismo impositivo dell'IVA*, in *Studi in onore di Salvatore Pugliatti*, Milano, 1978;

PEIROLO M, *il diritto alla detrazione per le operazioni non effettuate nel territorio italiano*, in *Corriere Tributario*, 38/2003;

PEIROLO, *L'autonomia del credito di rivalsa dell'Iva nel rapporto cedente/cessionario*, in *Boll. Trib.*, 2006, 174;

PELLINGRA, *L'imposizione tributaria*, Milano, 1974, II, p. 111;

PENNELLA, *Effetti dell'attività preliminare in concreto svolta ai fini della qualifica di soggetto IVA nella giurisprudenza della Corte di Giustizia europea*, in *Giur. imp.*, 1996;

PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto. Disciplina legislativa ed effetti. Spunti ricostruttivi*, Napoli, 1977;

PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977, pag. 422 ss.;

PETRILLO G., *Ammessa eccezionalmente la deroga all'irretroattività della detrazione IVA*, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, 2005 fasc. 2-3, pp. 93 - 99;

PHILIPPE D.E., *Le régime T.V.A. de la cession d'un portefeuille de contrats d'assurance*, in *Forum de l'assurance*, février , 2010, Belgique;

PIANTAVIGNA P, *Abuso del diritto e fiscalità nella giurisprudenza comunitaria: un'ipotesi di studio*, in *Riv. Dir. Fin. E Sc. Fin.*, n. 3/2009, p. 407 ss.;

PIASENTE M., *Le deroghe al diritto a detrazione iva in ragione della lotta all'evasione e alla frode fiscale e il temperamento del principio di proporzionalità nella giurisprudenza della Corte di Giustizia*, in *Rivista di diritto tributario*, 2002, fasc. 2;

PIASENTE, *Il punto sull'interpretazione della Corte di Giustizia delle Comunità europee dell'art. 17, comma 6, Sesta direttiva, in tema di limiti oggettivi al diritto a detrazione*, in *Rivista di diritto tributario*, 2001, IV, 119;

PISTONE, *L'ordinamento tributario*, Padova, 1986;

PISTONE, *Presunzioni assolute, discrezionalità dell'amministrazione finanziaria e principio di proporzionalità in materia tributaria secondo la Corte di Giustizia*;

PRICEWATERHOUSECOOPERS, *Study to increase the Understanding of the Economic Effects of the VAT Exemption for Financial and Insurance Services*, Final Report to the European Commission, 2 November 2006;

QUERALT, C.L. SERRANO, J.M.T. LOPEZ, G.C. OLLERO, *Curso de derecho financiero y tributario*, vigésima edición, Madrid, 2009, 221;

RASTELLO, *Diritto tributario. Principi generali*, Padova, ed 1994, 407 ss.;

RHODE A. M., *L'abuso del diritto nell'Iva ed i principi di proporzionalità, neutralità e certezza del diritto*, in *Riv. Dir. Trib.*, n. 2/2009;

RIDSDALE M., *Abuse of Rights, Fiscal Neutrality and VAT*, in *EC Tax Review*, 2005, n. 2, pp. 82-94;

RINALDI R, *La semplificazione delle modalità di fatturazione*, in (a cura di A. DI PIETRO) *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea*, Roma, 2003, I, 444;

RUSSO, *Lezioni di diritto tributario*, I, Milano, 1992, p. 54 e ss;

RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Parte speciale*, Milano, 2002;

SACCHETTO, *L'immediata applicabilità delle direttive fiscali CEE*, in *Rass. Trib.*, 1987, II, p. 212 e ss;

SALVINI, *La detrazione nella VI Direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali*, in *AA.VV.*, "Studi in onore di Victor Uckmar", Padova, 1997, pagg. 1070 e ss;

SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. Dir. Trib.*;

SAMMARTINO, *Profilo soggettivo del presupposto dell'Iva*, Milano, 1979;

SAMMARTINO-COPPA, *Valore aggiunto (imposta sul) (Iva)*, in *Nov. Dig.*, 1987; Appendice, Vol. VII, p. 1069;

SANTAMARIA F., *Problemi dell'I.V.A.: natura dell'imposta e fattispecie tributarie*, in *I.V.A. e gli altri tributi erariali*, settembre 1973;

SAPONARO F., *Rimborsi Iva ai non residenti*, in *Rass. Trib.* n. 4/2006, 1286;

SCHAFFER J., *Droit fiscal International*, Luxembourg, 2005;

SCHULYOK F., *The ECJ's Interpretation of VAT Exemptions*, in *International VAT Monitor*, Vol. 21, n.4-2010, 266;

SERINO M, *Interposizione soggettiva, schermo societario e indagini finanziarie*, in "Il Fisco", n. 45/2009;

SHOUP C.S., *Theory and Background of the Value Added Tax*, in "Proceedings of the 48th annual conference on taxation of the National Tax Association" Sacramento, California, 1955;

STEVANATO, *Atti di organizzazione, società senza impresa e detrazione dell'Iva*, in *Rass. Trib.*, 1996;

STEVANATO, *Inizio e cessazione dell'impresa nel diritto tributario*, Cedam, Padova, 1994;

STEVANATO, *La detrazione Iva a seguito del D.lgs. 313/97*, in Riv. Dir. Trib., 1998, I, p. 972;

STEVANATO, *L'imposta sul valore aggiunto a seguito del D.lgs. 313/97: disposizioni generali*, in AA.VV., "Commento alle deleghe fiscali", 1997;

SWINKELS J. P., *The Exemption for Education under EU VAT*, in International VAT Monitor;

TABELLINI, *I professionisti e l'Iva*, Milano, 1973;

TABET G., *Contributo allo studio del rimborso di imposta*, ed provv., Teramo, 1985;

TERRA - WATTEL, *European Tax Law*, The Netherlands, 2008;

TESAURO, *Credito d'imposta e rimborso da indebito nella disciplina dell'Iva*, in Boll. Trib., 1979, p. 1466;

TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, parte generale*, Torino, 1999;

TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, parte speciale*, Torino,, p. 202 e 205;

TESAURO, *Sulla detraibilità dell'Iva relativa ad acquisti non soggetti ad imposta (e sulla applicabilità dell'art. 2033 c.c. nel rapporto cedente-cessionario)*, in Giur. it., 1996;

VAN VLIET, *Harmonization of VAT*, in *Tax and Legal Aspects of EC Harmonization*, Lier, Deventer, Boston, 1993;

VANONI, *Elementi di diritto tributario*, in *Opere giuridiche*, vol II, Milano, 1961;

VIOTTO, *Le esenzioni*, in F. TESAURO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2001, 87 e ss.;

WINANDY, *Manual de la TVA Au Luxembourg*, Luxembourg, 2005;