

Alma Mater Studiorum – Università di Bologna

DOTTORATO DI RICERCA IN
DIRITTO TRIBUTARIO EUROPEO

Ciclo XXVII

Settore Concorsuale di afferenza: 12/D2 – DIRITTO TRIBUTARIO

Settore Scientifico disciplinare IUS/12

IVA:
CRISI EUROPEA
ED ESPERIENZA SAMMARINESE

Presentata da: Marilisa Mazza

Coordinatore Dottorato

Chiar.mo Prof. Adriano Di Pietro

Relatore

Chiar.mo Prof. Adriano Di Pietro

Esame finale anno 2015

CAPITOLO I

**STORIA E TAPPE DELL'INTRODUZIONE DELL'IVA
RIFLESSIONI DEI VARI STATI MEMBRI E DELLA
COMMISSIONE EUROPEA**

SEZIONE PRIMA

GLI SCENARI NAZIONALI

1. L'analisi della normativa nazionale in merito alle imposte indirettepag. 2
2. L'esperienza francese: la nascita di una imposta innovativa sul consumo..... 3
 - 2.2 Il primo periodo francese: imposta plurifase cumulativa..... 3
 - 2.3 Il secondo periodo francese: convivenza dell'imposta plurifase cumulativa con un regime di tipo monofase 5
 - 2.4 Il terzo periodo francese: la ricerca di una concezione nuova dell'imposta sul valore aggiunto 10
 - 2.4.1 La coesistenza dell'imposta sul valore aggiunto e l'imposta sulle prestazioni di servizio 14
 - 2.5 Il riconoscimento dei punti di forza del sistema impositivo 15
3. L'esperienza tedesca: la ricerca della massimizzazione del gettito 15
4. L'esperienza britannica: ripensamenti sull'imposta monofase 17
5. L'esperienza sammarinese: l'adeguamento del sistema impositivo 20

SEZIONE SECONDA

GLI STUDI A LIVELLO COMUNITARIO

1. Il punto di vista degli organismi comunitari.....pag. 24

2. I primi studi sulla fiscalità comunitaria.....	26
3. La decisione di optare per una imposta plurifase.....	36
4. Elementi fondamentali della nuova imposta	40

CAPITOLO II

LA CRISI DEL SISTEMA IVA EUROPEO

SEZIONE PRIMA

LA CRISI GIURIDICA DELL'IVA

1. L'armonizzazione quale mezzo fondamentale per il funzionamento del mercato unico.....	pag. 46
2. Gli indirizzi di politica fiscale comunitaria.....	49
2.1 Armonizzazione negativa.....	50
2.2 Armonizzazione positiva.....	52
3. L'intervento della Corte di Giustizia	55
4. La mancata realizzazione dell'obiettivo: il fallimento dell'armonizzazione	61
4.1 Motivazioni economiche	67
4.2 Motivazioni giuridiche	68
4.2.1 Il fallimento della regola dell'unanimità.....	68
4.2.2 La debolezza giuridica delle direttive comunitarie.....	72
4.3 Sarà possibile raggiungere un livello di armonizzazione apprezzabile?.....	74
5. Il principio di neutralità a fondamento del sistema IVA.....	75
5.1 Accezione giuridica della neutralità	78
5.2 Accezione economica della neutralità.....	81
6. Il principio di neutralità alla luce dell'intervento della Corte di Giustizia.....	83
7. La neutralità disattesa.....	88

7.1 Il diritto alla detrazione e le sue limitazioni.....	88
7.2 L'esistenza dei limiti al diritto alla detrazione dell'imposta stabiliti dalla Direttiva	93
7.2.2 La clausola <i>standstill</i>	95
7.2.3 Limiti applicativi della clausola <i>stadstill</i>	99
7.2.4 La clausola <i>standstill</i> ed il vaglio del requisito di proporzionalità	101
7.3 L'esistenza di molteplici esenzioni	102
7.4 La territorialità dell'imposta come fattore critico negli scambi intracomunitari	106
8. La neutralità quale principio debole del sistema IVA.....	119

SEZIONE SECONDA

LA CRISI ECONOMICA DELL'IVA

1. La minaccia costate al funzionamento del mercato unico: la frode IVA	pag. 117
2. La frode quale elemento intrinseco del sistema IVA.....	131
2.1 Punti di debolezza del principio di tassazione nel Paese di destinazione	134
2.1.1 La struttura tipica della frode carosello.....	139
3. Il ruolo della Corte di Giustizia nella lotta alla frode IVA.....	142
3.1 La stretta connessione tra limite alla detrazione e la valutazione della buona fede	143
3.2 I riflessi della situazione soggettiva del cessionario sulla detraibilità dell'IVA	150
3.3 I limiti della soluzione giurisprudenziale alle frodi IVA.....	153
4. I costi amministrativi di cui si devono fare carico gli operatori	156
4.1 Gli obblighi dichiarativi	166
4.2 Obblighi di fatturazione	168
4.3 Gli effetti dell'applicazione di un sistema troppo rigido e complesso	170

CAPITOLO III

PROPOSTE DI MODIFICA AL SISTEMA IVA NEL RISPETTO DELL'EFFICACIA, NEUTRALITÀ E GIUSTIZIA

1. Le proposte di modifica attualmente al vaglio	pag. 176
2. La ricerca di un regime definitivo antifrode	177
2.1 <i>Reverse charge</i> esterno ed interno	179
2.2 Il <i>reverse charge</i> quale deroga al sistema ordinario di applicazione dell'imposta	182
2.2.1 La Direttiva comunitaria n. 2006/69/CE del 24 luglio 2006	184
2.3 Le funzioni dell'autofattura in chiave antifrode	186
2.4 Gli sforzi della Commissione per l'ammodernamento	187
2.4.1 L'ipotesi di applicazione generalizzata del <i>reverse charge</i>	189
2.4.2 Le recenti considerazioni della TAXUD	192
2.5 Lati oscuri dell'introduzione del <i>reverse charge</i> generalizzato	193
2.6 La ricerca dell'equilibrio tra risultati positivi e lati oscuri	195
3. Implementazione dell'utilizzo di sistemi elettronici	197
3.1 Equiparazione tra fattura elettronica e quella cartacea nella Direttiva comunitaria	197
3.2 La strategia della Commissione	201
3.3 Situazione attuale in Europa della fatturazione elettronica	204
3.4 La portata dell'innovazione: la fattura elettronica quale mezzo di armonizzazione e semplificazione	204
3.4.1 Ipotesi dell'introduzione generalizzata dell'obbligo di fatturazione elettronica	207
4. L'ammodernamento del sistema IVA nell'ottica del sostegno alle PMI: il <i>cash accounting scheme</i>	212
4.1 L'applicazione del sistema di esigibilità per cassa	215

4.2 Gli effetti dell'innovazione nel lungo e nel breve periodo.....	217
---	-----

CAPITOLO IV

L'IMPOSTA MONOFASE SULLE IMPORTAZIONI NEL SISTEMA DELLA REPUBBLICA DI SAN MARINO: LUCI ED OMBRE

1. Il sistema sammarinese di imposizione indiretta	pag. 224
2. Elementi essenziali dell'imposta: i soggetti passivi e le operazioni imponibili	224
3. L'applicazione dell'imposta al momento dell'importazione e le modalità di riscossione	228
3.1 Aliquote d'imposta, fattispecie in esenzione ed imposta fissa	234
3.2 Il sistema dei controlli nella normativa sammarinese	237
4. Il calcolo del rimborso dell'imposta pagata nel rispetto del principio di neutralità.....	238
5. Somiglianze e differenze rispetto alla monofase studiata a livello comunitario..	243
5.1 L'avvicinamento al modello comunitario con la sperimentazione dell'applicazione di una imposta complementare sui servizi	244
5.2 La doppia faccia dell'imposta monofase: il punto di forza della semplicità che si traduce in debolezza	246

CONCLUSIONI

1. La crisi dell'IVA, nata come imposta innovativa ed ora da ammodernare.....	pag. 250
2. Le proposte di modifica al vaglio delle istituzioni comunitarie sul futuro	

del'IVA	259
3. La crisi dell'imposta sammarinese	264
3.1 La neutralità dell'imposta ed il suo legame con il riconoscimento del rimborso	264
3.2 Lo scarso livello di informatizzazione	268
3.3 Le frodi perpetrate a causa di un sistema debole	269
3.4 Prospettive future dell'imposta sammarinese	275
BIBLIOGRAFIA.....	pag. 292
RIFERIMENTI GIURISPRUDENZIALI.....	pag. 325

CAPITOLO PRIMO

STORIA E TAPPE DELL'INTRODUZIONE DELL'IVA. RIFLESSIONI DEI VARI STATI MEMBRI E DELLA COMMISSIONE EUROPEA

SEZIONE PRIMA

GLI SCENARI NAZIONALI

1. L'analisi della normativa nazionale in merito alle imposte indirette

Lo studio degli obiettivi e principi, ed il loro rispetto nel tempo, a fondamento della creazione di un'imposta sui consumi di tipo plurifase applicata sul valore aggiunto è il primo passo per comprendere le potenzialità, i risvolti vantaggiosi e gli elementi di critica di una normativa comunitaria in continua evoluzione.

È necessario partire dall'analisi del contesto economico, giuridico e culturale delle Nazioni per comprendere non solo le circostanze che portarono ad avere concezioni molto diverse in ogni ordinamento giuridico, ma altresì il motivo per il quale a livello comunitario la CEE ha ritenuto di scegliere la T.V.A. francese come punto di partenza per il raggiungimento dell'armonizzazione nel settore delle imposte indirette.

In un primo momento, l'imposta sui consumi era intesa come un semplice mezzo per ottenere un maggior gettito, poi si comprese che si trattava di uno strumento in grado di determinare lo sviluppo sociale ed economico del sistema stesso. Infine, l'imposta sul valore aggiunto divenne altresì il baluardo per l'intervento comunitario all'interno degli ordinamenti nazionali con l'obiettivo dell'eliminazione delle interferenze e distorsioni al buon funzionamento del mercato comune che si stava cercando di creare.

Con l'integrazione prima, e l'armonizzazione poi, si cercò di eliminare ogni tipo di distorsione al funzionamento del mercato, ed ovviamente anche la componente fiscale era vista come *«un ostacolo economicamente rilevante alla piena integrazione del mercato interno e al suo consolidamento»*.¹

¹ A. DI PIETRO, *Giustizia tributaria e integrazione europea*, Relazione presentata al Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria, pag. 3; dello stesso parere S. CNOSSEN, *How Much Tax Coordination in the European Union?*, in *International Tax and Public Finance*, 2003, pag. 626: *«The founding fathers believed that competition should be the mechanism for allocating economic resources in the EU. Accordingly, equal conditions for competitors should not be distorted through the tax (or expenditure) system»*.

2. L'esperienza francese: la nascita di una imposta innovativa sul consumo

L'esame critico dell'evoluzione dell'imposizione sugli scambi deve partire dallo studio di quanto accaduto in Francia dal 1945 in poi; infatti è proprio dalla normativa elaborata in questo Stato che le prime Direttive comunitarie hanno tratto ispirazione. In tale contesto nazionale l'imposta sui consumi nell'arco di cinquanta anni è stata successivamente applicata come imposta plurifase cumulativa, come imposta monofase ed infine quale imposta sul valore aggiunto.² È necessario adottare tale punto di partenza proprio per il fatto che l'evoluzione normativa ha mosso dall'individuazione dei pregi e difetti delle varie tipologie di imposizione che venivano rilevati di volta in volta, mentre nello stesso momento mutavano le disposizioni amministrative di applicazione e le interpretazioni giurisprudenziali.

I diversi tipi di imposta che si sono succeduti in Francia sono stati il frutto di una costante ricerca del rimedio ai punti critici rilevati di volta di volta e tale evoluzione può essere divisa in tre periodi in ognuno dei quali venne creata una differente imposizione.

2.2 Il primo periodo francese: imposta plurifase cumulativa

Il primo periodo è caratterizzato dall'introduzione nel 1917 della *taxe sur les paiements civils et commerciaux* che colpiva le sole vendite al dettaglio con una modesta aliquota del 0,20%; si trattava quindi di una imposta plurifase cumulativa.³ Il vero problema che lo Stato riscontrò immediatamente, tanto da introdurre un nuovo meccanismo di

² P. ADONNINO, *Esame critico dell'evoluzione della imposizione sugli scambi in Francia*, in Studi sull'imposta sul valore aggiunto, Studio effettuato nell'ambito del gruppo di ricerca per lo studio dei problemi di finanza pubblica presso il Consiglio Nazionale delle Ricerche, Direttore della Ricerca Cesare Cosciani, Milano, 1968, pag. 1; A. BERLIRI, *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1971, pag. 53; J. GROSCLAUDE E P. MARCHESSOU, *Diritto tributario francese*, 2006, pag. 253.

³ M. BALESTE, *Les Grandes puissances du monde contemporain*, Delagrave, 1973, pag. 228; J. GROSCLAUDE E P. MARCHESSOU, *Diritto tributario francese*, 2006, pag. 254.

imposizione sul consumo solo tre anni dopo, era strettamente legato alla procedura di riscossione del tributo, veniva infatti previsto l'obbligo per ogni contribuente di apporre su ogni fattura di vendita una semplice marca.⁴ Il gettito derivante da tale imposta fu esiguo, il tasso di evasione era altissimo proprio per il fatto che il sistema di riscossione adottato presupponeva che le verifiche e gli accertamenti fossero effettuate direttamente nei confronti di un numero elevatissimo di contribuenti.

Inoltre, essendo cumulativa, era da molti criticata per la mancanza di neutralità dell'imposta, finiva per favorire «*la concentrazione innaturale delle imprese industriali e commerciali (e quindi i monopoli ed oligopoli), ostacolando la razionale divisione del lavoro tra le imprese, stimolando il ricorso a complicate ed insincere formule giuridiche per presentare sotto la veste fiscalmente più conveniente le relazioni commerciali fra determinate imprese*».⁵

In considerazione di tali criticità nel 1920 la Francia trasformò la prima imposta del 1917 nella *impot sur le chiffre d'affaires*. Si trattava sempre di una imposta sul consumo ma, a differenza della precedente, colpiva tutti i tipi di vendita ad una aliquota del 1,10%. Per ovviare agli inconvenienti della precedente *taxe sur les paiements civils et commerciaux* il sistema di riscossione venne totalmente mutato prevedendo l'obbligo dichiarativo in capo al contribuente ed un successivo controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria; il problema del gettito era stato risolto ma nello stesso tempo questa nuova imposta plurifase cumulativa portò a gravi conseguenze sul piano economico dovute alla mancanza della neutralità. Si riscontrò in particolare l'aumento del costo della vita dovuto al carattere cumulativo dell'imposta e la preferenza alle imprese integrate. Sicuramente di minore rilevanza, ma comunque degno di nota, anche il problema di carattere psicologico connesso al

⁴ J. GROSCLAUDE E P. MARCHESSOU, *Diritto tributario francese*, 2006, pag. 254.

⁵ Così A. CIANI, *L'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto nell'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1975, pag. 13; A. D'ALBERGO, *Di alcuni effetti economici delle imposte sugli scambi*, *Giornale degli economisti*, 1931, pag. 875; M. LAURÈ, *La taxe sur le valeur ajoutée*, Parigi, 1953, pag. 106; C. CAMPET, *The influence of sales taxes on productivity*, Parigi, 1958, pag. 51.

fatto che veniva ad esistenza un numero rilevante di piccoli contribuenti che davano luogo a numerosi casi di controversie e conflitti con l'Amministrazione.

2.3 Il secondo periodo francese: convivenza dell'imposta plurifase cumulativa con un regime di tipo monofase

Al fine di selezionare e restringere l'ambito oggettivo di applicazione dell'imposta nel Luglio del 1925 il Governo francese decise di creare una trentina di imposte speciali autonome, all'interno del sistema generale, in grado di colpire solo particolari categorie di prodotti, vennero chiamate *tasse uniche* proprio perché colpivano una sola volta un determinato prodotto ad una determinata fase del ciclo produttivo.⁶ Si trattava di un sistema ibrido in cui si trovarono a convivere l'imposta plurifase cumulativa e l'embrione della imposta monofase che venne introdotta una decina di anni dopo.⁷ In tale contesto alcuni beni erano sottoposti al regime generale dell'imposta plurifase, mentre altri erano assoggettati a tassa unica. Evidentemente il tributo era indifferente rispetto imprese integrate e non. Tale sistema era accompagnato però da diversi problemi sistematici, primo su tutti il rischio di doppia imposizione, la criticità era appunto quella che un prodotto assoggettato al regime speciale venisse successivamente immesso nel ciclo di produzione "generale" ed inciso una seconda volta nel regime ordinario di tassazione.

La molteplicità delle aliquote, la diversità dei momenti impositivi e le duplicazioni che si verificavano ogni qual volta un prodotto già assoggettato ad imposta concorrevano alla produzione di un secondo, determinarono una situazione di enorme confusione. Oltre a tale problema di doppia imposizione si presentava la conseguente difficoltà pratica del contribuente che, esercitando attività tra loro diverse, poteva contestualmente essere assoggettato in parte al regime speciale di

⁶ A. BERLIRI, *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1971, pag. 68. J. GROSCLAUDE E P. MARCHESSOU, *Diritto tributario francese*, 2006, pag. 254.

⁷ A. CIANI, *L'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto nell'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1975, pag. 17.

imposta monofase ed in parte al regime ordinario di imposta plurifase cumulativa. Con l'obiettivo di sanare tali problematiche il sistema venne radicalmente rinnovato con la Legge del 31 Dicembre 1936, sostituendo l'imposta cumulativa plurifase con una monofase che colpiva il prodotto nel momento del passaggio dalla produzione al commercio, colpiva cioè tutti i prodotti all'atto del loro acquisto da parte del consumatore finale.⁸ A fianco di tale imposizione gravante sui prodotti venne a configurarsi anche un tributo autonomo che intendeva colpire le prestazioni di servizi denominato *taxe sur les prestations de services*.⁹

Il sistema venne costruito in maniera tale che l'imposta era prelevata nella sola fase dell'ultimo stadio di produzione in quanto nelle fasi precedenti si applicava un regime sospensivo dell'imposta e nelle fasi successive si applicava la regola di esoneri dell'imposta in quanto il tributo era già stato prelevato. Come risultato quindi si otteneva che l'imposta era completamente neutrale negli stati precedenti o successivi rispetto al momento impositivo definito dalla Legge: si trattava in buona sostanza di una imposta di fabbricazione.¹⁰

Diversi furono gli apprezzamenti a tale sistema impositivo, sia dal punto di vista puramente finanziario che per gli aspetti di equità tributaria. In primo luogo risultarono inconsistenti tutte le preoccupazioni riguardanti l'influenza del tributo sul livello dei prezzi, che infatti restarono immutati; ed in secondo luogo vennero evidenziati elementi positivi prima assenti. L'ovvio risvolto era che la Francia riuscì nell'intento di unificare le aliquote, ma fatto ancor più rilevante è che si affermò

⁸ A. BERLIRI, *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1971, pag. 68.

⁹ P. ADONNINO, *Esame critico dell'evoluzione della imposizione sugli scambi in Francia*, in Studi sull'imposta sul valore aggiunto, Studio effettuato nell'ambito del gruppo di ricerca per lo studio dei problemi di finanza pubblica presso il Consiglio Nazionale delle Ricerche, Direttore della Ricerca Cesare Cosciani, Milano, 1968, pag. 4.

¹⁰ P. ADONNINO, *Esame critico dell'evoluzione della imposizione sugli scambi in Francia*, in Studi sull'imposta sul valore aggiunto, Studio effettuato nell'ambito del gruppo di ricerca per lo studio dei problemi di finanza pubblica presso il Consiglio Nazionale delle Ricerche, Direttore della Ricerca Cesare Cosciani, Milano, 1968, pag. 5; A. BERLIRI, *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1971, pag. 68.

l'importanza dell'uguaglianza dell'onere tributario qualunque fosse la lunghezza del ciclo produttivo.

Un ulteriore punto di forza è che da un sistema così concepito ne beneficiarono i prodotti destinati all'esportazione che potevano essere totalmente esentati dall'imposta sulla produzione.

Infine, il sistema così strutturato aveva la qualità di essere estremamente semplice da applicare, ma tale caratteristica durò per pochi anni dato che nel 1939 venne istituito un nuovo tributo sotto il nome di *imposta di armamento* che di fatto rappresentava un ritorno alla cifra d'affari del 1920.¹¹ I soggetti passivi di tale nuova imposta erano tutti gli imprenditori, i commercianti ed ovviamente i produttori; si può ben capire che si era ottenuto un sistema di duplicazione perché l'imposta di armamento si sovrapponeva con la tassa sulla produzione.¹² Al già complesso sistema si aggiunse anche una nuova imposta locale detta *tassa locale addizionale alla tassa sugli affari* il cui gettito andava in favore delle provincie e comuni.

Dall'analisi dei primi flussi dell'imposta emerse il primo risvolto negativo connesso all'applicazione di un simile regime impositivo: si ottennero dei periodi di astensione fiscale come grave conseguenza del regime della sospensione dell'imposizione nelle fasi precedenti a quella di sospensione dell'imposta.¹³ In pratica alcuni soggetti passivi, per evitare il pagamento del tributo, dichiaravano di aver ceduto il proprio

¹¹ P. ADONNINO, *Esame critico dell'evoluzione della imposizione sugli scambi in Francia*, in Studi sull'imposta sul valore aggiunto, Studio effettuato nell'ambito del gruppo di ricerca per lo studio dei problemi di finanza pubblica presso il Consiglio Nazionale delle Ricerche, Direttore della Ricerca Cesare Cosciani, Milano, 1968, pag. 5.

¹² P. ADONNINO, *Esame critico dell'evoluzione della imposizione sugli scambi in Francia*, in Studi sull'imposta sul valore aggiunto, Studio effettuato nell'ambito del gruppo di ricerca per lo studio dei problemi di finanza pubblica presso il Consiglio Nazionale delle Ricerche, Direttore della Ricerca Cesare Cosciani, Milano, 1968, pag. 5.

¹³ A. BERLIRI, *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1971, pag. 70.

prodotto non a colui che lo avrebbe consumato, come invece avveniva, ma bensì ad altri produttori evadendo in questo modo una buona parte del tributo.¹⁴

Per trovare una soluzione a tale risvolto negativo nel 1948 il regime del prelievo all'ultimo stadio della produzione venne sostituito da un meccanismo con il quale ogni produttore divenne soggetto passivo di una imposta calcolata sull'importo delle proprie vendite effettuate nei confronti sia di un secondo soggetto passivo a lui equiparato, quindi un altro produttore, sia effettuate verso i consumatori finali.¹⁵ Dall'importo delle vendite così calcolato era però necessario sottrarre l'imposta che già aveva colpito gli acquisti di materie prime e servizi connessi al processo di produzione dello stesso bene ceduto. In questo modo lo Stato percepiva, come nel sistema impositivo precedente, l'imposta una sola volta sul prezzo pieno del prodotto, ma conseguiva il vantaggio di non dover attendere la fine del ciclo di produzione e commercializzazione.¹⁶

Tale meccanismo, chiamato dei versamenti frazionati, in buona sostanza era il metodo per fare sì che l'onere tributario non gravasse definitivamente sul produttore, esso rappresenta l'embrione di ciò che sarebbe divenuto poi il sistema della detrazione e della rivalsa come lo conosciamo oggi capace di garantire la neutralità dell'imposta stessa.¹⁷

Il sistema studiato non era ancora sgombro da incertezze e dubbi, la critica più evidente che si poneva era proprio in merito alla definizione dei soggetti passivi

¹⁴ P. ADONNINO, *Esame critico dell'evoluzione della imposizione sugli scambi in Francia*, in Studi sull'imposta sul valore aggiunto, Studio effettuato nell'ambito del gruppo di ricerca per lo studio dei problemi di finanza pubblica presso il Consiglio Nazionale delle Ricerche, Direttore della Ricerca Cesare Cosciani, Milano, 1968, pag. 6.

¹⁵ A. BERLIRI, *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1971, pag. 70.

¹⁶ A. BERLIRI, *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1971, pag. 70.

¹⁷ P. ADONNINO, *Esame critico dell'evoluzione della imposizione sugli scambi in Francia*, in Studi sull'imposta sul valore aggiunto, Studio effettuato nell'ambito del gruppo di ricerca per lo studio dei problemi di finanza pubblica presso il Consiglio Nazionale delle Ricerche, Direttore della Ricerca Cesare Cosciani, Milano, 1968, pag. 6; J. GROSCLAUDE E P. MARCHESSOU, *Diritto tributario francese*, 2006, pag. 255.

dell'imposta: gli artigiani e le cooperative godevano di un regime di completa esenzione. Non tutti i soggetti che ponevano in essere operazioni imponibili ai fini dell'imposta sulla produzione venivano incisi e in questo modo l'effetto finale consisteva nel dissuadere una razionale organizzazione della produzione, incentivando i soggetti a rimanere di piccole dimensioni, e nel limitare il libero esercizio della concorrenza. In aggiunta, effetti decisamente negativi erano connessi in particolar modo alla detrazione fisica; infatti al momento della vendita era consentita la deduzione del tributo che aveva colpito gli acquisti solamente per quel che riguardava le materie prime integrate nello stesso prodotto ceduto. Non era quindi consentita la detrazione dell'imposta pagata dal soggetto passivo per l'acquisto ad esempio dei beni strumentali o per servizi di trasporto; su prestazioni di questo tipo e acquisti simili veniva a crearsi il fenomeno della doppia imposizione. Si doveva ripensare quindi ai limiti imposti alla deducibilità dell'imposta sugli acquisti effettuati, il governo Francese si pose infatti il problema di come trattare quei prodotti che perdono le loro qualità dopo il primo utilizzo, per i beni di consumo e quelli prodotti internamente per il futuro impiego nella stessa azienda. L'enorme criticità stava nel fatto che venivano disincentivate le spese per investimenti e per le prestazioni di servizi generici non direttamente imputabili alla produzione del bene ceduto, e di conseguenza si rischiava di ottenere effetti censurabili sulla spinta innovatrice in grado di fare crescere l'industria del Paese.¹⁸

Con l'applicazione di tale nuovo regime si verificò una notevole diminuzione del fenomeno evasivo ma tecnicamente era stata smantellata l'imposta monofase applicata una sola volta in quanto, seppur senza effetto cumulativo, venne ad

¹⁸ P. ADONNINO, *Esame critico dell'evoluzione della imposizione sugli scambi in Francia*, in Studi sull'imposta sul valore aggiunto, Studio effettuato nell'ambito del gruppo di ricerca per lo studio dei problemi di finanza pubblica presso il Consiglio Nazionale delle Ricerche, Direttore della Ricerca Cesare Cosciani, Milano, 1968, pag. 7: «L'inconveniente era tanto più grave quanto più gli investimenti e le prestazioni di servizi in genere avessero influito sul ciclo produttivo, e si risolveva, in pratica, in una deprecabile remora alle esigenze indifferibili della modernizzazione degli impianti e della sua specializzazione. Fu infatti stimato che il sistema dell'imposta sulla produzione -...- ebbe a giocare un ruolo non secondario nel ritardo del progresso tecnologico che ebbe a verificarsi negli anni in questione».

esistenza il punto di passaggio tra un sistema in cui l'imposta veniva riscossa solo in un preciso momento al sistema dell'imposta sul valore aggiunto che non tenesse in considerazione un unico momento impositivo.¹⁹

In considerazione di tutte le circostanze sopra descritte il Governo francese nominò nel 1952 una commissione presieduta da Lorient che doveva presentare un rapporto generale sul sistema tributario francese con il fine ultimo di proporre una modifica legislativa in grado di sanare i punti critici del sistema in vigore.

2.4 Il terzo periodo francese: la ricerca di una concezione nuova dell'imposta sul valore aggiunto

Nel corso dello studio del sistema tributario alla Commissione presieduta da Lorient pervennero molteplici proposte di riforma: sistema di imposta a tasso specifico su tutti i prodotti che non avevano una elaborazione industriale complessa o per i quali la circolazione fosse semplice da controllare, imposta unica in grado di colpire a tassi variabili i prodotti al momento della fine del ciclo produttivo, una imposta a cascata che colpisse tutti gli stadi di produzione e distribuzione ed infine l'applicazione di una imposta unica sul valore aggiunto riscossa con la forma della ritenuta.

Il punto fermo da cui iniziò i propri ragionamenti la Commissione fu quella di eliminare l'esonero dall'imposizione al settore della distribuzione o della vendita al dettaglio, sia in funzione del gettito dell'imposta sia considerando il fatto che *«più il momento della percezione del tributo si allontana dall'utile della distribuzione più si fanno pesanti le ripercussioni sui prezzi»*.²⁰ Venne così proposto di distinguere il settore della

¹⁹ P. ADONNINO, *Esame critico dell'evoluzione della imposizione sugli scambi in Francia*, in Studi sull'imposta sul valore aggiunto, Studio effettuato nell'ambito del gruppo di ricerca per lo studio dei problemi di finanza pubblica presso il Consiglio Nazionale delle Ricerche, Direttore della Ricerca Cesare Cosciani, Milano, 1968, pag. 6.

²⁰così P. ADONNINO, *Esame critico dell'evoluzione della imposizione sugli scambi in Francia*, in Studi sull'imposta sul valore aggiunto, Studio effettuato nell'ambito del gruppo di ricerca per lo studio dei problemi di finanza pubblica presso il Consiglio Nazionale delle Ricerche, Direttore della Ricerca Cesare Cosciani, Milano, 1968, pag. 9.

produzione da quello della distribuzione e di mantenere la separazione dal settore dei servizi e degli artigiani.

Per il settore produttivo si immaginò una imposta unica sul valore aggiunto che si potesse calcolare sul totale delle vendite di un mese detraendo l'imposta evidenziata nelle fatture di acquisto del mese precedente; tale sistema poteva reggere solo se l'aliquota prevista fosse stata più alta del 20% in quanto, rispetto al sistema previgente, nella parte deducibile poteva essere considerata anche l'imposta esborsata per l'effettuazione di investimenti.

Per il settore della distribuzione venne ideata una imposta sull'ammontare delle vendite di tutti coloro che non fossero produttori, artigiani e prestatori di servizio prevedendo anche in tale circostanza la deduzione dell'imposta pagata a monte.

Per il settore dei servizi e le vendite degli artigiani la Commissione propose invece una imposta speciale al tasso del 9%.

Il problema che emerse immediatamente era come coordinare tutte le diverse imposte per evitare una duplicazione dell'imposta o una doppia deduzione. L'imposta sulla distribuzione non sarebbe stata deducibile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto né ai fini di quella sui servizi, mentre l'imposta sul valore aggiunto e quella sui servizi se avessero interferito con l'imposta sulla distribuzione non sarebbero state prese in considerazione. In una simile circostanza, in cui vi è l'esistenza contemporanea di più imposte simili, si sarebbero comunque creati una serie di inconvenienti, tra cui il fatto che il primo soggetto del ciclo commerciale avrebbe sopportato integralmente l'imposta sulle vendite senza poter effettuare alcuna deduzione, mentre invece nei passaggi successivi i soggetti passivi erano agevolati dal fatto che su di loro l'unico tributo a gravare era appunto sul solo valore aggiunto. Si apriva in questo modo il terzo periodo francese caratterizzato dall'esistenza della prima creazione di una imposta sul valore aggiunto applicabile ad ogni stadio del

ciclo produttivo e commerciale, la *Tax sur le valeur ajoutée* ha contribuito a rendere più innovativo il panorama tributario dell'epoca.²¹

Punto di forza dell'innovativo sistema era altresì l'aver distinto in maniera netta gli atti imponibili economici: le vendite di beni, le prestazioni di servizi, l'autoconsumo e le importazioni.²²

In verità, la più importante innovazione era la modifica del sistema di detrazione dell'imposta pagata sugli acquisti, fino ad ora veniva applicato il principio della detrazione fisica mentre ora veniva sostituito da quello della detrazione finanziaria: dall'imposta esigibile sulle vendite del bene prodotto ora si poteva dedurre non solo l'imposta che aveva precedentemente colpito le materie prime incorporate, ma altresì quella che aveva colpito i mezzi di produzione.²³

Da quel momento il recupero del tributo poteva avvenire sia per le materie prime che andavano a comporre il prodotto finito (deduzione fisica) che i beni di investimento, i servizi e le spese generali (deduzione finanziaria).²⁴ In questa maniera veniva definitivamente eliminata la grave distorsione del sistema previgente, in cui dall'imposta sulla produzione non era deducibile l'imposta pagata per l'acquisto di beni strumentali che venivano, tra l'altro, incisi ben due volte: una volta al momento

²¹ B. SANTAMARIA, *Diritto tributario. Parte speciale. Fiscalità nazionale e internazionale*, Milano, 2009, pag. 141; D. BERLIN, *Droit fiscal communautaire*, Parigi, 1988, 247; S. MENCARELLI, R.R.SCALESSE, G. Tinelli, *Introduzione allo studio giuridico dell'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2012, pag.1; J. GROSCLAUDE e P. MARCHESSOU, *Diritto tributario francese*, 2006, pag. 253.

²² P. ADONNINO, *Esame critico dell'evoluzione della imposizione sugli scambi in Francia*, in Studi sull'imposta sul valore aggiunto, Studio effettuato nell'ambito del gruppo di ricerca per lo studio dei problemi di finanza pubblica presso il Consiglio Nazionale delle Ricerche, Direttore della Ricerca Cesare Cosciani, Milano, 1968, pag. 14.

²³ P. ADONNINO, *Esame critico dell'evoluzione della imposizione sugli scambi in Francia*, in Studi sull'imposta sul valore aggiunto, Studio effettuato nell'ambito del gruppo di ricerca per lo studio dei problemi di finanza pubblica presso il Consiglio Nazionale delle Ricerche, Direttore della Ricerca Cesare Cosciani, Milano, 1968, pag. 12: «Questo principio della detrazione finanziaria è stato man mano perfezionato e completato, laddove la soppressione delle doppie imposizioni, cominciata con la detrazione degli investimenti e delle spese generali, è stata poi completata anche con la detrazione delle prestazioni dei servizi»; B. SANTAMARIA, *Diritto tributario. Parte speciale. Fiscalità nazionale e internazionale*, Milano, 2009, pag. 142.

²⁴ F. DE LUIS, *Alternativas que ofrece el impuesto sobre el valor anadido*, Madrid, 1969, pag. 10.

del loro acquisto ed una seconda volta per tutta la durata del loro impiego, essendo incluso anche l'ammortamento nel prezzo dei prodotti finiti. Ovviamente, per evitare abusi della normativa il legislatore volle applicare anche alcune limitazioni alla deduzione che permisero all'Amministrazione finanziaria di negare la deduzione dell'imposta che aveva colpito le merci rubate, avariate, distrutte, vendute sotto costo o non pagate; tale previsione è meglio conosciuta come *princípio del butoir*²⁵. Molti furono i dubbi sulla correttezza dell'applicazione di tale limite alle ultime due fattispecie citate sopra, ed infatti nel 1959 il Consiglio di Stato intese stabilire l'applicazione meno rigida del sistema di non riconoscimento della deduzione fisica, con ciò intendendosi il meccanismo che oggi conosciamo come la limitazione della detraibilità dell'imposta.²⁶

Anche all'epoca, inoltre, si era compreso che il principio di detrazione dell'imposta poneva particolari problemi su come limitare tale meccanismo nel caso in cui l'impresa ponesse in essere sia operazioni imponibili che non: venne studiata l'idea di creare una relazione tra attività complessiva dell'impresa ed attività assoggettate ad imposta. La Francia elaborò, in un primo momento due tipologie di pro rata: il pro rata generale e quello particolare.²⁷ Il primo prevedeva il calcolo del rapporto tra l'attività complessiva e quella rilevante ai fini impositivi; mentre il secondo, più

²⁵ A. BERLIRI, *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1971, pag. 70.

²⁶ Ancora oggi si prende ispirazione da tale principio francese e di tale strumento fa riferimento anche la giurisprudenza comunitaria, vedi ad esempio N. JÄÄSKINEN, *Conclusioni generali Causa C-582/08, Commissione europea contro Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord*, nota 45: «Dal punto di vista storico sussisteva una necessità di manipolare il sistema dell'IVA, in primo luogo nel settore delle detrazioni, così che potesse essere evitata l'imposizione di aliquote sostanzialmente più elevate rispetto a quelle applicate secondo il sistema fiscale del giro d'affari cumulativo. Tali interferenze con un sistema dell'IVA «puro» sono tutt'oggi presenti. Per esempio, è stato introdotto il «butoir» o la «buffer rule», che hanno limitato il diritto di detrarre l'importo dell'IVA dovuta in un dato periodo d'imposta dall'IVA restante riportata al periodo successivo. Questa norma è ancora consentita dall'art. 183 della direttiva IVA (già art. 18, n. 4, della sesta direttiva IVA)».

²⁷ P. ADONNINO, *Esame critico dell'evoluzione della imposizione sugli scambi in Francia*, in Studi sull'imposta sul valore aggiunto, Studio effettuato nell'ambito del gruppo di ricerca per lo studio dei problemi di finanza pubblica presso il Consiglio Nazionale delle Ricerche, Direttore della Ricerca Cesare Cosciani, Milano, 1968, pag. 20.

complicato, implicava il dover seguire singolarmente ogni bene per accertare l'effettiva destinazione ed utilizzo. Fino al 1958 l'operatore francese poteva scegliere quale metodo adottare, poi nell'anno successivo si decise di abbandonare definitivamente il pro rata particolare perché portava con se notevoli complicazioni contabili, applicative e di controllo.

Il sistema elaborato in Francia, dopo aver sperimentato diversi sistemi impositivi e cercato di trovare soluzioni per contenere i risvolti critici, è stato universalmente accettato.

2.4.1 La coesistenza dell'imposta sul valore aggiunto e l'imposta sulle prestazioni di servizio

Fino al 1966 il sistema impositivo in Francia prevedeva l'esistenza contemporanea di imposte indirette: una sul valore aggiunto ed una seconda che veniva applicata sulle prestazioni di servizio (T.P.S.).²⁸

Quest'ultima si applicava in maniera cumulativa ed, a differenza dell'imposta sul valore aggiunto, colpiva il corrispettivo della prestazione ad ogni stadio senza che venisse riconosciuta alcuna detrazione per l'imposta applicata alle operazioni a monte.

Va sottolineato inoltre che essa non aveva estensione generale in quanto alcuni servizi non erano presi in considerazione e ricadevano per questo nell'orbita dell'imposta sul valore aggiunto.

Infine, in merito alla relazione tra le due imposte il sistema francese prevedeva che fosse lo stesso soggetto passivo a dover decidere se optare per l'applicazione di una

²⁸ P. ADONNINO, *Esame critico dell'evoluzione della imposizione sugli scambi in Francia*, in Studi sull'imposta sul valore aggiunto, Studio effettuato nell'ambito del gruppo di ricerca per lo studio dei problemi di finanza pubblica presso il Consiglio Nazionale delle Ricerche, Direttore della Ricerca Cesare Cosciani, Milano, 1968, pag. 24.

o dell'altra nel vaso in cui lo il fatto economico posto in essere potesse idealmente rientrare in entrambi i presupposti impositivi.²⁹

2.5 Il riconoscimento dei punti di forza del sistema impositivo

Il sistema dell'imposta sul valore aggiunto concepito in questo modo era certamente ritenuto molto complicato, ma ne vennero riconosciuti anche molteplici meriti. Negli anni è stato registrato un notevole avanzamento nel progresso tecnologico delle imprese, tale fenomeno è collegabile certamente al sistema di deduzione anche per l'acquisto dei beni strumentali ed altresì legato alla circostanza che l'imposta rispetta il principio di neutralità interna.³⁰

3. L'esperienza tedesca: la ricerca della massimizzazione del gettito

In Germania l'imposta sui consumi venne introdotta in un periodo caratterizzato da una difficile situazione economica, la prima guerra mondiale portava con sé decise esigenze finanziarie e reperire maggior gettito era diventata una priorità. Si introdusse, quindi, un nuovo tributo nel 1916 che aveva le sembianze di una imposta di bollo del 0,1% applicabile ai corrispettivi connessi alla cessione di alcune particolari tipologie di beni (Warenumsatzstempel).³¹ Nei due anni seguenti divenne

²⁹ P. ADONNINO, *Esame critico dell'evoluzione della imposizione sugli scambi in Francia*, in Studi sull'imposta sul valore aggiunto, Studio effettuato nell'ambito del gruppo di ricerca per lo studio dei problemi di finanza pubblica presso il Consiglio Nazionale delle Ricerche, Direttore della Ricerca Cesare Cosciani, Milano, 1968, pag. 25.

³⁰ P. ADONNINO, *Esame critico dell'evoluzione della imposizione sugli scambi in Francia*, in Studi sull'imposta sul valore aggiunto, Studio effettuato nell'ambito del gruppo di ricerca per lo studio dei problemi di finanza pubblica presso il Consiglio Nazionale delle Ricerche, Direttore della Ricerca Cesare Cosciani, Milano, 1968, pag. 29: «Pure sottolineata la completa neutralità della nuova imposta nei confronti della struttura delle aziende, per la quale non rilevava più l'eventuale maggiore o minore concentrazione».

³¹ A. FANTOZZI, *Profili storici – critici della riforma dell'imposizione sugli scambi in Germania*, in Studi sull'imposta sul valore aggiunto, Studio effettuato nell'ambito del gruppo di ricerca per lo studio dei problemi di finanza pubblica presso il Consiglio Nazionale delle Ricerche, Direttore della Ricerca Cesare Cosciani, Milano, 1968, pag.45; D. BIRK, *Diritto tributario tedesco*, Milano, 2006, pag. 10.

una vera e propria imposta sul consumo in quanto venne posta a carico tutte le forniture di beni e prestazioni di servizi. Si trattava quindi di un sistema plurifase cumulativo commisurata al valore lordo degli scambi, il cui ovvio effetto era quello di spingere alla concentrazione verticale delle imprese.³² L'elaborazione giurisprudenziale cercò di attenuare tale fenomeno definendo il cosiddetto principio dell'*Organschaft* che permetteva alle imprese collegate e controllate di essere considerate come una unica identità ai fini impositivi.³³ Nel tempo però, e con l'aumentare costante dell'aliquota, emerse con forza l'esigenza di rivedere l'intero sistema per rendere le imprese, e l'economia tedesca in generale, maggiormente competitive.³⁴ Il Governo tedesco nominò diverse Commissioni per lo studio di una proposta di riforma partendo dal confronto di ciò che stava accadendo nei Paesi di tutta Europa. Si esaminarono l'imposta prelevata allo stadio di produzione, la possibilità di una generale forfetizzazione dei passaggi commerciali, l'introduzione di una imposta sul valore depurato (cioè al netto degli acquisti a monte): nessuna delle ipotesi elaborata venne ritenuta applicabile al contesto nazionale.³⁵ L'unica modifica al previgente sistema, con l'intento semplicemente di mettere a tacere il malcontento, fu quella di introdurre delle agevolazioni tributarie destinate particolari settori che però non giovarono al sistema, *«al contrario proprio queste continue*

³² J. GROSCLAUDE E P. MARCHESSOU, *Diritto tributario francese*, 2006, pag. 255: «...si configura come una imposta che è percepita a ciascuna delle tappe successive del processo di produzione, in occasione della rivendita del prodotto da parte del fornitore al suo cliente. Più il processo di produzione è lungo, più il prodotto sarà tassato».

³³ G. MAISTO, *Taxation of Intercompany Dividends Under Tax Treaties and EU Law*, 2012, a pag.592 fornisce una definizione puntuale: «The economic or business activity is not carried out independently if a legal entity is, according to a general view of the factual circumstances, financially, economically, and organizationally integrated into the business of the controlling company».

³⁴ F. DALLA SEGA, *Il concetto di valore aggiunto nella dottrina economico – aziendale tedesca*, Milano, 2000, pag. 121.

³⁵ A. FANTOZZI, *Profili storici – critici della riforma dell'imposizione sugli scambi in Germania*, in Studi sull'imposta sul valore aggiunto, Studio effettuato nell'ambito del gruppo di ricerca per lo studio dei problemi di finanza pubblica presso il Consiglio Nazionale delle Ricerche, Direttore della Ricerca Cesare Cosciani, Milano, 1968, pag.51.

*agevolazioni, che ne chiamavano sempre delle nuove, fornirono ulteriori spunti alla critica e nuove ragioni per l'eliminazione di un sistema ormai intimamente contraddittorio».*³⁶

Le spinte di modifica culminarono con la pubblicazione nel 1962 di un parere ministeriale in cui veniva, in primo luogo, fornita una panoramica approfondita sulle diverse forme di imposizione esistenti nel vecchio continente ed, in secondo luogo, ipotizzata la preferenza ad un tipo di imposizione con deduzione degli scambi precedenti dalla base imponibile.

In realtà si trattava di una scoperta tardiva dato che già anni prima la Commissione della C.E.E. aveva dato impulso agli studi e ricerche in merito all'imposta sul valore aggiunto ed in effetti il 31 Ottobre 1962 aveva elaborato il primo progetto di Direttiva in materia.

Nonostante la presa d'atto di essere in estremo ritardo nel cammino di riforma del sistema impositivo il Governo federale non riuscì ad elaborare nessuna strategia.

In effetti il regime dell'*Organschaft* concepito in questa maniera si presentava altamente distosivo: se una impresa compra la materia prima da una seconda con cui non ha alcun collegamento dovrà pagare il tributo immediatamente; mentre l'imposta non verrebbe pagata se l'operazione fosse avvenuta tra imprese collegate.³⁷

Non rimaneva che cercare di preparare il sistema all'introduzione di una imposta armonizzata definita a livello comunitario.

4. L'esperienza britannica: ripensamenti sull'imposta monofase

Le prime discussioni inglesi sul tema delle imposte indirette vennero alla luce quando l'opinione pubblica cominciò a preoccuparsi per il lento tasso di sviluppo dell'economia britannica rispetto alla media degli altri Paesi europei; tale circostanza

³⁶ Così A. FANTOZZI, *Profili storici – critici della riforma dell'imposizione sugli scambi in Germania*, in *Studi sull'imposta sul valore aggiunto*, Studio effettuato nell'ambito del gruppo di ricerca per lo studio dei problemi di finanza pubblica presso il Consiglio Nazionale delle Ricerche, Direttore della Ricerca Cesare Cosciani, Milano, 1968, pag.52.

³⁷ A. BERLIRI, *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1971, pag. 14.

venne legata al fatto di avere una struttura fiscale molto diversa.³⁸ Il National Economic Development Council nel suo rapporto dedicato alla crescita del Paese conferma proprio questa ipotesi: «i paesi continentali si sono sviluppati negli ultimi anni più velocemente del Regno Unito e i loro sistemi fiscali possono avervi contribuito. Quantunque l'ammontare complessivo dei tributi nel Regno Unito assorba più o meno la stessa proporzione di reddito nazionale, all'incirca un terzo, degli altri paesi industrializzati il sistema fiscale britannico differisce sostanzialmente dal sistema continentale».³⁹

L'Inghilterra applicava una *purchase tax*, si trattava di una imposta monofase che, colpendo i beni al momento dell'acquisto, veniva semplicemente considerata come una aggiunta ai prezzi.⁴⁰ Gli operatori economici rappresentavano solamente degli intermediari tra lo Stato ed il consumatore che garantivano la riscossione dell'imposta a carico del consumatore; esse erano ovviamente in grado di recuperare l'imposta trasferendola in avanti.

Partendo da questi presupposti, cioè il pensiero che l'applicazione di una imposta monofase così concepita potesse essere la causa dell'arretratezza del sistema economico e produttivo britannico,⁴¹ venne incaricata una Commissione presieduta da Gordon Richardson di studiare gli effetti del passaggio ad una imposta plurifase, e nel dettaglio l'introduzione di una imposta sul valore aggiunto applicata all'epoca in Francia in aggiunta - o in sostituzione - alle imposte esistenti.

³⁸ F. ROMANI, *Alcune discussioni inglesi sulla imposta sul valore aggiunto*, in Studi sull'imposta sul valore aggiunto, Studio effettuato nell'ambito del gruppo di ricerca per lo studio dei problemi di finanza pubblica presso il Consiglio Nazionale delle Ricerche, Direttore della Ricerca Cesare Cosciani, Milano, 1968, pag. 69.

³⁹ Così N.E.D.C., *Conditions Favourable to Faster Growth*, pag. 40.

⁴⁰ F. ROMANI, *Alcune discussioni inglesi sulla imposta sul valore aggiunto*, in Studi sull'imposta sul valore aggiunto, Studio effettuato nell'ambito del gruppo di ricerca per lo studio dei problemi di finanza pubblica presso il Consiglio Nazionale delle Ricerche, Direttore della Ricerca Cesare Cosciani, Milano, 1968, pag. 73; N. ROLLINGS, *British Business in the Formative Years of European Integration, 1945-1973*, Oxford, pag. 227.

⁴¹ EHP BROWN, *The underdevelopment of economics*, The Economic Journal, 1972, pag. 2.

Nel *Report of the Committee on Turnover Taxation* presentato dalla Commissione il 21 Febbraio 1964 vennero, in primo luogo, descritti gli argomenti avanzati dai sostenitori dell'imposta sul valore aggiunto:⁴² per prima cosa l'imposta plurifase, secondo alcuni, avrebbe reso più difficile l'evasione in quanto ciascun contribuente avrebbe avuto l'interesse ad avere la fatturazione degli acquisti (in quanto unico mezzo per avere la detrazione dell'imposta); in secondo luogo avrebbe portato benefici psicologici in quanto l'onere tributario, essendo distribuito tra più imprese, poteva apparire meno pesante e più equo.⁴³

In verità la Commissione nel suo rapporto dimostra che i due assunti precedenti non erano di grande valenza nel particolare contesto britannico dell'epoca. Essa non diede credito, in particolare, al primo punto di vantaggio, dato che l'elemento psicologico delle imprese non aveva ragion d'essere ritenuto un problema tenendo conto del fatto che *«le imprese britanniche che pagano l'imposta sugli acquisti considerano l'imposta come una aggiunta ai prezzi. Esse si considerano come esattori dell'imposta. Sono generalmente in grado di recuperare l'imposta trasferendola in avanti e non la considerano come una imposta a loro carico»*.⁴⁴

Inoltre, dal punto di vista amministrativo e della lotta all'evasione, la Commissione ha inteso ricordare che il sistema di controllo della riscossione dell'imposta sugli acquisti era da ritenere soddisfacente.⁴⁵

Sul piano del commercio con gli altri Stati si ritenne che l'imposta sul valore aggiunto non presentava nessun ulteriore vantaggio all'esportazione: l'esportatore

⁴² Report of the Committee on Turnover Taxation, 1964, pag. 37.

⁴³ F. ROMANI, *Alcune discussioni inglesi sulla imposta sul valore aggiunto*, in *Studi sull'imposta sul valore aggiunto*, Studio effettuato nell'ambito del gruppo di ricerca per lo studio dei problemi di finanza pubblica presso il Consiglio Nazionale delle Ricerche, Direttore della Ricerca Cesare Cosciani, Milano, 1968, pag. 72.

⁴⁴ Report of the Committee on Turnover Taxation, 1964, pag. 37.

⁴⁵ Report of the Committee on Turnover Taxation, 1964, pag. 38: *«non vedo le ragioni per pensare che il metodo plurifase abbia dei chiari vantaggi rispetto all'imposta sugli acquisti per quanto si riferisce alla salvaguardia che fornirebbe contro l'evasione»*.

poteva ottenere il rimborso dell'imposta che ha pagato sugli acquisti e quindi si trova nella medesima posizione di colui che non ha mai pagato l'imposta sugli acquisti, con l'unica differenza che un soggetto si è trovato a dover anticipare le somme⁴⁶.

Detto ciò la Commissione arrivò a decretare che non vi era alcuna valida ragione per l'introduzione di una imposta sul valore aggiunto al posto dell'imposta sugli acquisti. Pur se stessa un'imposta sul valore aggiunto non promuove le esportazioni e lo sviluppo. D'altro canto, implicherebbe l'introduzione di una nuova ed estesa organizzazione. L'onere transizionale sarebbe pesante; ma ciò che più importa, il mutamento significherebbe l'adozione di un sistema che è più complicato per colpire la stessa spesa dei consumatori». ⁴⁷ Il verdetto negativo della Commissione chiuse in un certo senso le discussioni sulla possibilità, e la convenienza, per il sistema UK di passare da un sistema monofase ad uno plurifase.

5. L'esperienza sammarinese: l'adeguamento del sistema impositivo

Nella Repubblica di San Marino vige ancora oggi l'imposta creta ad opera del Professor Bosello nei primi anni '70; negli anni non ha subito sostanziali modifiche ed il regime in vigore ad oggi è in buona sostanza quello ideato all'epoca.

L'economia del Paese, costituita prevalentemente da attività agricole, non aveva sentito la necessità di dotarsi di una imposta indiretta fino ad allora. Si optò poi per introdurre una imposta monofase applicata ai beni al momento della loro introduzione nel territorio dello Stato, gli operatori economici sono obbligati alla presentazione di ogni fattura di acquisto di merci provenienti da Paesi terzi all'Amministrazione competente indicando anche l'aliquota d'imposta da applicarli

⁴⁶ F.B.I., *Value Added, Turnover Tax*, Londra, 1963, pag. 22, per una parte della dottrina il passaggio da un sistema monofase ad uno plurifase era inaccettabile: «Non si capisce come si possa dire che il sistema del rimborso abbia un effetto di incentivazione alle esportazioni superiore a quello dell'imposta sugli acquisti e nemmeno si capisce la psicologia o la logica che sta dietro l'affermazione che è meglio pagare l'imposta ed averla rimborsata più tardi anziché non pagarla per nulla».

⁴⁷ Report of the Committee on Turnover Taxation, 1964, pag. 41.

al prezzo pieno dell'operazione. Ogni scambio successivo che avviene nel territorio avverrà senza l'applicazione nuovamente dell'imposta, ma il fornitore imputerà l'onere dell'imposta versata direttamente nel costo del bene. In questo modo, diversamente che per le imposte a cascata, la variabile tributaria non si inserisce nella scelta della struttura dell'impresa, l'onere tributario infatti non varia a seconda della lunghezza della filiera di produzione e commercializzazione. Al momento dell'esportazione l'operatore potrà optare per un rimborso analitico, attraverso il quale verrà rimborsata l'imposta pagata all'importazione con la semplice comparazione di quanto importato e quanto esportato, oppure per il rimborso ordinario che segue calcoli molto più complessi. In quest'ultimo caso il massimo rimborsabile è la minore tra l'imposta pagata sugli acquisti e l'imposta sul fatturato esportato calcolata sulla base di una particolare formula che tiene conto di aliquote medie figurative.

Tale meccanismo è sicuramente di semplice applicazione ma porta con sé notevoli svantaggi: i controlli anti-evasione non sono sempre efficaci, il gettito dell'imposta viene incamerato dallo Stato solo una volta, con la crisi economica molte aziende hanno cessato la propria attività e con il diminuire dei soggetti passivi dell'imposta (diminuzione che non ha portato alla proporzionale contrazione dei consumi, quale capacità contributiva a cui viene legata l'imposta stessa) le finanze dello Stato sono in sofferenza.

Un primo passo verso l'avvicinamento alle normative degli altri Paesi del vecchio continente è avvenuta nel 2011 con l'introduzione di una imposta speciale sui servizi, fino a tale data infatti non esisteva nessun tipo di prelievo sui servizi, se non su quelli connessi alle merci importate il cui valore si sommava a quello dei beni ai fini dell'applicazione della monofase.⁴⁸

⁴⁸ Congresso di Stato, *Disposizioni in materia di imposta complementare sui servizi e altre disposizioni applicative della legge 22 dicembre 2010 n.194*, San Marino, 2011, pag.1.

Le nuove congiunture politiche ed economiche hanno fatto sì che nel programma economico del 2014 il Governo sammarinese iniziasse ad ipotizzare una riforma dell'intera normativa in tema di imposizione indiretta⁴⁹; per la verità non è stata istituita nessuna commissione di studio presieduta da esperti nazionali, elemento che invece è risultato vincente nelle altre dimensioni nazionali.

Ad oggi, le linee guida definite sembrano tendere all'introduzione di un sistema di imposta sul valore aggiunto conforme ai principi ispiratori della prima Direttiva Ue seppur tenendo conto delle specificità del sistema sammarinese.⁵⁰

⁴⁹ Segreteria di Stato alle Finanze, *Programma economico 2014*, San Marino, pag. 3: «Nella difficile situazione congiunturale che si prospetta per il prossimo triennio si dovrà operare per raggiungere un riequilibrio della finanza pubblica mettendo in campo al contempo azioni per lo sviluppo ed innescare processi di controtendenza capaci di incidere sulla finanza pubblica»; Segreteria di Stato alle Finanze, *Convegno di presentazione delle linee guida della riforma delle imposte indirette* – “San Marino International growing country, verso la riforma delle imposte indirette”, Comunicato stampa del 22 Luglio 2014.

⁵⁰ L'obiettivo della riforma auspicata è «quello di produrre un elaborato normativo Ue compatibile, necessario a San Marino per potere dialogare con le economie internazionali quale condizione per sviluppare il proprio sistema economico», così Segreteria di Stato alle Finanze, *Convegno di presentazione delle linee guida della riforma delle imposte indirette* – “San Marino International growing country, verso la riforma delle imposte indirette”, Comunicato stampa del 22 Luglio 2014.

CAPITOLO PRIMO

**STORIA E TAPPE
DELL'INTRODUZIONE DELL'IVA.
RIFLESSIONI DEI VARI STATI
MEMBRI E DELLA
COMMISSIONE EUROPEA**

SEZIONE SECONDA

**GLI STUDI A LIVELLO
COMUNITARIO**

1. Il punto di vista degli organismi comunitari

Dai paragrafi precedenti, in cui sono state analizzate le circostanze e gli obiettivi che hanno mosso i vari Paesi ad adottare tipologie ben diverse di imposte indirette, è emerso che il comune denominatore è l'obiettivo ultimo dell'imposizione: massimizzare le possibili entrate dello Stato allo scopo di fornire beni e servizi alla collettività.⁵¹

D'altro lato, cioè dal punto di vista degli organismi comunitari, l'obiettivo ultimo, almeno sulla carta, non era legato alla consapevolezza di voler assicurare un certo gettito d'imposta; lo scopo che doveva raggiungere la Comunità Europea era la creazione di un mercato interno che funzionasse correttamente.⁵² Il Trattato di Roma, infatti, non attribuisce alla Comunità europea la competenza, e quindi il potere, di intervenire nella materia fiscale, ed in particolare essa non ha il potere di imporre e di riscuotere tributi propri nel territorio degli Stati membri. Sebbene la Comunità europea non abbia un simile potere non vanno però sottovalutati i vincoli giuridici che derivano dagli artt. 90-93 del Trattato.⁵³

⁵¹ G. INGRAO, *Dalle teorie moniste e dualiste all'integrazione dei valori nei rapporti tra diritto interno e comunitario alla luce del Trattato di Lisbona*, Riv. dir. trib., fasc.2, 2010, pag. 213: «In particolare, le disposizioni contenute nel Trattato Ue, che influenzano il nostro sistema fiscale, possono ritenersi esplicitazioni dell'obiettivo di tutelare la libera concorrenza nel mercato, senza incidere sui processi di redistribuzione del reddito tra i vari Paesi. La potestà impositiva interna, invece, è tesa principalmente a tutelare valori sociali tra i quali la solidarietà economica e l'uguaglianza sostanziale, il concorso alle spese pubbliche sulla base della capacità contributiva e la coerenza e ragionevolezza del sistema».

⁵² G. LAULE e R. WEBER, *Harmonisation of the Tax Systems in Europe, Judgements of the European Court of Justice*, Monaco, 2011, pag. 1: «The founding treaty of the European Economic Community (EC Treaty) has as its objective the creation of an economic unit within which the free movement of goods, persons, services and capital is facilitated»; European Community Information Service, *Tax Harmonization in the European Community*, Brussels, 1968, pag.3; S. CNOSSEN, *How Much Tax Coordination in the European Union?*, in *International Tax and Public Finance*, 2003, pag. 626; G. INGRAO, *Dalle teorie moniste e dualiste all'integrazione dei valori nei rapporti tra diritto interno e comunitario alla luce del Trattato di Lisbona*, Riv. dir. trib., fasc.2, 2010, pag. 213.

⁵³ European Community Information Service, *Tax Harmonization in the European Community*, Brussels, 1968, pag.3: «It seems clear from the marked difference between the approach to harmonization of indirect taxes on the one hand, and of direct taxes on the other, that the authors of the Rome Treaty regarded harmonization of turnover taxes and excise duties as a matter of primary importance. The Commission has therefore from the outset given high priority to the harmonization of indirect taxes, and particularly of turnover taxes».

Le diverse norme del Trattato istitutivo della Comunità Economica Europea⁵⁴ (precettive, proibitive, permissive) rivolte sia agli Stati membri che alla Istituzioni della Comunità consentirono, da un lato, l'attività di controllo diretta ad evitare che gli Stati membri potessero utilizzare lo strumento fiscale in funzione discriminatoria o per il perseguimento di politiche economiche e commerciali⁵⁵, dall'altro, la possibilità di ottenere un graduale ravvicinamento – ed armonizzazione – delle leggi tributarie nazionali nella misura necessaria al raggiungimento degli obiettivi fondamentali del Trattato come enunciati dall'articolo 2⁵⁶: «*uno sviluppo armonioso delle attività economiche, un'espansione continua ed equilibrata, una stabilità accresciuta, un miglioramento sempre più rapido del tenore di vita e più strette relazioni tra gli Stati che ad essa partecipano*».

È quindi semplice, ad oggi, comprendere il meccanismo logico seguito in ambito Comunitario che ha permesso ad organismi internazionali di prendere decisioni nella materia fiscale, materia non di competenza dell'unione Europea: il prelievo delle imposte e la gestione della spesa pubblica creano inevitabilmente delle distorsioni

⁵⁴ Gli articoli da 95 a 99 e gli articoli 17 e 220.

⁵⁵ Commissione Europea, *Draft Council directive for the harmonization amongst Member States of turnover tax legislation*, pubblicato nel supplemento al bollettino delle Comunità Economica Europea n. 12 del 1962, pag. 1; A. ROMANI, *Studi ed attività della Comunità economica europea sui problemi fiscali*, atti del Convegno tenutosi a Roma il 30 Maggio 1961 dedicato ai Problemi fiscali della Comunità economica Europea, Milano, 1961, pag. 13; G. LAULE e R. WEBER, *Harmonisation of the Tax Systems in Europe, Judgements of the European Court of Justice*, Monaco, 2011, pag. 3; G. BIZIOLI, *Le imposte indirette nel diritto europeo*, in *Diritto internazionale e comunitario. Atti notarili nel diritto comunitario e internazionale*, a cura di Filippo Preite, Torino, 2011, pag. 72; A.P. SILVA, *VAT Registration in Europe: A Review*, Publishing Research Quarterly, 2014, pag.152; F. GALLO, *Ordinamento comunitario e principi fondamentali tributari*, Napoli, 2006, pag. 23; S. MENCARELLI, R. R. SCALESE E G. TINELLI, *Introduzione allo studio giuridico dell'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2012, pag. 2.

⁵⁶ A. ROMANI, *Studi ed attività della Comunità economica europea sui problemi fiscali*, atti del Convegno tenutosi a Roma il 30 Maggio 1961 dedicato ai Problemi fiscali della Comunità economica Europea, Milano, 1961, pag. 14; G. STAMMATI, *Presupposti e condizioni per l'armonizzazione dei sistemi fiscali nell'ambito della C.E.E.*, in atti del Convegno tenutosi a Roma il 30 Maggio 1961 dedicato ai Problemi fiscali della Comunità economica Europea, Milano, 1961, pag. 170; E. MINOLA, *L'industria italiana e i problemi fiscali della Comunità Economica Europea*, in atti del Convegno tenutosi a Roma il 30 Maggio 1961 dedicato ai Problemi fiscali della Comunità economica Europea, Milano, 1961, pag. 214; S. MENCARELLI, R. R. SCALESE E G. TINELLI, *Introduzione allo studio giuridico dell'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2012, pag. 2.

capaci di falsare le regole della concorrenza.⁵⁷ Il sistema di imposizione è causa di distorsioni del commercio intra-comunitario, quando le politiche fiscali vengono usate come misura economica, ad esempio per la protezione delle imprese nazionali a scapito dei prodotti esteri.⁵⁸

Lo scopo delle norme del Trattato, come ha precisato la Corte di Giustizia, è di vietare le barriere fiscali al libero commercio tra gli Stati membri piuttosto che quello di istituire un *tax order* europeo.⁵⁹

2. I primi studi sulla fiscalità comunitaria

Sulla base di tali assunti, i servizi tecnici della Commissione iniziarono ad esaminare i problemi connessi all'applicazione di tante e differenti imposte indirette, disciplinate dalla normativa interna dei vari Stati membri, e le ripercussioni sull'equilibrio del mercato unico. Venne individuato un gruppo di studiosi, composto da rappresentanti di ogni Stato membro, al quale era affidato il compito di esaminare i sistemi impositivi vigenti nelle varie nazioni al fine di teorizzare la

⁵⁷ P. COPPOLA, *Il fisco come leva ed acceleratore delle politiche di sviluppo*, Bologna, 2013, pag.9.

⁵⁸ A. DI PIETRO, *La crisi dell'armonizzazione delle imposte indirette*, in *La finanza pubblica italiana*, Maria Cecilia Guerra, Alberto Zanardi (a cura di), Milano, 2007, pag. 301: «L'armonizzazione delle imposte indirette, ed in particolare dell'Iva, è un obiettivo necessario per permettere alle merci di circolare liberamente da uno Stato all'altro dell'Unione ma con regimi fiscali corrispondenti e per permettere agli operatori economici di fare scelte di acquisto senza essere influenzati dalla convenienza fiscale. Per questo sarebbe stato necessario però che negli Stati dell'Unione gli operatori economici interessati agli scambi ed alle prestazioni fossero gli stessi, perché solo loro avrebbero applicato l'Iva». G. REALE, *Il tributo e l'armonizzazione fiscale nell'ambito della Comunità europea e degli stati membri*, in *Rivista della Scuola superiore dell'economia e delle finanze*; G. STAMMATI, *Presupposti e condizioni per l'armonizzazione dei sistemi fiscali nell'ambito della C.E.E.*, in atti del Convegno tenutosi a Roma il 30 Maggio 1961 dedicato ai Problemi fiscali della Comunità economica Europea, Milano, 1961, pag. 191: «L'imposta non è soltanto un mezzo tecnico per effettuare prelievi da parte dello Stato nell'economia, cioè per procurare disponibilità finanziarie all'erario, ma è soprattutto una leva potente per lo sviluppo e la trasformazione delle strutture economiche e sociali»; S. MENCARELLI, R. R. SCALESE E G. TINELLI, *Introduzione allo studio giuridico dell'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2012, pag.2.

⁵⁹ C. SACCHETTO, *Armonizzazione fiscale nella Comunità europea*, in *Encicl. Giur. Treccani*, II, Roma 1994; F. CARUSO, *Armonizzazione dei diritti e delle legislazioni nella Comunità europea*, in *Encicl. Giur. Treccani*, II, Roma 1994; R. MASTROIANNI, *Ravvicinamento delle legislazioni nel diritto comunitario*, in *Digesto disc. Pubbl.*, XXII, Torino 1997; M. BASILAVECCHIA, *L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione europea*, in *Riv. dir. trib.*, fasc.4, 2009, pag. 361.

creazione di una imposta unica applicabile all'intero contesto europeo.⁶⁰ Il team di esperti venne diviso in tre categorie a seconda dell'oggetto di studio: il sotto gruppo A doveva esaminare i benefici e le conseguenze della “*Suppression des contrôles physiques aux frontières*”, il gruppo B aveva l'obiettivo di studiare l'introduzione della “*Taxe unique générale perçue au stade antérieur à celui du commerce de détail, combinée éventuellement avec une imposition des détaillants*” ed infine il gruppo C si occupò degli effetti dell'introduzione della “*Taxe commune perçue au stade de la production, combinée avec une taxe autonome perçue au stade de la commercialisation et Taxe sur la valeur ajoutée commune, combinée, le cas échéant, avec une taxe perçue au stade de la commercialisation*”.

Si trovarono di fronte ad una situazione di diversità di strutture dell'imposta, di aliquote e di beni agevolati, l'unico punto in comune a tutte le discipline era l'approccio agli scambi internazionali⁶¹:

- in Germania, Lussemburgo ed Olanda veniva applicata un'imposta plurifase con effetti cumulativi in cui era esente il commercio al minuto;
- in Francia vigeva un'imposta plurifase senza effetti cumulativi;

⁶⁰ Il gruppo di esperti, nel Gennaio del 1962, elaborò il *Rapport general des sous-groupes a, b et c créés pour examiner différentes possibilités en vue d'une harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires*, 331 ojriv 1 62-F, pag. 1: «Dans son rapport du 17 décembre 1959 (doc. IV/5285/59), approuvé lors de la deuxième réunion plénière avec les experts gouvernementaux pour les questions fiscales, qui s'est tenue le 23 février 1960 (doc. IV/13~9/60), le groupe de travail n° I a estimé ~ue le maintien de la diversité des systèmes fiscaux actuellement en vigueur dans les différents Etats membres est de nature à nuire au bon fonctionnement du Marché commun et qu'il convient, ainsi que le prévoit l'article 99 du Traité, de procéder à une harmonisation des diverses législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires»; M. AUJEAN, *Harmonization of VAT in the EU: Back to the Future*, Ec Tax Review 2012/3, pag. 135.

⁶¹ A. ROMANI, *Studi ed attività della Comunità economica europea sui problemi fiscali*, atti del Convegno tenutosi a Roma il 30 Maggio 1961 dedicato ai Problemi fiscali della Comunità economica Europea, Milano, 1961, pag. 15: «Le varie legislazioni concordano, invece, nella disciplina degli scambi internazionali secondo il principio del paese destinazione, il quale consiste, come è noto, nell'esentare da imposta le vendite effettuate all'estero, nelle fasi di produzione e di distribuzione precedenti l'esportazione e nel procedere ad una tassazione supplementare nel paese importatore, comprendente le imposte che i prodotti nazionali simili hanno assolto nelle fasi precedenti»; European Community Information Service, *Tax Harmonization in the European Community*, Brussels, 1968, pag.4.

- in Italia ed in Belgio si era optato per un sistema misto con un imposta a cascata e regimi speciali una tantum sul alcuni prodotti.

Il confronto dei principi e delle tecniche seguiti dai vari Stati membri portò alla conclusione che era necessario stabilire un metodo comune di calcolo per evitare che la creazione del mercato unico potesse essere ostacolata da fenomeni protezionistici. L'interesse era ovviamente quello di tutelare che gli scambi di merci tra Paesi diversi avvenissero sulla base di una concorrenza leale e trasparente, ed in tale ottica le criticità a cui la Commissione doveva trovare soluzione erano le seguenti:⁶² la difficoltà a determinare aliquote medie d'imposta, il pericolo di manipolazioni a favore dei prodotti nazionali nel momento in cui vengono esportati, la possibilità di applicare politiche protezionistiche all'entrata dei prodotti nel mercato nazionale, le discriminazioni dei prodotti fabbricati da imprese non integrate a causa dell'imposizione a *cascata*.⁶³

Nella prospettiva di una armonizzazione sul piano delle imposte indirette, a livello comunitario, sono state esaminate varie possibilità:⁶⁴

⁶² J. A. FRENKEL, A. RAZIN, S. A. SYMANSKY, *International VAT Harmonization: Economic Effects*, National Bureau of Economic Research, 1991, pag.18; R.K. ABRAMS, P.K. CORNELIUS, *The impact of the European Community's internal market on the EFTA*, Washington DC, 1991, pag.50.

⁶³ Commissione Europea, *Rapport general des sous-groupes a, b et c créés pour examiner différentes possibilités en vue d'une harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires*, 331 ojr 1 62-F, pag. 1: «Les principaux inconvénients résultant de la diversité des législations existantes, qui ont été évoqués au sein du groupe de travail n° I, Sont les suivants: 1. la difficulté de l'application des taux moyens visés à l'article 97; 2. l'encouragement à la concentration verticale (intégration) des entreprises, inhérent aux systèmes à cascade; 3. l'obstacle à la libre circulation des produits que constitue le maintien de frontières fiscales; 4. les complications qui, pour le commerce international, découlent de la multiplicité des régimes». M. AUJEAN, *Harmonization of VAT in the EU: Back to the Future*, Ec Tax Review 2012/3, pag. 135.

⁶⁴ Commissione Europea, *Rapport general des sous-groupes a, b et c créés pour examiner différentes possibilités en vue d'une harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires*, 331 ojr 1 62-F, pag. 2; A. ROMANI, *Studi ed attività della Comunità economica europea sui problemi fiscali*, atti del Convegno tenutosi a Roma il 30 Maggio 1961 dedicato ai Problemi fiscali della Comunità economica Europea, Milano, 1961, pag. 19; F. FORTE, *Il problema della scelta del tipo di imposizione sulle vendite*, relazione al II convegno di studi sui problemi fiscali della CEE, Milano, 1961, pag. 91.

1. Introduzione di un sistema di riscossione e controllo presso le imprese importatrici ed esportatrici;
2. Introduzione di un'imposta unica generale allo stadio della vendita al dettaglio;
3. Istituzione di un'imposta comune percepita allo stadio della produzione;
4. Istituzione di un'imposta sul valore aggiunto.

La *prima ipotesi* riguardava l'abolizione dei controlli materiali alle frontiere ed applicare agli scambi inter-comunitari le stesse norme applicate per le transazioni commerciali interne. L'esempio da cui si prese spunto era il sistema Olandese in cui l'imposta veniva assolta in base alla dichiarazione periodica presentata dal contribuente e controllato il suo versamento sulla base delle scritture contabili obbligatorie.

Sarebbe poi stato compito dell'Amministrazione fiscale del Paese dell'importatore verificare la completezza e la bontà della dichiarazione presentata dall'operatore: *«L'administration fiscale du pays importateur vérifie cette déclaration à l'aide de la comptabilité de l'importateur; à cette fin, elle utilise aussi, pour autant que de besoin, les renseignements que l'administration fiscale de l'autre pays membre peut extraire de la comptabilité de l'exportateur»*.⁶⁵

Da subito tale concezione venne criticata in quanto consentiva agli operatori di mettere in atto dei meccanismi di frode che le Amministrazioni fiscali dei vari Paesi, senza un accordo di collaborazione tra loro, avrebbero a fatica potuto evitare e combattere.⁶⁶ Da una parte, è certo che l'importatore ha tutto l'interesse a dichiarare di aver acquistato delle merci provenienti dall'estero in quanto potrà tener conto del

⁶⁵ Commissione Europea, *Rapport general des sous-groupes a, b et c créés pour examiner différentes possibilités en vue d'une harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires*, 331 ojr v 1 62-F, pag. 3.

⁶⁶ Commissione Europea, *Rapport general des sous-groupes a, b et c créés pour examiner différentes possibilités en vue d'une harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires*, 331 ojr v 1 62-F, pag. 4: *«Une réglementation de ce genre paraît appeler l'objection qu'en ce qui concerne les transactions internationales, l'administration fiscale nationale n'a pas à la fois accès - comme c'est le cas pour les transactions intérieures - à la comptabilité du fournisseur et de l'acheteur. C'est, en effet, cette possibilité de recoupement qui assure l'efficacité la plus grande du contrôle»*.

loro costo in sede di determinazione del reddito d'impresa; mentre, dall'altro, l'esportatore sarebbe indotto a contabilizzare le cessioni intere come se fossero vendite verso Paesi esteri evitando in questo modo l'imposta dovuta e ed ottenendo indebitamente il rimborso di quella assolta nelle transazioni precedenti.⁶⁷

All'epoca era certamente impensabile la creazione di un sistema di stretta e funzionale cooperazione tra le Amministrazioni fiscali dei diversi Stati, ed ancor di più lo era l'obbligo imposto anche ai piccoli imprenditori e ai privati di tenere una contabilità.⁶⁸

In base a tali presupposti il *Rapporto* giunse alla conclusione che l'applicazione di tale regime avrebbe portato con se più svantaggi che benefici. In primo luogo già gli stessi Stati membri avevano la consapevolezza che la lotta alla frode fiscale in un contesto così complicato sarebbe divenuta totalmente inefficace, ed avrebbe condotto ad una maggiore tensione nei rapporti tra nazioni autoritarie; in secondo luogo l'introduzione di simili obblighi avrebbero avuto la conseguenza di fare lievitare i costi amministrativi, sia in capo agli operatori sia a carico dello Stato stesso, in quanto l'intero sistema economico ed amministrativo di quelle Nazioni in cui all'epoca vigeva una diversa disciplina avrebbero subito una considerevole mutazione.

⁶⁷ Tale problematica, oltre ad essere stata sottolineata anche dalla dottrina del tempo (Vedi A. Romani, cit.) è stata affrontata anche nel Rapporto generale della Commissione europea: «*Il y a possibilité de fraude lorsqu'une livraison faite à l'intérieur du pays est comptabilisée comme une livraison vers l'étranger. L'intéressé aurait ainsi l'avantage de pouvoir échapper à la taxe due sur la livraison intérieure et de percevoir, de surcroît un remboursement au titre de l'exportation. Toutefois, cette fraude ne devrait pas manquer d'être découverte si, lors de la vérification d'une comptabilité, on compare systématiquement celle-ci avec les comptabilités des cocontractants. Dans ce cas, on pourra, en effet, constater soit que l'achat comptabilisé chez le commerçant à l'intérieur du pays n'a pas été inscrit dans la comptabilité du fournisseur comme une vente à ce client, soit qu'à la vente fictive à un acheteur dans un pays membre, ne correspond pas d'enregistrement d'achat chez cet acheteur, ou que ce dernier est purement fictif.*»

⁶⁸ Commissione Europea, *Rapport general des sous-groupes a, b et c créés pour examiner différentes possibilités en vue d'une harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires*, 331 ojr/ 1 62-F, pag. 13. Per un approfondimento sull'evoluzione dei rapporti tra le Amministrazioni fiscali dei vari Stati membri sul tema dei controlli si veda S. CAPOLUPO, *Accertamento delle imposte e sanzioni Manuale dell'accertamento delle imposte*, Milano, 2013, in particolare il capitolo I dedicato alla collaborazione internazionale.

In definitiva il gruppo A, seppur non arrivando ad un parere unanime, concluse che tale prima ipotesi possedeva certo i vantaggi di non discriminare il commercio interno da quello esterno e di garantire un gettito costante sulla base una dichiarazione periodica, ma optò per non attuarla in quanto «*les avantages présentés par la réglementation ne compensent pas les inconvénients*».

Per quanto riguarda la *seconda ipotesi*, l'imposta colpirebbe il prodotto all'atto della vendita da parte di produttori ai dettaglianti (o al consumatore finale in assenza di tale secondo soggetto), come accadeva all'epoca per la Purchase Tax britannica e per l'Impot Fédéral suisse sur le chiffre d'affaires. I produttori e grossisti, quali soggetti passivi d'imposta, avrebbero dovuto procedere all'iscrizione ad un registro, e tale fatto era sufficiente ad accertare se i due contraenti potessero dare vita ad una operazione imponibile. Si posero degli interrogativi sulle problematiche connesse alla responsabilità dell'imposta a seconda che si trattasse di una iscrizione ad un registro pubblico o ad una lista non certificata dall'Amministrazione.⁶⁹ Nel primo caso, in ipotesi di mancato versamento dell'imposta, poteva essere imputato al venditore l'omesso controllo sul registro pubblico dell'iscrizione dell'acquirente; nella seconda ipotesi invece il cedente poteva esser ritenuto responsabile solamente nel caso in cui con la normale diligenza sarebbe stato in grado di rendersi conto che l'acquirente non poteva essere iscritto al registro, e quindi non avere il beneficio ad ottenere i prodotti in sospensione d'imposta.⁷⁰

Il punto di forza di questa teorizzazione consisteva nel fatto che la natura dell'imposta *una tantum* dava luogo ad una identica incidenza tributaria sul consumo, indipendentemente dalla lunghezza della filiera di produzione e

⁶⁹ Commissione Europea, *Rapport general des sous-groupes a, b et c créés pour examiner différentes possibilités en vue d'une harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires*, 331 ojr v 1 62-F, pag. 58: «*De l'avis de la majorité des délégations, un registre public, accessible à tous les intéressés et englobant le territoire tout entier du marché commun, est une chose qui en pratique est difficilement réalisable. L'utilisation d'un registre non public se heurte à des difficultés d'un caractère différents*».

⁷⁰ A. ROMANI, *Studi ed attività della Comunità economica europea sui problemi fiscali*, atti del Convegno tenutosi a Roma il 30 Maggio 1961 dedicato ai Problemi fiscali della Comunità economica Europea, Milano, 1961, pag. 21.

commercializzazione; veniva meno l'effetto ad incentivare l'integrazione, quale caratteristica delle imposte a cascata.⁷¹

Seppur considerando tale beneficio, l'imposta ideata in questa maniera portava con se doversi dubbi e criticità collegate alla determinazione della base imponibile ed all'applicazione dell'aliquota d'imposta. La base imponibile presa in considerazione era ovviamente il prezzo di vendita all'ingrosso, tale soluzione era accettabile nel momento in cui l'operazione si realizzava tra dal produttore al dettagliante, però si ponevano degli interrogativi nel momento in cui la vendita avveniva dal produttore – o grossista – direttamente al consumatore finale. In tale ultimo caso la vendita, infatti, avveniva ad un prezzo ben diverso rispetto a quello applicato nell'operazione tra due operatori non consumatori finali, di conseguenza la base imponibile effettiva non era sempre allineata a quella teorizzata. Gli esperti iniziarono ad interrogarsi sulla possibilità di fissare delle aliquote diverse a seconda dello stadio al quale avveniva la vendita, oppure sull'ipotesi di assumere come parametro del tributo i prezzi realmente fissati, tenendo conto di una riduzione forfettaria. Concorde con la prima soluzione era la Commissione svizzera di Studio per l'imposta sulla cifra d'affari: *«Le fait que l'impôt n'est pas toujours perçu au même point de la chaîne des transactions nécessite, dans l'intérêt d'une charge aussi uniforme que possible du prix de vente au détail (sauvegarde de la concurrence), une graduation du taux de l'impôt d'après les livraisons en gros et les livraisons au détail»*.⁷²

Oltre a tali dubbi, vi era all'epoca anche la preoccupazione sull'aliquota da applicare alla base imponibile: era molto complicato stabilire il tasso per poter garantire un

⁷¹ Commissione Europea, *Rapport general des sous-groupes a, b et c créés pour examiner différentes possibilités en vue d'une harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires*, 331 ojrv 1 62-F, pag. 37: *«Il présente donc le grand avantage d'être neutre, dans une large mesure, du point de vue de la concurrence et d'éviter que les entreprises ne soient tentées de recourir à la concentration verticale (intégration)»*.

⁷² Così la Commissione svizzera di Studio per l'imposta sulla cifra d'affari ed altre imposte di consumo, *Relazione presentata il 30 Maggio 1956 al Dipartimento federale delle finanze e dogane*, pag. 34.

gettito in linea a quello ottenuto precedentemente supponendo il mantenimento dei regimi di favore esistenti.

Dati questi presupposti gli operatori posero il problema del regime impositivo sui beni strumentali che, se incisi dall'imposta e seguendo la procedura di ammortamento, comporterebbe un conseguente effetto cumulativo; mentre se detassati, e con l'obiettivo di costanza del gettito, comporterebbero la necessità di applicare aliquote più alte per gli altri beni. Gli esperti ipotizzarono quattro possibilità: applicazione di un regime sospensivo d'imposta tra soggetti registrati, esenzione totale per i soggetti registrati, esenzione parziale ed infine tassazione integrale per consentire una diminuzione generale dell'aliquota.⁷³

In generale la valutazione finale di tale regime era un buon bilanciamento tra vantaggi e svantaggi. L'imposta generale applicata allo stadio anteriore al commercio al dettaglio rispondeva al principio di neutralità ed era capace di creare condizioni vantaggiose nel mercato unico.⁷⁴

- L'imposta così concepita è neutrale sul piano internazionale in quanto è possibile applicarla in maniera uniforme sia sul lato delle importazioni che su quello delle esportazioni;
- L'imposta così concepita è neutrale sul piano nazionale in quanto grava in maniera uguale sui prodotti simili, indipendentemente dal numero delle transazioni nella filiera di produzione e commercializzazione;
- Essa favorisce lo sviluppo del progresso tecnico;

⁷³ A. ROMANI, *Studi ed attività della Comunità economica europea sui problemi fiscali*, atti del Convegno tenutosi a Roma il 30 Maggio 1961 dedicato ai Problemi fiscali della Comunità economica Europea, Milano, 1961, pag. 22; Commissione Europea, *Rapport general des sous-groupes a, b et c créés pour examiner différentes possibilités en vue d'une harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires*, 331 ojriv 1 62-F, pag. 39.

⁷⁴ Commissione Europea, *Rapport general des sous-groupes a, b et c créés pour examiner différentes possibilités en vue d'une harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires*, 331 ojriv 1 62-F, pag. 62.

- Il meccanismo di riscossione è semplice ed il controllo da parte dell'Amministrazione fiscale si riteneva poter essere svolto con efficienza ed efficacia.

Per quanto concerne gli svantaggi connessi all'introduzione di un tale regime il Rapporto mette in evidenza che, se gli Stati volessero mantenere tutte le ipotesi di esclusione da tassazione ed agevolazione, l'aliquota dell'imposta una tantum doveva essere molto alta.⁷⁵

La *terza ipotesi* riguardava l'introduzione di un'imposta sulla produzione, essa poteva essere concepita in due maniere differenti a seconda del metodo e del momento della riscossione: o come imposta generale riscossa all'ultima fase di produzione, oppure riscossa con il sistema dei pagamenti frazionati. La prima possibilità consentiva la riscossione dell'imposta in una unica soluzione nel momento in cui il prodotto finito veniva consegnato al commerciante o al consumatore, mentre nel secondo caso la riscossione avveniva in maniera frazionata durante tutto il ciclo produttivo.⁷⁶ Ogni soggetto che partecipa al ciclo produttivo ha però il diritto a dedurre dall'imposta che deve pagare quella che è già stata pagata dai suoi fornitori sulle materie prime che saranno incorporate nei prodotti che fabbricherà.

Le problematiche connesse a tale ipotesi riguardavano in prevalenza la difficoltà a fornire una definizione univoca di produttore, le domande poste all'epoca erano le

⁷⁵ Si ipotizzò il passaggio da un 6% al 22%. Se ciò accedesse ovviamente il gettito erariale sul consumo sarebbe rimasto, in linea teorica invariato, a scapito del prezzo dei prodotti e come ovvia conseguenza la scelta fiscale avrebbe inciso in maniera consistente sul potere di acquisto dei consumatori innescando un vortice di inflazione e decrescita della domanda. L'introduzione della "nuova" imposta così concepita avrebbe creato forti diseconomie e portato ad una potenziale crisi del mercato. Commissione Europea, *Rapport general des sous-groupes a, b et c créés pour examiner différentes possibilités en vue d'une harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires*, 331 ojrv 1 62-F, pag. 65: «Il est clair que l'application d'une taxe unique perçue en une seule fois au stade antérieur à celui du commerce de détail à un taux aussi élevé, constituerait une charge presque insupportable pour les commerçants en gros dont la marge bénéficiaire est souvent assez modérée».

⁷⁶ Commissione Europea, *Rapport general des sous-groupes a, b et c créés pour examiner différentes possibilités en vue d'une harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires*, 331 ojrv 1 62-F, pag. 69.

seguenti: le operazioni di riparazione, rimessa o nuovo e conservazione potevano dare la qualifica di produttore? Gli agricoltori, chi segue la silvicoltura e l'allevamento del bestiame, che fino ad ora avevano beneficiato di regimi agevolati, potevano essere considerati come produttori?

I vantaggi teorizzati connessi all'introduzione di una imposta simile sono i seguenti:

- L'imposta è neutrale sia sul piano internazionale che sul nazionale e non comporta la distorsione dell'incentivare l'integrazione delle imprese;
- Essa favorisce lo sviluppo del progresso tecnico;
- Limita, rispetto alla tassazione della seconda ipotesi, il numero dei soggetti che sono obbligati alla registrazione.

È capace di regolare in maniera semplice le tassazioni sulle operazioni di import ed export, l'operatore può effettuare le importazioni in sospensione di imposta e di conseguenza compiere esportazioni senza richiedere la restituzione delle somme

Tali benefici sono però anche in questo caso superati dagli elementi di criticità. In primo luogo per il sistema della riscossione dell'imposta in una unica soluzione, valgono le stesse considerazioni già effettuate in merito alla terza ipotesi sull'applicazione di una aliquota troppo alta per il mantenimento del gettito preesistente; in secondo luogo, va ammessa la necessità da parte delle Amministrazioni fiscali di impegnarsi per la realizzazione ed il mantenimento di un apparato in grado di consentire il funzionamento di un registro degli operatori qualificabili come produttori, in quanto necessario mezzo per identificare operazioni imponibili e non.⁷⁷

La *quarta ipotesi* prevedeva l'istituzione di un sistema impositivo in cui ogni contribuente era tenuto a corrispondere mensilmente un'imposta sul volume d'affari

⁷⁷ Commissione Europea, *Rapport general des sous-groupes a, b et c créés pour examiner différentes possibilités en vue d'une harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires*, 331 ojr v 1 62-F, pag. 127.

imponibili, essendo comunque legittimato a dedurre quanto precedentemente versato a titoli di imposta sul valore aggiunto che hanno colpito l'acquisto di beni e servizi nel mese precedente. Si trattava quindi di riprendere i concetti e le basi della T.V.A. francese e trasporli nel contesto europeo di relazioni tra Stati Membri.⁷⁸

3. La decisione di optare per una imposta plurifase

Con i primi studi sulla creazione di una unica imposta indiretta arrivarono anche le prime considerazioni unanimi sui principi ispiratori e caratteri generali di cui era necessario tener conto nella costruzione: *rationalité financière, neutralité concurrentielle, influence de la taxe sur les prix, influence de la taxe sur la productivité.*

Di fondamentale importanza è stato il contributo, nel 1962, del rapporto Neumark in cui veniva proposta la costruzione di un impianto normativo comunitario in grado di superare il livello nazionale e divenire, a tutti gli effetti, uno strumento di politica economica sovranazionale.⁷⁹ Ovviamente l'obiettivo dichiarato era l'armonizzazione dei sistemi fiscali degli Stati membri.

Nel 1965 la Commissione della Comunità Economia Europea decise di fissare le strutture e le modalità per l'applicazione di un sistema comune di imposta sul valore aggiunto. Fino a quel momento i vari Stati membri applicavano imposte ben diverse ed il rischio era quello che essi, deliberatamente o accidentalmente, potessero incentivare le proprie esportazioni sovrastimando il rimborso dell'imposte pagate.

⁷⁸ Commissione Europea, *Rapport general des sous-groupes a, b et c créés pour examiner différentes possibilités en vue d'une harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires*, 331 ojr v 1 62-F, pag. 1022

⁷⁹ Commissione Europea, *Rapport general des sous-groupes a, b et c créés pour examiner différentes possibilités en vue d'une harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires*, 331 ojr v 1 62-F; A. CIANI, *L'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto nell'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1975, pag. 4; ROMOLI-VENTURI, *Breve storia di quindici anni di lavori nel campo dell'armonizzazione delle imposte delle Comunità economiche europee*, in *Tributi*, 1980, n. 1-2, p. 5; R. DE LA FERIA, *The EU VAT System and the Internal Market*, 2009, IBFD, pag.50; H.P.A.K. VAN ARENDONK, *Citizens and taxation in EU: Fifty years after the Neumark Report*, EC Tax Review n. 3 del 2012, pag. 144; H. KOGELS, *Unity Divided*, EC Tax Review n. 3 del 2012, pag. 119; R. BAGGIO, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009, pag. 511.

Era evidente, quindi, che in tali circostanze il buon funzionamento di mercato unico era solo una utopia.

Per eliminare le distorsioni alla concorrenza dovute alle scelte fiscali dei vari Stati membri il Consiglio decise, nell'aprile del 1967, di dare vita ad un sistema armonizzato di imposizione indiretta basato sul metodo della tassazione del valore aggiunto.⁸⁰ Dagli studi condotti, di cui si è trattato precedentemente, emergeva infatti proprio questa come soluzione migliore in quanto dotata di molteplici elementi positivi da accogliere. L'IVA si pensava essere capace di non influenzare la forme ed i metodi per condurre l'attività d'impresa, il gettito era lo stesso sia che l'imposta venisse applicata allo scambio di beni prodotti da una impresa di piccole dimensioni a bassa tecnologia, che su quelli usciti da una produzione in massa altamente specializzata.⁸¹ Ma l'elemento più importante consisteva nel fatto che l'IVA così concepita doveva essere in grado di garantire la neutralità all'interno del mercato europeo grazie al meccanismo per cui l'imposta sulle esportazioni viene recuperata e alle importazioni viene applicato lo stesso regime a cui devono sottostare i beni nazionali.⁸² In linea teorica, in questo modo si rende indifferente la scelta del consumatore di quale prodotto acquistare, se quello nazionale o di un Paese estero, e dell'impresa di collocarsi su un territorio piuttosto che un altro.

In definitiva «*VAT was chosen as the main form of indirect taxation in the European Community because exports could be entirely de-taxed, and then re-taxed at the rate of the importing country, so preventing distortions of competition*».⁸³

⁸⁰ B. SANTAMARIA, *Diritto tributario. Parte speciale. Fiscalità nazionale e internazionale*, Milano, 2009, pag. 142; S. MENCARELLI, R.R.SCALESSE E G. TINELLI, *Introduzione allo studio giuridico dell'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2012, pag.3.

⁸¹ S. CNOSEN, *Global Trends and Issues in Value Added Taxation*, in *International Tax and Public Finance* del 1998, pag. 399.

⁸² S. CNOSEN, *Global Trends and Issues in Value Added Taxation*, in *International Tax and Public Finance* del 1998, pag. 399.

⁸³ European Parliament, *Working Papers, Options For A Definitive Vat System*, PE 165.529 1995, pag. 3.

Per raggiungere tale obiettivo si decise di utilizzare il mezzo della Direttiva, lasciando agli Stati membri la possibilità di decidere liberamente le strategie per incorporare a livello nazionale quanto deciso a livello sovranazionale.⁸⁴

Venne stilata la prima proposta di Direttiva con il lungimirante obiettivo di dotare la Comunità di una normativa applicabile in maniera uniforme da tutti gli Stati membri.⁸⁵ Per la verità un simile intervento comunitario nella sfera del sistema impositivo di tutti i Paesi membri fu all'epoca identificato come l'unico mezzo capace di garantire l'obiettivo ultimo del buon funzionamento del mercato comune, la tutela della leale concorrenza e l'eliminazione di ogni tipo di barriera ed ostacolo alla libera circolazione di beni e servizi.⁸⁶

Nel documento di consultazione del Comitato Economico e Sociale circa una proposta di direttiva del Consiglio in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari emerge chiaramente che l'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto era strettamente necessaria: *«gli Stati membri si sono impegnati, da un lato, a sopprimere le distorsioni di origine tributaria — nel campo delle imposte sulla cifra d'affari — che possano falsare le condizioni di concorrenza e, dall'altro, ad eliminare successivamente le tassazioni all'importazione e i ristorni all'esportazione nel commercio intracomunitario. Gli Stati membri riconoscevano con questo che la realizzazione dei due obiettivi soprammenzionati avrebbe facilitato la libera circolazione delle merci e dei servizi nonché l'interpenetrazione economica nel mercato comune»*.⁸⁷

⁸⁴ European Community Information Service, *Tax Harmonization in the European Community*, Brussels, 1968, pag.5.

⁸⁵ A. BERLIRI, *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1971, pag. 5; S. MENCARELLI, R.R. SCALESSE e G. TINELLI, *Introduzione allo studio giuridico dell'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2012, pag.4.

⁸⁶ A. CIANI, *L'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto nell'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1975, pag. 4; C. Cosciani, *Problemi fiscali del Mercato Comune*, Milano, 1958, pag. 511; G. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Padova, 2008, pag. 140.

⁸⁷ Consultazione Del Comitato Economico E Sociale circa una proposta di direttiva del Consiglio in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — *Introduzione di un'imposta sul valore aggiunto negli Stati membri*, N. C 144/13, in *Gazzetta Ufficiale delle Comunità europee* 8. 11. 69.

Tale concetto era alla base anche dell'impianto della Direttiva n. 71 del 14 aprile 1967, in cui si sottolineava che l'obiettivo essenziale del Trattato istitutivo della Comunità Economica Europea era proprio quello di instaurare, nel quadro di una unione economica, un mercato comune, basato su una sana concorrenza e che presenti caratteristiche analoghe a quelle di un mercato interno. Venne individuato un unico mezzo per la realizzazione di tale obiettivo: si presupponeva l'applicazione negli Stati membri di legislazioni uniformi. La relazione introduttiva che accompagnava la proposta di Direttiva dichiarava espressamente che: *«Le disposizioni contenute in questa seconda direttiva vincolano gli Stati membri in conformità a quanto prescritto dall'art.189, terzo comma, per quanto concerne il risultato da raggiungere. Di conseguenza i testi formulati non devono necessariamente essere trascritti alla lettera nelle varie legislazioni nazionali. Tuttavia sebbene estremamente utile chiedere agli Stati membri di seguire, nelle loro legislazioni, i testi proposti il più letteralmente possibile considerando che, in questa guisa, saranno evitate, in larga misura, ulteriori difficoltà di interpretazione e si troveranno già adottate alcune basi di diritto di tipo comunitario per quanto concerne il campo delle imposte armonizzate».*

Secondo l'autorevole dottrina la proposta della Commissione doveva essere formulata sulla base di concetti estremamente tecnici e completi, in modo da poter garantire l'applicazione uniformemente della norma da parte di tutti gli Stati; tale era il motivo, in effetti che portò all'adozione della Seconda Direttiva. All'epoca della formulazione della proposta era già chiaro a molti che l'elemento fondamentale per la buona riuscita dell'introduzione di una imposta sui consumi era il poter contare su una completa armonizzazione in tema di imposte indirette.

«Dato che l'armonizzazione non può riguardare le aliquote e, sia pure in parte, i beni ed i servizi tassabili, almeno sino a che la Comunità Europea non si trasformi da Comunità economica in Comunità politica (il che, probabilmente, è ormai nella logica delle cose e della storia prima ancora che nella volontà dei singoli), essa deve necessariamente investire nella maggior possibile misura la

*struttura e la regolazione del nuovo tributo diretto a disciplinare nei sei Paesi l'imposizione sulla cifra d'affari».*⁸⁸

La seconda Direttiva del Consiglio della CEE non tardò ad arrivare e l'11 aprile 1967 n. 67/228 disciplinò la struttura e le modalità di applicazione del sistema comune di imposta sul valore aggiunto.

Con tale Direttiva, i sei Stati si impegnarono all'adozione di un sistema comune di imposta, per quanto riguarda la uniformità del tipo di imposta, della sua struttura, del suo meccanismo e della sua applicazione. Restavano, peraltro, fuori da tale impegno due elementi importantissimi, e cioè l'aliquota e le esenzioni.

4. Elementi fondamentali della nuova imposta

Secondo l'articolo 2 della prima Direttiva 67/227/CEE l'obiettivo dell'epoca era, come più volte ripetuto, la creazione di un sistema comune d'imposta che consiste nell'applicare ai beni e servizi un'imposta generale sul consumo in maniera proporzionale al prezzo degli stessi qualunque sia il numero delle transazioni intervenute nei processi di produzione e distribuzione. Gli elementi essenziali dell'imposta sono ben cinque:⁸⁹

- 1) L'essere un'imposta sul consumo;
- 2) L'essere un'imposta necessariamente generale;
- 3) L'essere un'imposta neutrale rispetto al numero dei passaggi posti in essere nel processo di produzione e distribuzione (neutralità concorrenziale interna);

⁸⁸ Così A. BERLIRI, *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1971, pag. 6.

⁸⁹ F. ROMANI, *Alcune discussioni inglesi sulla imposta sul valore aggiunto*, in *Studi sull'imposta sul valore aggiunto*, Studio effettuato nell'ambito del gruppo di ricerca per lo studio dei problemi di finanza pubblica presso il Consiglio Nazionale delle Ricerche, Direttore della Ricerca Cesare Cosciani, Milano, 1968, pag. 84; Commissione Europea, *Rapport general des sous-groupes a, b et c créés pour examiner différentes possibilités en vue d'une harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires*, 331 ojrv 1 62-F, pag. 22.

- 4) L'essere un'imposta neutrale rispetto alla circostanza che il bene sia importato o esportato (neutralità concorrenziale internazionale);⁹⁰
- 5) La determinazione dell'imposta dovuta doveva essere calcolata per differenza tra l'imposta dovuta sul prezzo della merce venduta e quella che ha gravato sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo.

Si iniziò ad immaginare per la prima volta in ambito comunitario una vera e propria imposta sui consumi capace di incidere la manifestazione indiretta della capacità contributiva delle persone in maniera equa ed uniforme. Tale obiettivo primario si ottiene assoggettando ad imposta le operazioni effettuate dagli esercenti impresa (ovvero arte o professione) i quali saranno in grado di trasferire l'onere sul consumatore finale: si parla in questo senso di una imposta neutrale per i soggetti passivi, mentre essa grava solo sull'ultimo anello della catena ossia su chi riceve il prodotto o beneficia della prestazione.⁹¹

Il meccanismo di detrazione e rivalsa venne considerato dall'autorevole dottrina come un espediente in grado di generare una compensazione parziale tra il debito del soggetto passivo di fatto ed il credito che esso ha ottenuto in conseguenza dell'addebito operato dal proprio dante causa. Dalle considerazioni che non si tratta di una vera e propria imposta sul valore aggiunto, ma bensì sul consumo derivano importanti conseguenze:

1. I pagamenti effettuati dagli operatori economici (diversi dal dettagliante) non rappresentano un *vero* pagamento dell'imposta, ma si tratta di acconti in vista della

⁹⁰ Il principio di neutralità opera inoltre nel senso che beni o prestazioni di servizi simili - e cioè dello stesso tipo - che si trovano quindi in concorrenza gli uni con gli altri, non possono essere trattati ai fini dell'iva in modo diverso, rimanendo prive di rilevanza, in linea di principio, l'identità del produttore o del prestatore di servizi e la forma giuridica sotto la quale essi esercitano la loro attività (sent. Corte Giustizia 17 febbraio 2005 C-453/02 e C/462/02).

⁹¹ In tal senso le conclusioni dell'Avvocato Generale in c-68/03, di data 13 gennaio 2004; S. MENCARELLI, R.R. SCALESSE E G. TINELLI, *Introduzione allo studio giuridico dell'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2012, pag.17; OECD, *Draft Commentary On The International Vat Neutrality Guidelines*, Parigi, 2012, pag.7; M. LANG, P. MELZ E T. ECKER, *Value Added Tax and Direct Taxation*, IBFD, 2009, pag. 203.

nascita di un futuro debito tributario nel momento in cui si verificherà la vendita del prodotto al consumatore finale.

2. L'imposta deve colpire necessariamente la generalità dei beni, se così non fosse il meccanismo di detrazione e rivalsa si incepperebbe nel momento in cui, ad esempio, il produttore di una materia prima fornisce il suo bene ad altri due imprenditori, di cui uno solo fabbrica un bene soggetto ad imposta; il che significa che relativamente al bene non soggetto ad imposta dovrebbe essere rimborsata tutta l'imposta versata durante la filiera.

Proprio per i motivi sopra esposti una parte della dottrina considerò addirittura errata la nomenclatura di "*imposta sul valore aggiunto*", preferendo la più chiara dicitura di "*imposta generale sui consumi assolta mediante pagamenti frazionati*".⁹² Con molta probabilità il fatto che nelle Direttive comunitarie si parli di "imposta sul valore aggiunto" è connessa al semplice recepimento della denominazione della TVA francese.

La denominazione assunta sin dall'inizio, d'altro canto, identifica chiaramente il meccanismo di applicazione dell'imposta stessa: ciò che differenzia l'imposta sul valore aggiunto da una imposta sul consumo monofase è proprio il fatto che essa viene percepita dallo Stato frazionatamente dai vari operatori economici che partecipano alla filiera, e viene determinata per differenza tra quanto rimborsato ai precedenti operatori e quanto dovuto in base al prezzo incassato.

In aggiunta, a parere della Commissione di studio del 1962, la neutralità sul piano interno consisteva nell'evitare di rendere più vantaggiosa la concentrazione delle

⁹² A. BERLIRI, *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1971, pag. 57: «La verità è che si hanno due tipi di imposta sul valore aggiunto: quella in cui l'imponibile si ottiene per differenza tra il valore della produzione ed il costo di alcuni elementi della produzione stessa (deduzione di imponibile da imponibile) e quella in cui l'imponibile è dato invece dall'intero ammontare della produzione, ma dall'imposta calcolata su tale base si deduce quella pagata per l'acquisto di alcune materie (deduzione di imposto ad imposta), come appunto quella delineata dalle direttive della C.E.E.».

imprese, stabilire un onere fiscale uguale per i prodotti simili o comparabili, cercare di non avere gravi ripercussioni sui prezzi e sulla produttività.⁹³

L'altro aspetto della neutralità è connesso al respiro internazionale di cui la nuova imposta doveva essere dotata. Anche dal punto di vista dell'applicazione dell'imposta nelle operazioni di import ed export emerge l'intento di legare a doppio filo l'IVA ed il consumo, cioè il suo presupposto impositivo. Nel caso di esportazione, infatti, non viene applicata l'imposta sul prezzo riscosso dall'esportatore e si opera, attraverso la detrazione il rimborso di tutte le somme versate dai precedenti operatori che sono connesse al bene che esce dal territorio nazionale.⁹⁴ Simmetricamente accade nel caso delle importazioni, in cui l'imposta colpisce il valore pieno del bene e non solo l'incremento di valore, o valore aggiunto, che si realizza nel momento dell'introduzione in territorio. Il rapporto del gruppo di esperti è in grado di chiarire al meglio quale erano le intenzioni e gli obiettivi originari alla base della creazione del sistema comune d'imposta: *«Si l'on veut appliquer la taxe sur le chiffre d'affaires de façon qu'elle soit aussi neutre que possible dans le domaine des échanges internationaux de marchandises, il faut arriver, d'une part, à ce que la taxe n'ait pas d'influence sur la structure des prix des marchandises qui sont exportées et, d'autre part, à ce que les marchandises importées soient taxées dans la même mesure que les marchandises similaires qui sont produites à l'intérieur du pays. Pour arriver à ce but, le système de la taxe sur le chiffre d'affaires devrait permettre de détaxer complètement et de manière à ce que les marchandises exportées et de déterminer exactement la taxe qui doit frapper les marchandises importées pour que la charge que celles-ci supportent au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires soit égale à la charge pesant sur les marchandises indigènes. Ce problème qui, pour les échanges entre les pays partenaires,*

⁹³ Commissione Europea, *Rapport general des sous-groupes a, b et c créés pour examiner différentes possibilités en vue d'une harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires*, 331 ojr/1 62-F, pag. 25; M. LANG, P. MELZ e T. ECKER, *Value Added Tax and Direct Taxation*, IBFD, 2009, pag. 203; C. GARBARINO, *Manuale di Tassazione internazionale*, Bologna, 2008, pag. 15.

⁹⁴ A. BERLIRI, *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1971, pag. 57: *«Ora, la giustificazione razionale di tale esenzione e di tale rimborso sta proprio nel fatto che i beni esportati non sono consumati nel territorio dello Stato dell'esportatore»*; G. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1978, pag. 561.

*n'a son importance qu'aussi longtemps que ces pays maintiennent des mesures de compensation à l'exportation et à l'importation entre eux, subsistera en tout cas pour les échanges avec les pays tiers».*⁹⁵

⁹⁵ Commission Europea, *Rapport general des sous-groupes a, b et c créés pour examiner différentes possibilités en vue d'une harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires*, 331 ojr v 1 62-F, pag. 22.

CAPITOLO SECONDO

LA CRISI DEL SISTEMA IVA EUROPEO

SEZIONE PRIMA

LA CRISI GIURIDICA DELL'IVA

1. L'armonizzazione quale mezzo fondamentale per il funzionamento del mercato unico

Nel processo di integrazione europea, la realizzazione del mercato interno ha avuto da sempre un ruolo centrale. Per raggiungere tale obiettivo l'armonizzazione delle imposte indirette, ed in particolare dell'IVA, rappresenta l'elemento essenziale in quanto necessario e funzionale a permettere alle merci di circolare liberamente da uno Stato all'altro dell'Unione ed essere sottoposte ad un regime impositivo in grado di permettere agli operatori di compiere le proprie scelte di acquisto senza essere influenzate dalla convenienza fiscale.⁹⁶

La stessa Corte di Giustizia ha più volte sottolineato che *«gli articoli del Trattato relativi alla libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali sono norme fondamentali per l'Unione ed è vietato qualsiasi ostacolo, anche di minore importanza, a detta libertà»*.⁹⁷

Per tale motivo era più volte stata sottolineata l'importanza che gli scambi avessero lo stesso regime a seconda che rientrassero o meno nell'ambito di applicazione dell'IVA come cessioni di beni e prestazioni di servizi, ed ovviamente che l'imposta sul consumo venisse applicata nello stesso modo in ogni Stato.⁹⁸

⁹⁶ G. LAULE E R. WEBER, *Harmonisation of the Tax Systems in Europe Judgements of the European Court of Justice*, Francoforte, pag. 2: «The founding treaty of the European Economic Community (EC Treaty) has as its objective the creation of an economic unit within which the free movement of goods, persons, services and capital is facilitated. The establishment of this economic unit requires agreement on certain principles governing the inter-action of the tax systems of the member states and thereby a certain degree of harmonization»; G. TESAURO, *Diritto dell'Unione europea*, Milano, 2010, pag. 391; H. W. SINN, *Tax Harmonization And Tax Competition In Europe*, European Economic Review, n.34 del 1990, pag. 489; M. AUJEAN, *Harmonization of VAT in the EU: Back to the Future*, in *EC Tax Review*, numero 3 del 2012, pag. 135; A. VAN DOESUM, *Contributions to Partnerships from a European VAT Law Perspective*, *EC Tax Review*, Issue 6 del 2010, pag. 259.

⁹⁷ CGUE, sentenza del 13 dicembre 1989, C-49/89, *Corsica Ferries France*, Racc. p.4441, punto 8; CGUE, sentenza del 15 Febbraio 2000, *Commissione c. Francia*, C-169/98, , Racc. pag. 1049, punto 46; D. GUZZARDO, *Evoluzione del dibattito sulle problematiche fiscali nell'Unione europea (dalle origini al 1996)*, in *Rassegna di fiscalità internazionale* n. 3.

⁹⁸ A. DI PIETRO, *La crisi dell'armonizzazione delle imposte indirette*, in M. C. GUERRA E A. ZANARDI (a cura di), *La finanza pubblica italiana*. Bologna, 2009, pag. 301; M. AUJEAN, *Harmonization of VAT in the EU: Back to the Future*, in *EC Tax Review*, numero 3 del 2012, pag. 135.

La realizzazione di un mercato comune così concepito era già prefigurata nell'articolo 2 del Trattato di Roma quale mezzo per «uno sviluppo armonioso delle attività economiche, un'espansione continua ed equilibrata, una stabilità accresciuta, un miglioramento sempre più rapido del tenore di vita e più strette relazioni tra gli Stati». Proprio il buon funzionamento di un sistema di libero scambio tra i territori dei vari Stati membri era considerato lo strumento essenziale per promuovere lo sviluppo armonioso delle attività economiche all'interno della Comunità.⁹⁹ In buona sintesi queste erano le fondamenta naturali del progetto che l'Unione Europea intendeva attuare dopo il 1992 quando, essendo state abbattute le frontiere fiscali tra gli Stati dell'Unione, si pensava che non sarebbe stato più possibile continuare ad applicare regimi IVA nazionali. Fino a quel momento gli Stati avevano potuto decidere autonomamente il proprio regime impositivo nazionale, nel momento in cui la merce fosse entrata nel loro territorio attraversando le frontiere.¹⁰⁰

Si trattava quindi di un'idea innovativa che per trovare realizzazione avrebbe richiesto agli Stati di abbandonare una parte della loro sovranità impositiva ed adottare un sistema IVA comune.¹⁰¹ Solo in questo modo le merci avrebbero potuto

⁹⁹ G. TESAURO, *Diritto dell'Unione europea*, Milano, 2010, pag. 393; C. BUZZACCHI, *La solidarietà tributaria. Funzione fiscale e principi costituzionali*, Milano, pag.184; A. ROMANI, *Studi ed attività della Comunità economica europea sui problemi fiscali*, atti del Convegno tenutosi a Roma il 30 Maggio 1961 dedicato ai Problemi fiscali della Comunità economica Europea, Milano, 1961, pag. 14, G. STAMMATI, *Presupposti per l'armonizzazione dei sistemi fiscali nell'ambito della C.E.E.*, atti del Convegno tenutosi a Roma il 30 Maggio 1961 dedicato ai Problemi fiscali della Comunità economica Europea, Milano, 1961, pag. 179; M. LUX, U. SCHRÖMBGES E K. VITKAUSKAITE, *What a Customs Lawyer Should Know about EU Value Added Tax (VAT) Law*, *Global Trade and Customs Journal*, n. 10 del 2012, pag. 406.

¹⁰⁰ P. GENSCHEL, *Why no mutual recognition of VAT? Regulation, taxation and the integration of the EU's internal market for goods*, *Journal Of European Public Policy*, n. 14 del 2007, pag. 745; A. DI PIETRO, *La crisi dell'armonizzazione delle imposte indirette*, in M. C. GUERRA E A. ZANARDI (a cura di), *La finanza pubblica italiana*. Bologna, 2009, pag. 301.

¹⁰¹ In realtà già negli anni '60 una parte della dottrina era scettica sull'obbligo di dover cedere una parte della sovranità nazionale per concedere alla Comunità Europea la possibilità di attuare politiche fiscali. In tal senso si esprime Romani chiarendo quali elementi vanno presi in considerazione nell'attuazione del processo di armonizzazione delle legislazioni, essa implica un giudizio di opportunità in relazione a tre diversi punti: «l'intima connessione del sistema fiscale con la struttura economica e sociale di un Paese, con la psicologia e l'organizzazione contabile - amministrativa dei contribuenti, con le possibilità di controllo da parte delle Amministrazioni finanziarie; in secondo luogo, l'importanza relativa (dal punto di vista del gettito) dell'imposta considerata e la sua incidenza sugli scambi internazionali; infine, il rispetto, per quanto possibile, della sovranità degli Stati non disconosciuta ma soltanto limitata (e le

essere scambiate nel mercato comunitario come se fossero stato oggetto di scambio nel mercato nazionale. In tal caso, infatti, non sarebbe stata rilevante la scelta dell'operatore con cui compiere la transazione in funzione del regime IVA applicabile; non sarebbe più stato necessario misurare la convenienza dell'acquisto dal livello d'imposta applicabile nello Stato in cui si effettuava l'acquisto; non si sarebbe dovuto temere l'effetto economico derivante dai limiti del diritto di detrazione che, pregiudicando la neutralità dell'imposta, avrebbe reso più costosa l'operazione.

Già nel 1987, nel Piano Cockfield, la Commissione Europea aveva proposto un regime IVA comunitario in cui venissero applicate due sole aliquote: una normale tra il 14 e il 20% ed una ridotta da applicare a determinati beni e servizi di rilevanza sociale tra il 4 e il 9%. Qualche anno dopo, nel documento Scrivener, veniva ribadita l'intenzione di uniformare le aliquote dei vari Stati membri; l'idea era quindi quella di generare un sistema d'imposta unico ed ovviamente uniforme.

Nel tempo la Commissione ha elaborato numerosi programmi di armonizzazione in grado di individuare gli obiettivi specifici da perseguire. Per lo più si tratta di atti a carattere espositivo e programmatico diretti al Consiglio, al Parlamento Europeo ed al Comitato economico e sociale: il Rapporto Ruding del 1990; la comunicazione n. 495 del 1° ottobre 1997 sull'esigenza del coordinamento fiscale; la comunicazione n. 348 del 7 giugno 2000 sulla necessità del completamento del regime IVA; la comunicazione n. 582 del 23 ottobre 2001 sull'introduzione di una base imponibile consolidata, la comunicazione 260 del 23 maggio 2001 sulle priorità fiscali, fino ad arrivare all'introduzione di una discussione pubblica con il Libro verde sul futuro dell'IVA.

deroghe hanno carattere tassativo) del Trattato»: Così A. ROMANI, Studi ed attività della Comunità economica europea sui problemi fiscali, atti del Convegno tenutosi a Roma il 30 Maggio 1961 dedicato ai Problemi fiscali della Comunità economica Europea, Milano, 1961, pag. 14.

2. Gli indirizzi di politica fiscale comunitaria

La politica fiscale comunitaria è racchiusa in pochi articoli del Trattato, benché siano numerosi e significativi gli atti e le decisioni degli organismi comunitari che si riferiscono alla materia tributaria. Rappresenta un problema concettuale il fatto che, sul piano formale, non si possa rinvenire il fondamento giuridico dell'imposizione, cioè l'agire sulla capacità contributiva ed il dovere di concorrere al finanziamento della spesa pubblica.¹⁰² La materia fiscale, a livello comunitario, rimane saldamente ancorata ai profili ed ai risvolti economici che l'imposizione ha sul funzionamento e sull'evoluzione del mercato unico.¹⁰³ La normativa originaria europea non si occupa di contribuzione alle pubbliche spese e non fornisce la definizione della funzione del tributo, bensì ne analizza e vincola gli effetti economici che potrebbero incidere negativamente sul funzionamento del mercato unico creando distorsioni alla concorrenza. Le poche disposizioni dell'ordinamento comunitario che hanno ad oggetto la materia fiscale sono però capaci di avere effetti dirompenti nelle legislazioni interne dei vari Stati membri.

Esse sono contenute in parte nel Trattato istitutivo e nei vari atti che lo hanno modificato od integrato (cosiddette fonti primarie); altre invece sono emanate dagli organi della Comunità ai quali il Trattato riconosce la potestà di disciplinare la materia tramite atti di diversa natura ed efficacia (cosiddetto diritto comunitario derivato).

¹⁰² A. DI PIETRO, *La crisi dell'armonizzazione delle imposte indirette*, in M. C. GUERRA E A. ZANARDI (a cura di), *La finanza pubblica italiana*. Bologna, 2009, pag. 303.

¹⁰³ M. BASILAVECCHIA, *L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione europea*, Riv. dir. trib., fasc.4, 2009, pag. 361; F. GALLO, *Ordinamento comunitario e principi fondamentali tributari*, Napoli, 2006, pag. 23; A. ROMANI, *Studi ed attività della Comunità economica europea sui problemi fiscali*, atti del Convegno tenutosi a Roma il 30 Maggio 1961 dedicato ai Problemi fiscali della Comunità economica Europea, Milano, 1961, pag. 15; C. BUZZACCHI, *La solidarietà tributaria. Funzione fiscale e principi costituzionali*, Milano, pag.184; G. STAMMATI, *Presupposti per l'armonizzazione dei sistemi fiscali nell'ambito della C.E.E.*, atti del Convegno tenutosi a Roma il 30 Maggio 1961 dedicato ai Problemi fiscali della Comunità economica Europea, Milano, 1961, pag. 169.

Le fonti primarie sono rinvenibili nel Titolo VII dedicato Norme comuni sulla concorrenza, sulla fiscalità e sul ravvicinamento delle legislazioni, Capo 2 - Disposizioni fiscali -, articoli da 110 a 113.

In particolare, l'articolo 110¹⁰⁴ rende esplicito il principio della neutralità dell'imposizione interna, vietando agli Stati di adottare imposte gravanti su prodotti di altri Stati in misura superiore a quelle che colpiscono i prodotti nazionali similari; è ovviamente chiaro che l'obiettivo di tale divieto è l'eliminazione degli ostacoli alla libera circolazione delle merci nel mercato interno.¹⁰⁵

L'articolo successivo, il 111 TFUE¹⁰⁶, proibisce altresì, con riferimento ai prodotti esportati, che questi ultimi possano beneficiare direttamente od indirettamente, di sussidi superiori alle imposte nazionali effettivamente applicate (c.d. principio di equivalenza).

2.1 Armonizzazione negativa

Appare evidente dall'esame delle disposizioni contenute negli articoli 110 e 111 che il Trattato esprime una politica "negativa", fatta cioè di divieti, riconducibili tutti al generale principio di non discriminazione fiscale.¹⁰⁷ In generale, si determina una

¹⁰⁴ Articolo 110 TFUE (ex articolo 90 del TCE): «Nessuno Stato membro applica direttamente o indirettamente ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne, di qualsivoglia natura, superiori a quelle applicate direttamente o indirettamente ai prodotti nazionali similari.

Inoltre, nessuno Stato membro applica ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne intese a proteggere indirettamente altre produzioni».

¹⁰⁵ D. GUZZARDO, *Evoluzione del dibattito sulle problematiche fiscali nell'Unione europea (dalle origini al 1996)*, in *Rassegna di fiscalità internazionale* n. 3-01; P. GENSCHEL, *Why no mutual recognition of VAT? Regulation, taxation and the integration of the EU's internal market for goods*, *Journal Of European Public Policy*, n. 14 del 2007, pag. 745; P. COSTAGLIOLA, *L'importanza dell'armonizzazione fiscale nell'Unione Europea*, Caserta, 2002, pag. 4; V. NUCERA, *Sentenze pregiudiziali della corte di giustizia e ordinamento tributario interno*, Padova, 2010, pag. 7; C. BUZZACCHI, *La solidarietà tributaria. Funzione fiscale e principi costituzionali*, Milano, pag. 184.

¹⁰⁶ Articolo 111 TFUE (ex articolo 91 del TCE): «I prodotti esportati nel territorio di uno degli Stati membri non possono beneficiare di alcun ristorno di imposizioni interne che sia superiore alle imposizioni ad essi applicate direttamente o indirettamente».

¹⁰⁷ G. TESAURO, *Diritto dell'Unione europea*, Milano, 2010, pag. 394: «è piuttosto da rilevare che l'equilibrio originario tra il mercato interno, attribuito almeno sostanzialmente al controllo dell'unione, da un lato, e responsabilità degli Stati membri

discriminazione di trattamento di una fattispecie rispetto ad un'altra quando le due, pur essendo identiche, vengono regolate dalla disciplina interna in maniera diversa. In ambito fiscale, in particolare, discriminare significa sostanzialmente applicare un regime fiscale sostanziale o procedimentale meno favorevole. Proprio per tale circostanza, l'adozione di una politica fiscale negativa definisce l'armonizzazione negativa; essa non può però considerarsi alternativa all'azione "positiva" di armonizzazione normativa perché il principio di non discriminazione è solo un principio parziale «*nel senso che riguarda quelle discriminazioni che si risolvono in una eventuale maggiore imposizione, in un Paese membro, dei prodotti e dei soggetti appartenenti ad altri Paesi membri, e non in una minore imposizione di tali prodotti e soggetti (la cosiddetta discriminazione "a rovescio")*», che può creare anch'essa una distorsione nei confronti dei prodotti e soggetti appartenenti al Paese che effettua il prelievo». ¹⁰⁸ In definitiva, il principio in esame cerca di eliminare le tendenze protezionistiche dei singoli Stati membri ma non si oppone alle misure che hanno la capacità di attrarre beni ed investimenti provenienti da altri Paesi dell'UE. ¹⁰⁹ In definitiva, attraverso l'applicazione generalizzata del principio di

quanto alle rispettive politiche economiche, dall'altro, si è andato progressivamente modificando proprio attraverso la sapiente gestione dell'integrazione negativa da parte della Commissione e la corrispondente attività interpretativa della Corte di Giustizia. La chiave di lettura delle conferenti norme del Trattato è stata chiara molto presto: considerazione delle responsabilità di politica economica e monetaria lasciate gli Stati membri dal Trattato, ma nessuna indulgenza o eccezione quanto alla puntuale osservanza degli obblighi fondamentali in tema di mercato interno. Appare chiara, in proposito, anche l'inversione del criterio cui tradizionalmente si deve ispirare l'interpretazione delle norme internazionali convenzionali: non più il favor per la libertà degli Stati contraenti, ma al contrario, un favor per le limitazioni a tale libertà, purchè preordinate al perseguimento dell'obiettivo di integrazione»; F. GALLO, Mercato unico e fiscalità: aspetti giuridici del coordinamento fiscale, in Rass. Tributaria, n.3 del 2000, pag. 725; P. COSTAGLIOLA, L'importanza dell'armonizzazione fiscale nell'Unione Europea, Caserta, 2002, pag. 21; A. FANTOZZI, L'armonizzazione comunitaria degli ordinamenti tributari, tra autorità e consenso, in S. LA ROSA (a cura di), Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario, Milano 2008, pag. 9; V. NUCERA, Sentenze pregiudiziali della corte di giustizia e ordinamento tributario interno, Padova, 2010, pag.7; F. AMATUCCI, Principi e nozioni di diritto tributario, Torino, 2013, pag. 53.

¹⁰⁸ Così F. GALLO, *Mercato unico e fiscalità: aspetti giuridici del coordinamento fiscale*, in Rass. Tributaria, n.3 del 2000, pag. 725; G. MELIS, *Libertà di circolazione dei lavoratori, libertà di stabilimento e principio di non discriminazione nell'imposizione diretta: note sistematiche sulla giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee*, in Rassegna tributaria 4/2000, pag. 1160.

¹⁰⁹ G. ROLLE, *Mercato interno e fiscalità diretta nel Trattato di Roma e nelle recenti iniziative della Commissione Europea*, in Diritto e Pratica Tributaria, n. 3 del 1999, pag. 49; P. GENSCHEL, *Why no mutual recognition of VAT? Regulation, taxation and the integration of the EU's internal market for goods*, Journal Of European Public Policy , n. 14 del 2007, pag. 745.

non discriminazione non si ottiene il medesimo risultato che si avrebbe se l'armonizzazione positiva fosse concretamente efficace: il primo infatti non è certo in grado di eliminare ogni distorsione al funzionamento del mercato interno, la Corte di Giustizia ne dà applicazione ai singoli casi concreti e ciò non si determina il risultato di rendere identiche le tante normative nazionali rispetto a quella comunitaria.

2.2 Armonizzazione positiva

Funzione ben diversa e più incisiva ha invece l'armonizzazione normativa che ha l'obiettivo di fare adeguare la normativa nazionale tributaria ai modelli comuni di tributo, in modo da eliminare ogni differenza distorsiva.

In tale contesto si colloca perfettamente l'articolo 113¹¹⁰ del Trattato che fissa l'obiettivo dell'armonizzazione delle legislazioni in materia di imposte sulla cifra di affari, alle imposte di consumo ed alle altre imposte indirette, nella misura in cui ciò è necessario ad assicurare l'instaurazione ed il buon funzionamento del mercato comune.¹¹¹

Viene disposto che il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione e previa consultazione del Parlamento Europeo e del Comitato Economico e Sociale, adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette; si tratta quindi sono di imposta indirette in quanto esse sono

¹¹⁰ Articolo 113 TFUE (ex articolo 93 del TCE): «Il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza».

¹¹¹ P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2005, pag. 61; F. TESAURO, *Compendio di diritto tributario*, Torino, 2004, pag. 425; L. PERRONE, *L'armonizzazione dell'VA: il ruolo della Corte di Giustizia, gli effetti verticali delle direttive e l'affidamento del contribuente*, in *Rass. Tributaria*, n. 2 del 2006, pag. 423; F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2013, pag. 55; C. BUZZACCHI, *La solidarietà tributaria. Funzione fiscale e principi costituzionali*, Milano, pag.184; P. RENDAHL, *EU VAT and Double Taxation: A Fine Line between Interpretation and Application*, *Intertax*, Issue 8/9 del 2013, pag. 457.

capaci di influenzare direttamente il prezzo dei beni e dei servizi, con la conseguenza che la mancata omogeneità delle normative nazionali mette a rischio la neutralità concorrenziale del mercato.¹¹²

La procedura è quindi lunga e complicata. In primo luogo, è previsto l'intervento del Parlamento, tale iter trova fondamento nel fatto che il processo di armonizzazione coinvolge direttamente la sovranità nazionale degli Stati membri: *«non è sufficiente che le relative decisioni siano affidate ad un organo esecutivo ed intergovernamentale (qual è, appunto, il Consiglio) ma è sempre necessario un passaggio, seppur preventivo e non vincolante, parlamentare»*.¹¹³

In secondo luogo, viene enunciata la regola dell'unanimità secondo la quale ogni decisione volta all'armonizzazione deve essere presa con il consenso di tutti gli Stati membri.

Da tutto ciò si comprende quindi che l'armonizzazione positiva ha un importante effetto sulla disciplina nazionale, non significa unificare un sistema tributario ma adeguarsi modelli comuni di tributo con l'obiettivo di eliminare ogni differenza distorsiva.¹¹⁴ Per quanto riguarda specificatamente il processo di armonizzazione in ambito IVA va sottolineato che la decisione è stata quella di utilizzare lo strumento della Direttiva.¹¹⁵

Come già esaminato nel primo capitolo del presente lavoro, per introdurre a livello comunitario un sistema di imposta indiretta basata sul valore aggiunto si decise di

¹¹² L. PERRONE, *L'armonizzazione dell'IVA: il ruolo della Corte di Giustizia, gli effetti verticali delle direttive e l'affidamento del contribuente*, in *Rass. Tributaria*, n. 2 del 2006, pag. 423; P. RUSSO e R. CORDEIRO GUERRA, *L'armonizzazione fiscale nella Comunità europea*, in *Rass. Tributaria*, n. 1 del 1990, pag. 632.

¹¹³ Così L. PERRONE, *L'armonizzazione dell'IVA: il ruolo della Corte di Giustizia, gli effetti verticali delle direttive e l'affidamento del contribuente*, in *Rass. Tributaria*, n. 2 del 2006, pag. 423.

¹¹⁴ C. SACCHETTO, *Armonizzazione fiscale nella Comunità Europea*, Enciclopedia Giuridica Treccani, Vol. II, 1988.

¹¹⁵ F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2013, pag. 53; M. AUJEAN, *Harmonization of VAT in the EU: Back to the Future*, in *EC Tax Review*, numero 3 del 2012, pag. 135.

utilizzare appunto lo strumento della direttive non quello del regolamento:¹¹⁶ la prima fonte normativa in materia è stata infatti la Direttiva 67/227/CEE¹¹⁷ del Consiglio, seguita immediatamente dalla Seconda Direttiva¹¹⁸.

Esse sono state oggetto di molteplici modifiche, di particolare rilevanza sono la Direttiva 17 ottobre 2000, n. 2000/65¹¹⁹ relativa alla determinazione del debitore di imposta, la Direttiva 20 dicembre 2001, n. 2001/115¹²⁰ in materia di semplificazione ed armonizzazione delle modalità di emissione delle fatture Iva, trasmissione elettronica delle stesse e loro archiviazione, la Direttiva 7 maggio 2002, n. 2002/38¹²¹ concernente l'Iva sui servizi resi per via elettronica finalizzata ad eliminare gli svantaggi concorrenziali derivanti, dai vigenti criteri di territorialità, alle imprese europee per i servizi resi nei confronti di soggetti residenti. Nel 2006 venne predisposto un testo unico delle norme sul sistema IVA rielaborando, coordinando e razionalizzando i vari interventi precedenti; venne emanata la sesta Direttiva IVA che è ancora oggi il testo normativo comunitario di riferimento, è indice di stabilità comunitaria ma non prova che le imposte indirette siano effettivamente armonizzate

¹¹⁶ R. PORTALE, *1000 casi IVA nella UE*, Milano, 2013, pag.5; M. AUJEAN, *Harmonization of VAT in the EU: Back to the Future*, in *EC Tax Review*, numero 3 del 2012, pag. 135.

¹¹⁷ Prima direttiva 67/227/CEE del Consiglio dell'11 aprile 1967, *in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra d'affari*, in *Gazzetta ufficiale* n. 071 del 14/04/1967 pag. 1301 – 1303.

¹¹⁸ Seconda direttiva 68/228/CEE del Consiglio, dell'11 aprile 1967, *Gazzetta ufficiale* n. 071 del 14/04/1967 pag. 1303/67.

¹¹⁹ Council Directive 2000/65/EC of 17 October 2000, *amending Directive 77/388/EEC as regards the determination of the person liable for payment of value added tax*, in *Gazzetta Ufficiale* L 269/44 del 21.10.2000.

¹²⁰ Direttiva 2001/115/CE del Consiglio del 20 dicembre 2001 *che modifica la direttiva 77/388/CEE al fine di semplificare, modernizzare e armonizzare le modalità di fatturazione previste in materia di imposta sul valore aggiunto*, in *Gazzetta Ufficiale*, L 15/24, 17.1.2002.

¹²¹ Direttiva 2002/38/CE del Consiglio del 7 maggio 2002 *che modifica temporaneamente la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda il regime di imposta sul valore aggiunto applicabile ai servizi di radiodiffusione e di televisione e a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici*, in *Gazzetta Ufficiale*, L 128/41, 15.5.2002.

in Europa.¹²² Successivamente con le Direttive 2008/9/CE¹²³ e 86/560/EEC¹²⁴ vengono specificate le regole per il rimborso dell'imposta, nel 2011 viene poi emanato il Regolamento n. 282/2011 con l'intento di chiarire l'applicazione di alcune previsioni della sesta direttiva.¹²⁵ I più recenti interventi normativi sono stati adoperati con l'emanazione delle Direttive 2013/42/EU¹²⁶ e 2013/43/EU¹²⁷ riguardanti i meccanismi per contrastare il fenomeno delle frodi IVA.

3. L'intervento della Corte di Giustizia

Un importante ruolo nel processo di armonizzazione lo gioca da sempre la Corte di Giustizia che cerca di colmare la mancanza di indirizzi politici comunitari¹²⁸; essa non assume l'atteggiamento cauto dei giudici nazionali, ma interpreta incisivamente le norme *non dichiaratamente tributarie* del Trattato dotate di effetto diretto sugli

¹²² Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, *relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto*, in Gazzetta ufficiale 11.12.2006, p.1; A. DI PIETRO, *La crisi dell'armonizzazione delle imposte indirette*, in M. C. GUERRA E A. ZANARDI (a cura di), *La finanza pubblica italiana*. Bologna, 2009, pag. 306.

¹²³ Direttiva 2008/9/CE del Consiglio del 12 febbraio 2008 che stabilisce norme dettagliate per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto, previsto dalla direttiva 2006/112/CE, ai soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso, ma in un altro Stato membro, in Gazzetta ufficiale 20.2.2008, p.23.

¹²⁴ Direttiva 86/560/CEE del Consiglio del 17 novembre 1986, *Modalità di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti nel territorio della Comunità*, in Gazzetta ufficiale n. L 326 del 21/11/1986 pag. 0040 – 0041.

¹²⁵ Regolamento Di Esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio del 15 marzo 2011 *recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto*, in Gazzetta ufficiale L 77/1 del 23.3.2011.

¹²⁶ Council Directive 2013/42/EU of 22 July 2013 *amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, as regards a Quick Reaction Mechanism against VAT fraud*, in Gazzetta ufficiale L 201/1 del 26.7.2013.

¹²⁷ Council Directive 2013/43/EU of 22 July 2013 *amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, as regards an optional and temporary application of the reverse charge mechanism (RCM) in relation to supplies of certain goods and services susceptible to fraud*, in Gazzetta ufficiale L 201/1 del 26.7.2013.

¹²⁸ R. MICELI, *Indebito comunitario e sistema tributario interno. Contributo allo studio del rimborso d'imposta secondo il principio di effettività*, Milano, 2009, pag. 18; J. JOUSSEN, *L'interpretazione (teleologica) del diritto comunitario*, in Riv. Crit. Dir. Priv., 2000, pag.491; P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010, pag. 123.

ordinamenti fiscali nazionali. Forte del compito che l'art. 267¹²⁹ del TFUE le ha affidato, la Corte di Giustizia è intervenuta sulla compatibilità delle regole nazionali al fine di assicurare l'uniformità di interpretazione e applicazione delle norme comunitarie in ciascuno degli Stati membri.

La Corte, per interpretare le norme al fine di favorire l'armonizzazione degli ordinamenti, adotta una sorta di "interpretazione funzionale" con la consapevolezza che «solo il metodo teleologico può sorreggere razionalmente una "interpretazione creativa" delle disposizioni contenute nel Trattato, che impongono una costante opera di completamento: nella funzione dell'interpretazione all'interno del diritto comunitario, che assume i caratteri peculiari rispetto agli altri ordinamenti, in quanto diviene essa stessa un mezzo per realizzare gli scopi europei».¹³⁰

Sulla base del principio di non discriminazione ha elaborato chiari principi che la normativa tributaria nazionale deve rispettare.¹³¹ La giurisprudenza comunitaria riesce ad assicurare un presidio indispensabile per evitare che i vari sistemi nazionali, a causa delle loro enormi diversità, possano mettere in discussione la struttura stessa dell'IVA e, con essa, anche la sua efficacia nel mercato. Negli anni la Corte di Giustizia si è posta l'obiettivo che in ogni territorio venisse rispettato il principio di

¹²⁹ Articolo 267 TFUE (ex articolo 234 del TCE): «La Corte di giustizia dell'Unione europea è competente a pronunciarsi, in via pregiudiziale:

a) sull'interpretazione dei trattati;

b) sulla validità e l'interpretazione degli atti compiuti dalle istituzioni, dagli organi o dagli organismi dell'Unione.

Quando una questione del genere è sollevata dinanzi ad un organo giurisdizionale di uno degli Stati membri, tale organo giurisdizionale può, qualora reputi necessaria per emanare la sua sentenza una decisione su questo punto, domandare alla Corte di pronunciarsi sulla questione.

Quando una questione del genere è sollevata in un giudizio pendente davanti a un organo giurisdizionale nazionale, avverso le cui decisioni non possa proporsi un ricorso giurisdizionale di diritto interno, tale organo giurisdizionale è tenuto a rivolgersi alla Corte.

Quando una questione del genere è sollevata in un giudizio pendente davanti a un organo giurisdizionale nazionale e riguardante una persona in stato di detenzione, la Corte statuisce il più rapidamente possibile».

¹³⁰ Così R. MICELI, *Indebito comunitario e sistema tributario interno. Contributo allo studio del rimborso d'imposta secondo il principio di effettività*, Milano, 2009, pag. 18; la chiama "interpretazione creativa" anche P. BORIA in *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010, pag. 123; P. RENDAHL, *EU VAT and Double Taxation: A Fine Line between Interpretation and Application, Intertax*, Issue 8/9 del 2013, pag. 456.

¹³¹ P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010, pag. 123.

neutralità dell'imposta, ha ricercato una visione unificante che valorizzasse la pienezza del diritto di detrazione ed ha riempito di contenuto i principi generali dell'IVA, considerati come caratteri fondamentali e imprescindibili del sistema.¹³²

In particolare, la Corte ha più volte sottolineato l'importanza del rispetto della neutralità, quale principio fondamentale del sistema IVA, che esonera i soggetti passivi di diritto, tramite il meccanismo della detrazione, dall'onere dell'imposta gravante sui beni e servizi acquistati e destinati all'esercizio della propria attività indipendentemente dal risultato economico.¹³³ Una neutralità che si spinge oltre al semplice calcolo dell'onere puramente economico, fino a costituire la traduzione in materia di IVA del principio di non discriminazione¹³⁴: essa osta a che operatori economici che effettuano le stesse operazioni siano trattati diversamente anche in materia di riscossione dell'IVA.¹³⁵ La Corte arriva, inoltre, a specificare che le operazioni non devono essere dichiaratamente identiche, ma che piuttosto siano dello stesso tipo e si trovino quindi in concorrenza tra loro.¹³⁶ A fondamento di tali

¹³² F. CAPELLO, *La Giurisprudenza della corte di giustizia in materia IVA*, Diritto e Pratica Tributaria, 3 / 2014, p. 497; CGUE, sentenza del 21 febbraio 2006, C-255/02, *Halifax*, in www.curia.europa.eu, punto 78: «occorre ricordare che il sistema delle detrazioni della sesta direttiva intende sollevare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, di conseguenza, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di tali attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA»; CGUE, sentenza del 22 febbraio 2001, C-408/98, *Abbey National*, Racc. pag. I-361, punto 24; CGUE, sentenza del 27 novembre 2003, C-497/01, *Zita Modes Sàrl v Administration de l'enregistrement et des domaines*, punto 38, in www.curia.europa.eu.

¹³³ CGUE, sentenza del 24 ottobre 1996, C-317/94, *Elida Gibbs Ltd e Commissioners of Customs and Excise*, in www.curia.europa.eu; CGUE, sentenza del 22 febbraio 2001, C-408/98, *Abbey National*, Racc. pag. I-361; CGUE, sentenza del 8 giugno 2000, C-98/98, *Midland Bank*, in www.curia.europa.eu; CGUE, sentenza del 27 settembre 2001, C-16/00, *Cibo Participations*, in www.curia.europa.eu.

¹³⁴ CGUE, sentenza del 8 giugno 2006, C-106/05, *L.u.P. GmbH e Finanzamt Bochum-Mitte*, in www.curia.europa.eu.

¹³⁵ CGUE, sentenza del 16 settembre 2004, C-382/02, *Cimber Air*, Racc. pag. I-8379, punti 23 e 24; CGUE, sentenza dell'8 dicembre 2005, C-280/04, *Jyske Finans*, Racc. pag. I-10683, punto 39; CGUE, sentenza del 22 febbraio 2001, C-408/98, *Abbey National*, Racc. pag. I-361, punto 56; CGUE, sentenza del 28 giugno 2007, C-363/05, *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust plc, The Association of Investment Trust Companies/The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs*, punto 29, www.curia.europa.eu.

¹³⁶ CGUE, sentenza del 23 ottobre 2003, C-109/02, *Commissione/Germania*, Racc. pag. I-12691, punto 20; CGUE, sentenza del 17 febbraio 2005, C-453/02 e C-462/02, *Linneveber e Akritidis*, Racc. pag. I-1131, punto

limitazioni vi è ovviamente il timore che un diverso trattamento ai fini impositivi applicato ad operazioni simili possa essere sufficiente a determinare, in generale, una distorsione della concorrenza.¹³⁷ Distorsione che non deve necessariamente risultare significativa.¹³⁸

Essa ha, inoltre, dato tutela al diritto di detrazione in quanto parte integrante del meccanismo impositivo: non può essere soggetto a limitazioni e deve poter essere esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte.¹³⁹ Visto che l'imposta non deve gravare sull'operatore economico – ma bensì sul consumatore finale – diventa necessario consentire al

24; CGUE, sentenza del 26 maggio 2005, C-498/03, *Kingscrest Associates e Montecello*, Racc. pag. I-4427, punto 54; CGUE, sentenza dell'8 giugno 2006, C-106/05, *L.u.P.*, Racc. pag. I-5123, punto 32; CGUE, sentenza del 12 gennaio 2006, C-246/04, *Turn- und Sportunion Waldburg*, Racc. pag. I-589, punto 33; CGUE, sentenza del 27 aprile 2006, C-443/04 e C-444/04, *Solleveld e van den Hout-van Eijnsbergen*, Racc. pag. I-3617, punto 39; CGUE, sentenza del 28 giugno 2007, C-363/05, *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust plc, The Association of Investment Trust Companies/The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs*, punto 29, www.curia.europa.eu.

¹³⁷ CGUE, sentenza del 3 maggio 2001, *Commissione delle Comunità europee contro Repubblica francese*, C-481/98, in www.curia.europa.eu; CGUE, sentenza del 29 marzo 2001, *Commissione delle Comunità europee contro Repubblica francese*, C-404/99, in www.curia.europa.eu; CGUE, sentenza del 28 giugno 2007, *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust plc, The Association of Investment Trust Companies e The Commissioners of HM Revenue and Customs*, C-363/05, in www.curia.europa.eu.

¹³⁸ CGUE, sentenza del 29 marzo 2001, C-404/99, *Metropol Treuhand WirtschaftstreuhandgmbH e Finanzlandesdirektion für Steiermark, e tra Michael Stadler e Finanzlandesdirektion für Vorarlberg*, in www.curia.europa.eu; CGUE, sentenza del 28 giugno 2007, C-363/05, *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust plc, The Association of Investment Trust Companies/The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs*, punto 29, www.curia.europa.eu; sentenza del 10 novembre 2011, procedimenti riuniti C-259/10 e C-260/10, *The Rank Group*, in www.curia.europa.eu.

¹³⁹ CGUE, sentenza del 11 aprile 2013, C-138/12, *Rusedespred*, in www.curia.europa.eu; CGUE, sentenza del 25 ottobre 2001, C-78/00, *Commissione/Italia*, punti 33 e 34, in www.curia.europa.eu; CGUE, sentenza del 10 luglio 2008, C-25/07, *Sosnowska*, in www.curia.europa.eu, punto 17; CGUE, sentenza del 12 maggio 2011, C-107/10, *Enel Maritsa Iztok 3*, in www.curia.europa.eu, punto 33; CGUE, sentenza del 28 luglio 2011, C-274/10, *Commissione/Ungheria*, in www.curia.europa.eu, punto 45; CGUE, sentenza del 18 ottobre 2012, C-525/11, *Mednis SLA*, in www.curia.europa.eu; CGUE, sentenza 12 luglio 2012, C-284/11, in www.curia.europa.eu; CGUE, sentenza del 8 giugno 2000, causa C-98/98, *Midland Bank*, Racc. pag. I-4177, punto 24; *Abbey National*, cit., punto 26; CGUE, sentenza del 27 settembre 2001, C-16/00, *Cibo Participations*, Racc. pag. I-6663, punto 29.

soggetto passivo di recuperare, in condizioni adeguate, la totalità del credito risultante da un'eccedenza di IVA.¹⁴⁰

Da tali decisioni emerge chiaramente l'esigenza, e l'intenzione, della Corte di Giustizia di formare un presidio attorno al principio della neutralità dell'IVA, e di conseguenza al meccanismo della detrazione, dimostrando chiaramente con le sue pronunce che non è possibile tollerare deroghe ed eccezioni.¹⁴¹

L'unica possibilità di limitazione si ha nel momento in cui l'operatore compia atti fraudolenti o abusivi, in tal caso il diritto alla detrazione, una volta sorto, non rimane acquisito¹⁴²: *«la sesta direttiva dev'essere interpretata come contraria al diritto del soggetto passivo di detrarre l'IVA assolta a monte allorché le operazioni che fondano tale diritto integrano un comportamento abusivo.*

Perché possa parlarsi di comportamento abusivo, le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e

¹⁴⁰ CGUE, sentenza del 11 aprile 2013, C-138/12, *Rusedespred*, in www.curia.europa.eu; CGUE, sentenza del 25 ottobre 2001, C-78/00, *Commissione/Italia*, punti 33 e 34, in www.curia.europa.eu; CGUE, sentenza del 10 luglio 2008, C-25/07, *Sosnowska*, in www.curia.europa.eu, punto 17; CGUE, sentenza del 12 maggio 2011, C-107/10, *Enel Maritsa Iztok 3*, in www.curia.europa.eu; CGUE, sentenza del 18 ottobre 2012, C-525/11, *Mednis SLA*, in www.curia.europa.eu al cui punto 24 viene sottolineato che concretamente il rimborso va effettuato *«entro un termine ragionevole, mediante pagamento in denaro liquido o con modalità equivalenti e che, in ogni caso, il sistema di rimborso adottato non debba far correre alcun rischio finanziario al soggetto passivo»* C-525/11.

¹⁴¹ A. DI PIETRO, *La crisi dell'armonizzazione delle imposte indirette*, in M. C. GUERRA E A. ZANARDI (a cura di), *La finanza pubblica italiana*. Bologna, 2009, pag. 319, sul tema dell'applicazione di deroghe ed eccezioni: *«Questi, infatti, non possono essere rimessi all'apprezzamento degli Stati. Devono essere autorizzati dal Comitato Iva, l'organismo comunitario deputato al controllo delle deroghe. Solo così si possono verificare le ragioni economiche che giustificano l'adozione di misure restrittive»*; CGUE, sentenza del 12 luglio 2012, C-284/11, *EMS-Bulgaria Transport*, www.curia.europa.eu: *«il principio di neutralità fiscale osta a una sanzione consistente nel diniego del diritto alla detrazione in caso di versamento tardivo dell'IVA, ma non osta al versamento di interessi moratori, a condizione che tale sanzione rispetti il principio di proporzionalità, circostanza che spetta al giudice del rinvio accertare»*; CGUE, sentenza del 10 luglio 2008, C-25/07, *Sosnowska*, in www.curia.europa.eu; CGUE, sentenza del 8 giugno 2000, causa C-98/98, *Midland Bank*, Racc. pag. I-4177, punto 24; CGUE, sentenza del 27 settembre 2001, C-16/00, *Cibo Participations*, Racc. pag. I-6663, punto 29; CGUE, sentenza del 6 luglio 1995, C-62/93, *BP Supergaz*, Racc. pag. I-1883, punto 18; CGUE, sentenza del 21 marzo 2000, cause riunite da C-110/98 a C-147/98, *Gabalfrisa e a.*, Racc. pag. I-1577, punto 43; CGUE, sentenza del 21 febbraio 2006, C-255/02, *Halifax*, in www.curia.europa.eu, punto 83; R. Wedekind, *EC: Commission Proposal for a VAT Harmonization Directive*, *Intertax*, numero 5 del 2007, pag. 220.

¹⁴² CGUE, sentenza del 21 febbraio 2006, C-255/02, *Halifax*, in www.curia.europa.eu; CGUE, sentenza del 28 giugno 2007, C-73/06, *Planzer Luxembourg Sàrl e Bundeszentralamt für Steuern*, in www.curia.europa.eu; R. DE LA FERIA, *The European Court of Justice's solution to aggressive VAT planning - further towards legal uncertainty?*, *EC Tax Review* n.1 del 2006, pag. 27.

*della legislazione nazionale che la traspone, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni. Non solo. Deve altresì risultare da un insieme di elementi obiettivi che le dette operazioni hanno essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale».*¹⁴³

Oltre ad intervenire sulla struttura fondamentale del sistema IVA, la Corte di Giustizia si è espressa anche in ambiti fuori della sua competenza, perché non armonizzati, come quello dell'accertamento dell'imposta e l'applicazione delle sanzioni in quanto strettamente collegati all'attuazione e riscossione dell'imposta.¹⁴⁴

Anche in questo caso agisce ricorrendo ai principi generali del diritto comunitario: ha opposto alle scelte nazionali la proporzionalità, per impedire che gli Stati potessero introdurre oneri probatori troppo difficili o misure d'indagine troppo invasive.¹⁴⁵

In generale, la giurisprudenza comunitaria è stata in grado di assicurare il rispetto di quelli che ha definito principi comuni del procedimento comunitario, come ad esempio la legalità, la tutela dell'affidamento, il contraddittorio, applicabili anche ai procedimenti nazionali di applicazione delle imposte armonizzate. Le procedure di applicazione, di controllo e di riscossione dell'imposta, sono certamente previste e

¹⁴³ CGUE, sentenza del 21 febbraio 2006, C-255/02, *Halifax*, in www.curia.europa.eu, punti 85 e 86.

¹⁴⁴ CGUE, sentenza del 18 dicembre 1997, cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96, *Garage Molenbeide*, in www.curia.europa.eu; Corte di giustizia, sentenza del 17 novembre 1998, C-228/96, *Aprile Srl contro Amministrazione delle Finanze dello Stato*, in www.curia.europa.eu; CGUE, sentenza del 26 gennaio 2012, C-218/10, *ADV Alround Vermittlungs AG, in liquidazione contro Finanzamt Hamburg-Bergedorf*, in www.curia.europa.eu; CGUE, sentenza del 11 giugno 1998; C-361/96, *Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises*, in www.curia.europa.eu.

¹⁴⁵ Corte di giustizia, sentenza del 29 luglio 2010, C-188/09, *Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku contro Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski sp. J*, in www.curia.europa.eu; CGUE, sentenza del 18 dicembre 1997, cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96, *Garage Molenbeide*, in www.curia.europa.eu, al punto 47: «Così, se è legittimo che i provvedimenti adottati dagli Stati membri tendano a preservare il più efficacemente possibile i diritti dell'erario, essi non devono eccedere quanto è necessario a tal fine. Essi non possono quindi essere utilizzati in modo tale da rimettere sistematicamente in questione il diritto alla deduzione dell'IVA, il quale è un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa comunitaria in materia; A. DI PIETRO, *La crisi dell'armonizzazione delle imposte indirette*», in M. C. GUERRA E A. ZANARDI (a cura di), *La finanza pubblica italiana*. Bologna, 2009, pag 325.

regolate in sede comunitaria, ma devono confrontarsi con procedure di controllo e poteri delle Amministrazioni finanziarie nazionali davvero eterogenee.

Di fronte al mercato unico in cui le operazioni intra-comunitarie avvengono senza limiti e barriere, non solo l'Unione Europea, ma anche gli stessi Stati membri – in quanto incapaci di coordinare agevolmente poteri e controlli delle rispettive amministrazioni fiscali – diventerebbero così le vittime di quella crisi dell'armonizzazione delle imposte indirette che hanno contribuito a provocare e che perdura nonostante i contributi della Corte di giustizia.¹⁴⁶

Per concludere, va chiarito un importante risvolto critico di un sistema impositivo che trae ispirazione, non da una proliferazione di normative, ma bensì dall'espressione di un organo che non rappresenta la volontà popolare: *«tradizionalmente, l'armonizzazione negativa ha il limite fondamentale della mancanza di un quadro organico di sviluppo dell'ordinamento tributario comunitario, in quanto le tematiche affrontate sono dettate dal calendario della Corte»*.¹⁴⁷

4. La mancata realizzazione dell'obiettivo: il fallimento dell'armonizzazione

A distanza di quasi vent'anni i regimi IVA nazionali dimostrano di avere insospettite capacità di sopravvivenza: le barriere sono cadute, il mercato unico si è attuato e sviluppato, ciononostante non ha trovato luce un unico regime comunitario di imposizione, elemento che in verità sembrava dover derivare come naturale conseguenza della decisione di costruire un mercato unico.¹⁴⁸ Ad oggi esisto tanti

¹⁴⁶A. DI PIETRO, *La crisi dell'armonizzazione delle imposte indirette*, in M. C. GUERRA E A. ZANARDI (a cura di), *La finanza pubblica italiana*. Bologna, 2009, pag. 306

¹⁴⁷ Così A. FANTOZZI, *L'armonizzazione comunitaria degli ordinamenti tributari, tra autorità e consenso*, in S. LA ROSA (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano 2008, pag. 9.

¹⁴⁸ M. AUJEAN, *Harmonization of VAT in the EU: Back to the Future*, in *EC Tax Review*, numero 3 del 2012, pag. 136; era per molti già chiaro che l'adozione di un sistema impositivo unico portava con sé diverse problematiche da risolvere: *«The implementation of VAT in the different Member States was in fact more difficult and painful than what was expected, and the deadline of 1 January 1970 could not be respected, as most Member States, with the*

regimi di applicazione dell'IVA quanti sono gli Stati membri, ognuno comparativamente diverso a seconda delle scelte fiscali compiute sul piano nazionale, per cui uno stesso scambio ha un'incidenza economica che varia nei diversi Stati, a seconda del regime nazionale applicabile.¹⁴⁹ Già da un decennio le Istituzioni comunitarie hanno sollevato la questione ed in particolare nel regolamento (CE) n. 1777/2005 adottato dal Consiglio dell'Unione Europea, su proposta della Commissione, e volto a garantire l'uniforme applicazione del sistema di imposta sul valore aggiunto si prendeva atto della circostanza che le divergenze nell'applicazione di alcune delle previsioni contenute nella sesta direttiva sono incompatibili con il corretto funzionamento del mercato interno.¹⁵⁰

L'esempio più lampante è la completa divergenza delle aliquote IVA applicate alle operazioni imponibili nei territori dei vari Stati membri. Questo accade perché un Paese può applicare aliquote ridotte inferiori al minimo armonizzato, oppure aliquote ridotte a beni per i quali non è prevista dalla normativa comunitaria la riduzione o, infine, un'aliquota normale a beni per i quali invece è prevista quella ridotta.

Dalle tabelle qui di seguito emerge chiaramente l'attitudine dei vari Stati membri a scegliere l'aliquota, ovviamente nella forbice consentita dalla normativa comunitaria,

exception of France who already had a VAT in place, had to replace their existing cumulative turnover tax systems by VAT. Serious difficulties in Belgium and Italy resulted in a postponement of the deadline (by the Third, Fourth and Fifth Directives!).

¹⁴⁹ D. RIZZI e D. BEGGIO, *A che punto siamo con l'armonizzazione dell'IVA nell'Unione Europea*, Maggio 1999; L. PERRONE, *L'armonizzazione dell'IVA: il ruolo della Corte di Giustizia, gli effetti verticali delle direttive e l'affidamento del contribuente*, in *Rass. Tributaria*, n. 2 del 2006, pag. 423; P. COSTAGLIOLA, *L'importanza dell'armonizzazione fiscale nell'Unione Europea*, Caserta, 2002, pag. 2; G. STAMMATI, *Presupposti per l'armonizzazione dei sistemi fiscali nell'ambito della C.E.E.*, atti del Convegno tenutosi a Roma il 30 Maggio 1961 dedicato ai Problemi fiscali della Comunità economica Europea, Milano, 1961, pag. 196.

¹⁵⁰ Regolamento (CE) n. 1777/2005 del Consiglio del 17 ottobre 2005 *recante disposizioni di applicazione della direttiva 77/388/CEE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto*, in *Gazz. Uff.* 29.10.2005, pag. 288/1 al punto 1 ammette che: «La direttiva 77/388/CEE stabilisce norme in materia di imposta sul valore aggiunto che, in alcuni casi, sono soggette a interpretazione da parte degli Stati membri. L'adozione di disposizioni comuni di applicazione della direttiva 77/388/CEE dovrebbe garantire un'applicazione del sistema di imposta sul valore aggiunto più conforme all'obiettivo del mercato interno qualora si verificano, o rischiano di verificarsi, divergenze nell'applicazione incompatibili con il corretto funzionamento di detto mercato».

in funzione degli obiettivi di politica interna, siano essi relativi al finanziamento e copertura di bilancio o di incentivo all'economia. Le differenze di aliquota erano notevoli già nel lontano 1998, quando vi erano differenze anche di 10 punti percentuali tra uno Stato e l'altro (come ad esempio tra la Danimarca che applicava una aliquota del 25% ed il Lussemburgo che invece optava per una imposizione sul consumo del 15%).

Nella seconda tabella sono riportati i dati elaborati dalla Commissione Europea per l'anno 2015 e pubblicati nel report *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union*:¹⁵¹ anche ad oggi emergono importanti differenze nell'applicazione dell'aliquota IVA. Ogni Stato membro ha ancora molta autonomia nella scelta del livello impositivo, tale dato si nota chiaramente dal fatto che l'aliquota normale nei ventotto Stati membri oscilla tra un picco di massimo del 27% dell'Ungheria, seguita da Danimarca, Croazia e Svezia con il 25%, ad un picco di minimo registrato dall'aliquota 17% applicata nel territorio lussemburghese. Lo stesso fenomeno di discrepanza si registra se si prendono in considerazione le aliquote ridotte che, sia nel 1998 e nel 2015, variano dal 5% al 17% quindi con una forbice di ben 12 punti.

Dall'esame della realtà impositiva che caratterizza gli Stati membri bisogna necessariamente concludere che non esiste un qualsivoglia grado di armonizzazione.¹⁵² Anche l'elemento della struttura dell'imposta (cioè l'aliquota) che

¹⁵¹ Commissione Europea, *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union, Situation at 1st January 2015*, Taxud.c.1(2015) – EN, pag. 3.

¹⁵² L. PERRONE, *L'armonizzazione dell'IVA: il ruolo della Corte di Giustizia, gli effetti verticali delle direttive e l'affidamento del contribuente*, in *Rass. Tributaria*, n. 2 del 2006, pag. 423: «Sotto questo profilo, è sufficiente richiamare il mancato riavvicinamento delle aliquote che costituiva un punto centrale del programma originariamente delineato e che era considerato un aspetto essenziale per il passaggio dal regime transitorio a quello definitivo o, ancora, l'elevato grado di disarmonia fra le legislazioni degli Stati membri che non pochi problemi crea agli operatori transfrontalieri»; A. IACONO, *Aliquote. aliquote ordinarie, aliquote ridotte, aliquote in deroga*, in *Observaciones Al Libro Verde De La Comisión Europea Y Ropuestas Sobre El Futuro Del Iva*, Direttori della Ricerca A. DI PIETRO e J. LASARTE, pag.64; M. AUJEAN, *Harmonization of VAT in the EU: Back to the Future*, in *EC Tax Review*, numero 3 del 2012, pag. 140: «Different reviews of the impact of VAT rates that have been made recently come to the conclusion that reduced VAT rates are causing many difficulties and are seriously increasing compliance costs without achieving their objective of redistribution at a reasonable costs».

poteva godere di una completa unitarietà all'interno del mercato unico varia a seconda che un'operazione venga effettuata in uno Stato membro piuttosto che in un altro.

Tabella 1: Aliquote IVA applicate negli Stati Membri nel 1998

Stato	Aliquota super ridotta	Aliquota Ridotta	Aliquota normale
Danimarca	-	-	25
Svezia	-	6-12	25
Finlandia	-	8-17	22
Belgio	1	6-12	21
Irlanda	3,3	12,5	21
Francia	2,1	5,5	21
Austria	-	10-12	20
Italia	4	10	20
Grecia	4	8	18
Paesi Bassi	-	6	18
Regno Unito	-	5	18
Portogallo	-	5-12	17
Spagna	-	4-7	16
Germania	-	7	15
Lussemburgo	3	6-12	15

Fonte: Commissione Europea

Tabella 2: Aliquote IVA applicate negli Stati Membri nel 2015

Stato	Aliquota super ridotta	Aliquota Ridotta	Aliquota normale
Belgio	-	6-12	21
Bulgaria	-	9	20
Rep.Ceca	-	10-15	21
Danimarca	-		25
Germania	-	7	19
Estonia	-	9	20
Grecia	-	6,5-13	23
Spagna	4	10	21
Francia	2,1	5,5-10	20
Croazia	-	5-13	25
Irlanda	4,8	9-13,5	23
Italia	4	10	22
Cipro	-	5-9	19
Lettonia	-	12	21
Lituania	-	5-9	21
Lussemburgo	3	8	17
Ungheria	-	5-18	27
Malta	-	5-7	18
Olanda	-	6	21
Austria	-	10	20
Polonia	-	5-8	23
Portogallo	-	6-13	23

Romania	-	5-9	24
Slovenia	-	9,5	22
Slovacchia	-	10	20
Finlandia	-	10-14	24
Svezia	-	6-12	25
Regno Unito	-	5	20

Fonte: Commissione Europea

Tale fenomeno è la conseguenza del concepire la tassazione come uno strumento per dimostrare una sovranità.¹⁵³ Da sempre la leva fiscale viene utilizzata per il finanziamento dei bilanci nazionali, per determinare la politica economica nazionale ed ovviamente anche come elemento competitivo; quest'ultimo aspetto può essere altresì letto tra le righe delle precedenti tabelle in quanto una differenza di 10 o 15 punti percentuali sull'aliquota IVA è certamente un elemento di cui l'operatore economico terrà conto nella scelta di localizzazione che si troverà ad adottare in un contesto europeo in cui devono essere rispettate le quattro libertà, compresa quella di stabilimento.

Una simile frammentazione normativa non giova neppure alle Amministrazioni finanziarie delle singole nazioni, che si vedono costrette ad impegnare tempo e risorse per individuare il corretto trattamento da riservare alle operazioni tra più Stati.¹⁵⁴

¹⁵³ G. STAMMATI, *Presupposti per l'armonizzazione dei sistemi fiscali nell'ambito della C.E.E.*, atti del Convegno tenutosi a Roma il 30 Maggio 1961 dedicato ai Problemi fiscali della Comunità economica Europea, Milano, 1961, pag. 169. C. BUZZACCHI, *La solidarietà tributaria. Funzione fiscale e principi costituzionali*, Milano, pag.184.

¹⁵⁴ P. GENSCHEL, *Why no mutual recognition of VAT? Regulation, taxation and the integration of the EU's internal market for goods*, Journal Of European Public Policy, n. 14 del 2007, pag. 754.

Altro importante elemento da tenere in considerazione è l'onere che subisce l'operatore per il fatto di doversi confrontare con altre 27 sistemi impositivi diversi. Secondo una ricerca del CEPS (Centre for European Policy Studies) e sulla base dei dati forniti dalla Commissione UE e dall'OCSE, le imprese europee pagano tra i 4 e gli 8 miliardi di euro ogni anno per adeguarsi alle diversità; in definitiva si tratta di una cifra compresa tra il 2% ed il 4% di quanto le stesse versano ai singoli Stati come imposte sui redditi.¹⁵⁵

L'unico elemento incoraggiante è che le differenze dei regimi applicati dai vari Stati membri non diventano però concorrenziali negli scambi intracomunitari; in estrema sintesi, l'operatore economico non è in grado di sfruttare tale circostanza nella scelta del partner commerciale. *«Lo impedisce il principio di territorialità che è attualmente adottato: quello che applica il regime del paese ove è destinato il bene e non quello in cui si trova chi lo commercializza o chi lo produce. Un principio che resta espressione però di un regime che continua a definirsi come transitorio; segno evidente che, anche nell'ambito comunitario, non sarebbe accettabile che vi fosse questa dissociazione tra mercato unico e regimi fiscali nazionali invece d'introdurre un regime fiscale comunitario».*¹⁵⁶

4.1 Motivazioni economiche

La crisi del sistema IVA riguardante l'aspetto dell'armonizzazione si è resa ancor più evidente con la crisi del 2009, quando il continente europeo – e non solo – ha dovuto fare fronte ad una crisi generalizzata dei conti pubblici.¹⁵⁷ Molte Nazioni

¹⁵⁵ G. CIPRIANI, *Financing The Eu Budget Moving Forward Or Backwards?*, Centre for European Policy Studies, Brussels, 2014; D. STEWART, *European Commission Proposes Standard VAT Return*, Worldwide Tax Daily, 2013, pag. 3: «Stephen Coleclough, president of the Chartered Institute of Taxation, explained that the current system of VAT reporting in the European Union creates costs for businesses, requiring them to file 150 million returns per year, which could be avoided under a harmonized system».

¹⁵⁶ A. DI PIETRO, *La crisi dell'armonizzazione delle imposte indirette*, in M. C. GUERRA E A. ZANARDI (a cura di), *La finanza pubblica italiana*. Bologna, 2009, pag. 302.

¹⁵⁷ M. AUJEAN, *Harmonization of VAT in the EU: Back to the Future*, in *EC Tax Review*, numero 3 del 2012, pag. 142.

hanno trovato come unica soluzione per evitare il default di liquidità l'aumento del livello impositivo. In tal senso, alcuni Stati membri, tra cui l'Italia, hanno deciso di aumentare l'aliquota dell'imposta sul consumo, facendo in questo modo aumentare ancor più la forbice di disuguaglianza distorsiva esistente.¹⁵⁸

A questo si aggiunge il malcontento nazionale relativo alla ripartizione degli oneri, alla contrarietà verso procedure di assistenza verso le Nazioni in crisi; il pensiero euroscettico ha registrato un'improvvisa diffusione tanto che gli Stati, pur essendo tenuti a destinare le risorse concordate a beneficio del bilancio comunitario (come conseguenza diretta alla loro volontà di aderire all'Unione), molto spesso si concentrano sulla verifica del bilanciamento tra le uscite finanziarie ed i benefici comunitari ricevuti.¹⁵⁹

4.2 Motivazioni giuridiche

4.2.1 Il fallimento della regola dell'unanimità

È stato evidenziato precedentemente che il Trattato prevede che le decisioni concernenti il processo di armonizzazione fiscale siano adottate con il voto unanime degli Stati membri. Certamente tale regola esprime l'importanza e la necessità di creare una politica fiscale dell'Unione condivisa da tutti, secondo lo spirito dei tempi in cui l'idea della creazione di un continente europeo unito, sia giuridicamente che economicamente, era l'unico modo per contrastare le avversità di un contesto

¹⁵⁸ H. KOGELS, *A Lot Ado About Reduced VAT Rates*, EC Tax Review, numero 5 del 2014, pag. 244: «*Since 2008, the vast majority of Member States (nineteen) increased their standard VAT rate. VAT appears to be a pretty robust revenue raiser for governments with serious budget problems. At present, the highest standard rate is levied in Hungary (27%), whereas the lowest standard rate (15%) is still levied in Luxembourg. In spite of complaints about a VAT gap, next to the standard VAT rate, Member States may apply either one or two reduced rates, but the application is restricted to supplies of goods and services mentioned in annex III of the VAT Directive.*».

¹⁵⁹ È tra l'altro abbastanza prevedibile che tale atteggiamento sarà ancor più frequente con l'ingresso di nuovi Paesi ed avrà la conseguenza di un'inevitabile deviazione delle spese comunitarie verso questi, riducendo il ritorno economico ai Paesi finanziatori, A. DI PIETRO, *La crisi dell'armonizzazione delle imposte indirette*, in M. C. GUERRA E A. ZANARDI (a cura di), *La finanza pubblica italiana*. Bologna, 2009, pag. 306.

mondiale in completa mutazione.¹⁶⁰ Tale estremo compromesso politico trent'anni fa permise l'approvazione della sesta Direttiva IVA: per assicurare l'unanimità il Consiglio ha dovuto adottare una formula che tenesse conto delle esperienze giuridiche diverse, cioè che potesse mediare tra civil law e common law, ma che allo stesso tempo potesse assicurare l'obiettivo comunitario.¹⁶¹

Ad oggi, con 28 Stati membri, tale regola si traduce in un completo blocco decisionale a livello europeo capace di rallentare l'evoluzione del sistema impositivo, specie in materia di IVA, con il rischio di danneggiare il mercato unico a causa delle criticità che la norma datata porta con sé.¹⁶² Il mercato cambia e gli operatori alla ricerca del risparmio fiscale – legittimo o meno – hanno come arma la stessa normativa che dovrebbe essere in grado di regolare l'efficienza del sistema stesso.

La ragione alla base dell'impossibilità di prendere decisioni unanimi, da una parte, è sintomo del fatto che i vari Stati membri hanno caratteristiche peculiari ed interessi diversi; la mancanza di volontà nel cambiare la regola in esame, d'altro canto, trova

¹⁶⁰ M.C. FREGHI, *Problemi e prospettive dell'Unione fiscale europea*, Rassegna Tributaria, n.5 del 2013, pag. 1061: «Erano, ricordiamo ancora, gli anni immediatamente successivi al 1989, ossia gli anni appena successivi al crollo del muro di Berlino, alla riunificazione tedesca ed alla creazione di un nuovo assetto geopolitico dell'Europa dell'Est. Erano gli anni in cui non pareva idea peregrina spostare parte del prelievo direttamente a Bruxelles, ipotesi in realtà abbastanza irrealistica, non solo per questioni di opportunità e praticabilità, ma anche perché, come avremo modo di approfondire nel prosieguo, mai venne abbassata la guardia sul mantenimento della sovranità fiscale, almeno per la parte relativa all'imposizione diretta, da parte dei singoli Stati membri. La soglia di attenzione su questo punto è stata d'altronde sempre certificata dalla necessaria unanimità prevista per qualunque decisione di natura fiscale»; A. J. RADLER, *Where does tax harmonization stand today?*, EC Tax Review, Issue 4, pp. 198.

¹⁶¹ A. DI PIETRO, *La crisi dell'armonizzazione delle imposte indirette*, in M. C. GUERRA E A. ZANARDI (a cura di), *La finanza pubblica italiana*. Bologna, 2009, pag. 317.

¹⁶² A. GRAU E P.M. HERRERA, *The link between tax coordination and tax harmonization: limits and alternatives*, EC Tax Review, Issue 1, pag. 28; P. RUSSO-R. CORDEIRO GUERRA, op. cit., pag. 633: «L'unica accusa che non può davvero formularsi al sistema attuale è quella di voler imporre dall'alto l'armonizzazione delle legislazioni nazionali in un settore che mal tollera abdicazioni di competenza da parte dei singoli Stati ed a favore di organi sopranazionali»; F. GALLO, *Mercato unico e fiscalità: aspetti giuridici del coordinamento fiscale*, in *Rass. Tributaria*, n.3 del 2000, pag. 725; P. GENSCHEL, *Why no mutual recognition of VAT? Regulation, taxation and the integration of the EU's internal market for goods*, *Journal Of European Public Policy*, n. 14 del 2007, pag. 752; S. CIPOLLINA, *Armonizzazione vs. Competizione fiscale: il trade-off europa/italia*, in *Riv. dir. fin.*, fasc.1, 2004, pag. 93; V. NUCERA, *Sentenze pregiudiziali della corte di giustizia e ordinamento tributario interno*, Padova, 2010, pag.5.

le ragioni nella storica reticenza degli Stati a concedere quote della propria sovranità fiscale.¹⁶³

Se poi si pensa ad un progressivo ampliamento, la regola dell'unanimità è diventerà uno strumento in grado di paralizzante ogni tentativo di armonizzazione fiscale.

In verità, questa criticità è da tempo dibattuta sia in dottrina¹⁶⁴ che a livello comunitario, ben prima che l'Unione arrivasse a contare una ventina di Stati membri; infatti già nel 1997 il Consiglio dell'Unione europea adottò la Proposta COM/97/0325 che intendeva modificare la direttiva 77/388/CEE intervenendo sul vigente articolo 29 della stessa.¹⁶⁵ Veniva ipotizzato il potere della Commissione Europea di intervenire sulla normativa IVA dopo aver sottoposto ad un Comitato IVA un progetto delle misure da adottare, successivamente *«il comitato formula il suo parere sul progetto entro un termine che il presidente può fissare in funzione dell'urgenza della questione in esame. Il parere è formulato alla maggioranza prevista all'articolo 148, paragrafo 2 del trattato per le decisioni che il Consiglio deve prendere su proposta della Commissione. Nelle*

¹⁶³ M.C. FREGHI, *Problemi e prospettive dell'Unione fiscale europea*, Rassegna Tributaria, n.5 del 2013, pag. 1061; P. MARCHESSOU, *Le conseguenze fiscali del Trattato di Lisbona*, Rassegna Tributaria, 3 / 2010, p. 595, trattando il tema della regola dell'unanimità: *«È questa la realtà più preoccupante: un certo numero di Stati membri – Regno Unito, Irlanda e Danimarca – hanno sempre chiaramente sostenuto che si tratta di una costante. Questo è il punto di vista oggi dominante ed è evidente che tale caratteristica del nocciolo duro della sovranità non consentirà, negli anni a venire, una qualsiasi forma di ammorbidimento».*

¹⁶⁴ G. STAMMATI, *Presupposti per l'armonizzazione dei sistemi fiscali nell'ambito della C.E.E.*, atti del Convegno tenutosi a Roma il 30 Maggio 1961 dedicato ai Problemi fiscali della Comunità economica Europea, Milano, 1961, pag. 197, l'autore già agli inizi degli anni '60 aveva evidenziato due tipi di difficoltà che nel tempo si sono rilevate estremamente reale ed a cui tutt'ora non è stata data soluzione: *«in primo luogo la terminologia legislativa differisce da Paese a Paese, così come diversa è la struttura giuridico amministrativa dei tributi, il che finisce sempre con il provocare qualche incertezza sulla esatta classificazione delle singole imposte. Sono infatti, per non dire altro, spesso assai diversi da legislazione a legislazione i criteri in base ai quali si determina il presupposto dell'imposta e lo stesso imponibile... Una seconda difficoltà scaturisce dalla diversità dei criteri di classificazione, che vengono seguiti nei diversi Paesi; malgrado ogni buona volontà ed ogni sforzo di rielaborazione critica, attesa la complessità della materia, si ha l'impressione di trovarsi sempre di fronte a dati non omogenei»*; W. SCHÖN, *Tax competition in Europe – the legal perspective*, in *EC Tax Review*, 2000, 104; S. CIPOLLINA, *Armonizzazione vs. Competizione fiscale: il trade-off europa/italia*, in *Riv. dir. fin.*, fasc.1, 2004, pag. 93; G. MELIS E A. PERSIANI, *Trattato di Lisbona e sistemi fiscali*, *Diritto e Pratica Tributaria*, 2 / 2013, p. 267; B. Terra - J. Wattel, *European Tax Law*, L'Aia, 2005, 21; P. RENDAHL, *EU VAT and Double Taxation: A Fine Line between Interpretation and Application*, *Intertax*, Issue 8/9 del 2013, pag. 457.

¹⁶⁵ Consiglio dell'Unione Europea, *Proposta di direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 77/388/CEE - Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto*, COM/97/0325, Gazzetta ufficiale n. C 278 del 13/09/1997 pag. 06.

*votazioni in seno al comitato, ai voti dei rappresentanti degli Stati membri è attribuita la ponderazione fissata nell'articolo precitato. Il presidente non partecipa al voto. La Commissione adotta le misure previste qualora siano conformi al parere del comitato».*¹⁶⁶

Naufragata l'idea del Comitato IVA, la Commissione propose l'adozione del voto a maggioranza qualificata per gli aspetti inerenti il mercato unico nei settori dell'imposizione fiscale e della sicurezza sociale.¹⁶⁷ Alla base di tale radicale modifica vi era la reale consapevolezza che la regola dell'unanimità portava con sé l'inconveniente di non poter reagire in modo tempestivo ai mutamenti del mercato.¹⁶⁸ Era chiaro che il raggiungimento di un buon livello di armonizzazione rappresentava una necessità, che poteva essere disattesa per il fatto di non riuscire a legiferare: *«l'applicazione non uniforme del diritto comunitario, norme nazionali incompatibili e distorsioni della concorrenza possono esercitare sul mercato unico ripercussioni tali da richiedere reazioni coordinate al livello della Comunità. L'Unione può affrontare questa sfida solo potenziando l'efficienza del suo processo decisionale: ecco perché occorre ricorrere maggiormente al voto a maggioranza qualificata, nella misura necessaria per l'attuazione e il funzionamento del mercato unico».*¹⁶⁹ Anche tale proposta non portò a nessun risultato ed ancora oggi nessuna modifica è stata apportata. Con il Libro Verde si riapre il dibattito sul tema, sottolineando che *«una soluzione consisterebbe nell'autorizzare la Commissione ad adottare decisioni di attuazione con il consenso della maggioranza degli Stati membri. La Commissione ha*

¹⁶⁶ Consiglio dell'Unione Europea, *Proposta di direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 77/388/CEE - Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto*, COM/97/0325, *Gazzetta ufficiale n. C 278 del 13/09/1997* pag. 0006, punti 3 e 4.

¹⁶⁷ Commissione delle Comunità Europee, *Contributo supplementare della Commissione per la Conferenza intergovernativa sulle riforme istituzionali. Il voto a maggioranza qualificata per gli aspetti inerenti al mercato unico nei settori dell'imposizione fiscale e della sicurezza sociale*, Bruxelles, 14.3.2000, COM(2000) 114 definitivo.

¹⁶⁸ G. MELIS E A. PERSIANI, *Trattato di Lisbona e sistemi fiscali*, Diritto e Pratica Tributaria, 2 / 2013, p. 267.

¹⁶⁹ Commissione delle Comunità Europee, *Contributo supplementare della Commissione per la Conferenza intergovernativa sulle riforme istituzionali. Il voto a maggioranza qualificata per gli aspetti inerenti al mercato unico nei settori dell'imposizione fiscale e della sicurezza sociale*, Bruxelles, 14.3.2000, COM(2000) 114 definitivo, pag. 2.

*presentato in passato una proposta di questo tipo, che avrebbe modificato il ruolo del comitato IVA, ma che non è stata sostenuta dal Consiglio».*¹⁷⁰

4.2.2 La debolezza giuridica delle direttive comunitarie

La Comunità, in materia di imposta sul valore aggiunto, si è dotata esclusivamente di direttive, la ragione alla base di tale decisione è rinvenibile nell'articolo 288¹⁷¹, terzo comma, del Trattato.¹⁷² Lo strumento della direttiva è stato utilizzato perché è in grado di vincolare lo Stato membro in termini di risultati da raggiungere ma con libertà nella scelta del mezzo più idoneo a farlo. Alla base di tale scelta vi è l'estrema consapevolezza che esistono – ed esistevano ancor di più negli anni 70 - profonde differenze nel diritto interno che sono il normale risultato di tradizioni giuridiche molto lontane l'une dalle altre.¹⁷³ In definitiva, è proprio l'ampio e necessario ricorso nelle direttive a formule generali ed obiettivi economici che è in grado di fornirci

¹⁷⁰ Commissione delle Comunità Europee, *Libro Verde sul futuro dell'IVA. Verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente*, Bruxelles, 1.12.2010 COM(2010) 695 definitivo, pag.15.

¹⁷¹ Articolo 288 (ex articolo 249 del TCE): «Per esercitare le competenze dell'Unione, le istituzioni adottano regolamenti, direttive, decisioni, raccomandazioni e pareri.

Il regolamento ha portata generale. Esso è obbligatorio in tutti i suoi elementi e direttamente applicabile in ciascuno degli Stati membri.

La direttiva vincola lo Stato membro cui è rivolta per quanto riguarda il risultato da raggiungere, salva restando la competenza degli organi nazionali in merito alla forma e ai mezzi.

La decisione è obbligatoria in tutti i suoi elementi. Se designa i destinatari è obbligatoria soltanto nei confronti di questi.

Le raccomandazioni e i pareri non sono vincolanti».

¹⁷² M. P. CHITI, *Implicazioni amministrative della integrazione europea*, in Riv. Ital. Dir.Publ. Comunitario, n. 4 del 1992, pag. 1180.

¹⁷³ P. COSTAGLIOLA, *L'importanza dell'armonizzazione fiscale nell'Unione Europea*, Caserta, 2002, pag. 21; M. P. Chiti, *Implicazioni amministrative della integrazione europea*, in Riv. Ital. Dir.Publ. Comunitario, n. 4 del 1992, a pag. 1180 sottolinea che il diffuso utilizzo delle direttive è collegato al fatto di essere un «*efficace compromesso tra gli interessi degli Stati e nella prospettiva intergovernativa e quelli della Comunità ad una piena applicabilità delle direttive una volta decorso il termine per il loro recepimento*».

una misura della distanza tra la struttura comunitaria delle imposte e le discipline nazionali.¹⁷⁴

Va da sé che nel momento in cui viene offerto un maggior grado di flessibilità, allora ci si assume anche il rischio della potenziale applicazione disomogenea delle direttive per effetto della diversa trasposizione ricevuta nei Paesi destinatari della stessa.¹⁷⁵

Accade quindi che i singoli ordinamenti nazionali hanno trasfuso le regole dettate dalla direttiva in modo non uniforme, proprio in ragione dell'avere categorie giuridiche nazionali particolari, a chiaro discapito della comune applicazione della misura specifica nella Comunità. In definitiva, più resta ampia la distanza tra le regole nazionali, maggiormente sarà difficile compiere l'armonizzazione.

L'unico rimedio è stato fornito dalla Corte di Giustizia con la definizione dell'ipotesi che disposizioni contenute nelle direttive fossero direttamente applicabili, quindi che potessero essere vincolanti senza la necessità della mediazione normativa da parte degli Stati. In tal senso la giurisprudenza comunitaria ha attribuito ai contribuenti diritti che potevano essere direttamente invocati davanti ai giudici nazionali, si è però trattato di interventi che non potevano riguardare la struttura dell'IVA. Non potevano farlo per il semplice motivo che l'istituto dell'IVA, così come definito dalla sesta direttiva, poggia su *«formulazioni troppo generiche e, giuridicamente, scarsamente rilevanti, per poter essere direttamente invocate davanti alle amministrazioni ed ai giudici nazionali»*.

¹⁷⁴ A. DI PIETRO, *La crisi dell'armonizzazione delle imposte indirette*, in M. C. GUERRA E A. ZANARDI (a cura di), *La finanza pubblica italiana*, Bologna, 2009, pag. 316; G. CAPUTI e G. MAZZEI, *L'armonizzazione fiscale UE*, in *Corriere Tributario*, n. 44 del 2002, pag. 4007.

¹⁷⁵ Fissare gli obiettivi che vincolano gli Stati membri ma consentire loro di scegliere le soluzioni giuridiche più adeguate per perseguirli ha significato, in questi anni, accettare discipline nazionali dell'Iva varie ed eterogenee. In tal senso A. DI PIETRO, *La crisi dell'armonizzazione delle imposte indirette*, in M. C. GUERRA E A. ZANARDI (a cura di), *La finanza pubblica italiana*, Bologna, 2009, pag. 303: *«Quella direttiva che può essere efficace solo se gli Stati vogliono che lo sia; se accettano che abbiano un'adeguata traduzione giuridica gli obiettivi comunitari che pur hanno accettato quando hanno, tramite il Consiglio Ue, approvato la direttiva»*; P. ROSSI-MACCANICO, *Ec tax law: l'evoluzione della politica fiscale comunitaria al tramonto della proposta sull'introduzione del voto a maggioranza in materia di produzione di norme di diritto fiscale europeo*, in *Il fisco*, n. 32 del 2001, pag. 10871.

*Sprovviste di quel dettaglio che solo avrebbe consentito di operare direttamente, senza ricorrere necessariamente alla norma nazionale di attuazione».*¹⁷⁶

Di tale circostanza era consapevole la stessa Commissione che infatti con il Regolamento n. 1777/2005 ha attuato modifiche all'articolo 29 della Sesta Direttiva in cui si dispone che il Consiglio, deliberando all'unanimità, su proposta della Commissione, adotta le misure necessarie per l'applicazione della detta direttiva. Tale Regolamento ha certamente contribuito a migliorare l'efficacia diretta della sesta direttiva: nei casi previsti dal regolamento¹⁷⁷ i contribuenti potranno chiedere al giudice o all'Amministrazione nazionale l'applicazione diretta della norma comunitaria, e di conseguenza la disapplicazione di quella nazionale contrastante.

In verità si tratta di casi molto specifici per i quali il soggetto può richiedere la diretta applicazione, e sicuramente tale intervento non è in grado di risolvere la debolezza giuridica degli elementi strutturali della direttiva IVA.

4.3 Sarà possibile raggiungere un livello di armonizzazione apprezzabile?

Data l'esistenza di molteplici punti critici del sistema IVA dovuti in particolare alla mancanza di livello minimo di armonizzazione, sorge spontaneo il chiedersi se è possibile raggiungere un livello minimo di armonizzazione che permetta lo sviluppo di un mercato che possa definirsi veramente univo. Per dare risposta a tale domanda è necessario analizzare quanto fatto in concreto dalla Commissione e dagli altro organismo comunitari. Un ruolo fondamentale negli anni l'ha avuto la Corte di Giustizia, essa è stata in grado di rendere abbastanza omogenea l'applicazione delle norme comunitarie all'interno dei territori dei vari Stati membri. Nonostante ciò il livello di armonizzazione delle normative è ancora molto basso, questa circostanza è

¹⁷⁶ Così A. DI PIETRO, *La crisi dell'armonizzazione delle imposte indirette*, in M. C. GUERRA E A. ZANARDI (a cura di), *La finanza pubblica italiana*, Bologna, 2009, pag. 316.

¹⁷⁷ Si tratta del regime del Gruppo europeo d'interesse economico, di quello dei servizi funerari, delle deroghe alla territorialità.

data prevalentemente dal fatto che la stessa normativa comunitaria consente, in molti casi, allo Stato membro di detenere ancora una buona parte di discrezionalità nel trasporre la disciplina in chiave nazionale.

Ad esempio, in un ambito dove era immaginabile un alto grado di uniformità, cioè nell'adozione di una unica aliquota IVA, il Consiglio ha optato per imporre una aliquota minima standard del 15% non stabilendo un livello massimo. In tale circostanza ogni Stato si trova a poter scegliere una qualsiasi percentuale di imposta da applicare all'interno del proprio territorio; così come analizzato nel precedente paragrafo 4 del presente lavoro la differenza riscontrabile tra un Paese e l'altro può raggiungere anche i 10 punti percentuali.

In un contesto europeo caratterizzato da 28 mercati nazionali è necessario che la normativa comunitaria che dovrà essere dettata per dotare la Comunità di un sistema IVA più omogeneo, efficiente e robusto dovrà tener conto oltre che dei fini generali da raggiungere (come quello della lotta alla frode, la maggiore neutralità dell'imposta e la diminuzione dei costi amministrativi e di *compliance*) anche della logica armonizzatrice fondamentale. Tenendo conto di tali congiunti obiettivi il terzo capitolo del presente lavoro esaminerà le possibili modifiche all'attuale sistema IVA in grado di rendere l'imposta più efficace ed efficiente, consentendo allo stesso tempo di raggiungere un alto grado di armonizzazione.

5. Il principio di neutralità a fondamento del sistema IVA

La caratteristica principale del sistema impositivo di cui la Comunità europea ha inteso dotarsi sta nel fatto che esso colpisce il prezzo dei beni e servizi nella fase del passaggio al consumatore finale, pur essendo percepita man mano che si svolge il ciclo produttivo e di distribuzione dei beni e servizi.¹⁷⁸

¹⁷⁸ M. MANDÒ e G. MANDÒ, *L'imposta sul valore aggiunto. Massimario*, Milano, 1990, pag.5; G.A MICHELI, *L'IVA: dalle direttive comunitarie al decreto delegato*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1973, pt. I, 431; A. BERLIRI, *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1971, pag. 183; F. CAPELLO, *La giurisprudenza della corte di giustizia in materia iva (1977-2014) parte prima*, Diritto e Pratica Tributaria, 1 / 2014, p. 141; O. HENKOW, *Neutrality of VAT for taxable*

Nell'accezione comunitaria la neutralità è un fine, un mezzo ed un obiettivo finale che deve rendere, per l'appunto, neutrale ed ininfluenza il fattore fiscale nelle scelte di coloro che operano nel mercato comunitario o che vogliono entrarvi.¹⁷⁹ La libera circolazione delle merci e dei servizi non deve essere in nessun modo ostacolata dall'esistenza di sistemi impositivi differenti in grado di alterare la concorrenza; fenomeno che potrebbe certamente accadere se si ponesse l'operatore economico nelle condizioni di dover scegliere dove svolgere la propria attività in funzione dell'onere fiscale che grava sul suo prodotto o servizio.

Alla luce di quanto più volte ripetuto in questo lavoro sul tema della creazione del mercato unico, appare chiaro che a livello comunitario «la neutralità viene riferita non a qualsiasi effetto economico dell'imposizione, ma essenzialmente a quello della distorsione della concorrenza».¹⁸⁰ Il concetto di distorsione è davvero molto ampio e risulta essere in grado di ricomprendere ogni scostamento dalle condizioni di libera concorrenza generato dall'intervento dell'autorità statale, specie attraverso l'imposizione di oneri tributari.¹⁸¹ In generale la distorsione può essere di due tipologie: generale e specifica. La prima è quella che provoca modifiche alle quantità globali, come al consumo ed al reddito, ripercuotendosi sui costi di produzione e sul livello dei prezzi. La seconda, invece, va a modificare solo alcuni elementi del costo, andando

persons: a new approach in European VAT?, in EC Tax Review, n. 5 del 2008, pag. 234; H. KOGELS, *Making VAT as Neutral as Possible* in EC Tax Review, n. 5 del 2012, pag. 230.

¹⁷⁹ A. MONDINI, *Il principio di neutralità nell'IVA, tra "mito" e (perfettibile) realtà*, in A. DI PIETRO e T. TASSANI (a cura di), *I Principi europei del diritto tributario*, Bologna, 2013, pag. 270; F. FORTE, *Il consumo e la sua tassazione. Le imposte sulle vendite e sul valore aggiunto*, Torino, 1973, 242; A. CIANI, *L'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto nell'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1975, pag. 20; A. SIMONS, *Neutrality in VAT and the Organ-Grinder*, in EC Tax Review, n. 2 del 1994, pag. 44.

¹⁸⁰ Così A. MONDINI, *Il principio di neutralità nell'IVA, tra "mito" e (perfettibile) realtà*, in A. DI PIETRO e T. TASSANI (a cura di), *I Principi europei del diritto tributario*, Bologna, 2013, pag. 270.

¹⁸¹ G. STAMMATI, *Presupposti per l'armonizzazione dei sistemi fiscali nell'ambito della C.E.E.*, atti del Convegno tenutosi a Roma il 30 Maggio 1961 dedicato ai Problemi fiscali della Comunità economica Europea, Milano, 1961, pag. 185: «È chiaro dunque che il concetto di distorsione deve essere esaminato con riferimento alle normali condizioni di libera concorrenza e con riguardo alle condizioni di equilibrio a cui tale regime può condurre».

ad incidere solo su alcuni prodotti specifici e perciò favorisce o rende svantaggiosi settori produttivi piuttosto che altri. Queste ultime distorsioni sono quelle di cui intende occuparsi il Trattato.¹⁸²

Nei confronti dei consumatori, in particolare, se viene applicata un'imposta ad aliquota uniforme, risulta neutrale in quanto grava su tutti i beni proporzionalmente al loro valore e, almeno tendenzialmente, ne aumenta proporzionalmente il prezzo al contempo riducendo al minimo l'influenza del fattore fiscale sulle scelte dei consumatori stessi. La neutralità dell'IVA si manifesta proprio per avere una stessa incidenza sui prodotti di uguale valore, a qualsiasi stadio del processo di produzione o di distribuzione ci si trovi: in questa maniera il fattore fiscale determinato dall'imposizione sul valore aggiunto non è in grado di influenzare le scelte economiche degli operatori.

Il sistema impositivo deve anche assicurare la neutralità anche in relazione ai diversi settori produttivi e distributivi, non discriminando nel trattamento delle diverse tipologie di attività economica.¹⁸³

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»*.¹⁸⁴

In definitiva, la neutralità dell'imposta è il meccanismo attraverso il quale garantire che il mercato operi regolarmente senza che nessuna distorsione ne alteri il funzionamento. Distorsioni che devono certamente trovare limiti quando

¹⁸² G. STAMMATI, *Presupposti per l'armonizzazione dei sistemi fiscali nell'ambito della C.E.E.*, atti del Convegno tenutosi a Roma il 30 Maggio 1961 dedicato ai Problemi fiscali della Comunità economica Europea, Milano, 1961, pag. 186.

¹⁸³ F. CAPELLO, *La giurisprudenza della corte di giustizia in materia iva (1977-2014) parte prima*, Diritto e Pratica Tributaria, 1 / 2014, p. 141.

¹⁸⁴ L. COGLIANDRO, *Imposta sul valore aggiunto, diritto a detrazione e neutralità fiscale: profili comunitari e nazionali*, tesi di dottorato di ricerca il Diritto Tributario Europeo, relatore Prof. A. DI PIETRO, 2011, pag. 160.

influiscono nel mercato interno, ma che dal tenore dell'articolo 206 TFUE¹⁸⁵ sembrava potersi riferire anche al mercato globale negli scambi con Paesi terzi.

Lo strumento fiscale assume, nell'ottica europea, una rilevanza centrale per lo sviluppo di una politica di progresso economico e sociale; esso non è banalmente un mezzo tecnico per effettuare prelievi da parte dello Stato nell'economia con l'intento di reperire risorse finanziarie utili alla spesa pubblica, ma diviene una leva per lo sviluppo e la trasformazione delle strutture economiche e sociali.¹⁸⁶

Proprio l'essere generale, e quindi anche neutrale, rende l'imposta applicabile uniformemente a tutte le operazioni eliminando le distorsioni fiscali specifiche in grado di ostacolare la libera concorrenza all'interno della comunità ed ottenere, di conseguenza, la neutralità dell'imposizione.¹⁸⁷

Il principio di neutralità dell'imposta, premesso tutto ciò, ha un duplice risvolto a seconda che se ne analizzi la struttura giuridica o l'effetto economico che essa realizza.

5.1 Accezione giuridica della neutralità

Per analizzare la neutralità sotto il profilo giuridico è necessario partire da quanto stabilito al secondo comma dell'articolo 1¹⁸⁸ della VI Direttiva IVA: «*Il principio del*

¹⁸⁵ Articolo 206 TFUE: «L'Unione, tramite l'istituzione di un'unione doganale in conformità degli articoli da 28 a 32, contribuisce nell'interesse comune allo sviluppo armonioso del commercio mondiale, alla graduale soppressione delle restrizioni agli scambi internazionali e agli investimenti esteri diretti, e alla riduzione delle barriere doganali e di altro tipo».

¹⁸⁶ G. STAMMATI, *Presupposti per l'armonizzazione dei sistemi fiscali nell'ambito della C.E.E.*, atti del Convegno tenutosi a Roma il 30 Maggio 1961 dedicato ai Problemi fiscali della Comunità economica Europea, Milano, 1961, pag. 192; A. SIMONS, *Neutrality in VAT and the Organ-Grinder*, in EC Tax Review, n. 2 del 1994, pag. 44.

¹⁸⁷ A. SIMONS, *Neutrality in VAT and the Organ-Grinder*, in EC Tax Review, n. 2 del 1994, pag. 44; M. PEIROLO, *Le operazioni esenti ai fini IVA*, Pratica Fiscale e Professionale, 7 del 2006, pag. 5.

¹⁸⁸ Il testo completo dell'articolo 1 della Direttiva 2006/112 è il seguente:
«1. La presente direttiva istituisce il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA)
2. Il principio del sistema comune d'IVA consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero delle operazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase d'imposizione.

sistema comune d'IVA consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero delle operazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase d'imposizione.

A ciascuna operazione, l'IVA, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo.

Il sistema comune d'IVA è applicato fino allo stadio del commercio al minuto incluso».

Si tratta quindi di un sistema impositivo complesso che ha come ambito di applicazione l'intero ciclo produttivo e di commercializzazione dei beni e servizi – compreso il commercio al minuto, e che per tale ragione coinvolge tutti i passaggi volti all'ottenimento del bene o servizio fino all'arrivo nella disponibilità del consumatore finale.¹⁸⁹ Il complesso meccanismo che viene adottato si sostanzia nell'esercizio contemporaneo della detrazione e della rivalsa, di cui verrà ampiamente discusso nei paragrafi successivi, esso cerca di ottenere sia l'obiettivo della neutralità interna che quella internazionale. La neutralità concorrenziale interna si esplica nel fatto che le merci dello stesso tipo sono gravate dallo stesso carico fiscale indipendentemente dalla lunghezza della filiera produttiva.¹⁹⁰ Il meccanismo di funzionamento dell'imposta consiste nell'applicare ad ogni operazione di

A ciascuna operazione, l'IVA, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo.

Il sistema comune d'IVA è applicato fino allo stadio del commercio al minuto incluso».

¹⁸⁹ O. HENKOW, *Neutrality of VAT for taxable persons: a new approach in European VAT?*, in EC Tax Review, n. 5 del 2008, pag. 234; H. KOGELS, *Making VAT as Neutral as Possible* in EC Tax Review, n. 5 del 2012, pag. 230; OECD, *International VAT/GST guidelines*, aprile 2014, pag.6: «The central design feature of a VAT, and the feature from which it derives its name, is that the tax is collected through a staged process. Each business in the supply chain takes part in the process of controlling and collecting the tax, remitting the proportion of tax corresponding to its margin, i.e. on the difference between the VAT imposed on its taxed inputs and the VAT imposed on its taxed outputs. Thus, the tax is in principle collected on the "value added" at each stage of production and distribution. In this respect, the VAT differs from a retail sales tax ("RST"), which taxes consumption through a single-stage levy imposed in theory only at the point of final sale».

¹⁹⁰ H. KOGELS, *Making VAT as Neutral as Possible* in EC Tax Review, n. 5 del 2012, pag. 230: «The final consumer bears the VAT at the rate applicable, irrespective of the number of transactions in the production and distribution chain (internal neutrality)».

cessione, in qualsiasi punto della filiera ci si trovi, l'aliquota d'imposta sul prezzo dei beni e servizi venduti con una deduzione *imposta da imposta* in grado di assicurare un medesimo carico fiscale sui beni e servizi qualunque sia il numero di passaggi del processo di produzione e di distribuzione. Le circostanze appena descritte consentono di qualificare l'IVA come un'imposta plurifase non cumulativa in quanto essa è applicata ad ogni ciclo produttivo e distributivo - è proprio per il fatto che viene calcolata più volte che prende il nome di plurifase -; lo Stato però acquisisce solo la differenza tra l'imposta sulle operazioni attive e quella sulle operazioni passive - perciò non è cumulativa.¹⁹¹ Questo appena delineato è il complicato meccanismo grazie al quale l'imposta colpisce solo il valore aggiunto al bene o servizio in ciascuna fase del ciclo, e viene garantita la neutralità rispetto al numero dei passaggi intermedi subito la fase della produzione e quella della immissione al consumo.¹⁹² Un regime così strutturato «consente alle imprese di darsi la dimensione ottimale senza che ciò comporti alcun onere tributario e permette la specializzazione del lavoro».¹⁹³

Nella prospettiva internazionale, invece, essa si concretizza nella detassazione dei beni esportati attraverso la deduzione o il rimborso dell'imposta, e nella tassazione compensativa di quelli oggetto di importazione applicando al loro valore l'aliquota prevista per i beni simili venduti all'interno del mercato.¹⁹⁴ Negli scambi

¹⁹¹ OECD, *International VAT/GST guidelines*, aprile 2014, pag.6.

¹⁹² A. BERLIRI, *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1971, pag. 1 discute il tema della neutralità della nuova imposta che in quegli anni viene studiata stabilendo che essa «da un lato influisce sul costo di quasi tutti i prodotti, alterando conseguentemente i rapporti concorrenziali in atto esistenti tra i diversi generi e, dall'altro, determina la necessità di riconsiderare la struttura e le dimensioni di tutte le imprese produttive e distributrici giacché la neutralità del nuovo tributo rispetto alla lunghezza del ciclo produttivo e distributivo fa venire meno quell'interesse a concentrare presso un solo imprenditore - direttamente o tramite le c.d. lavorazioni per conto, i consorzi ecc. - il maggior numero possibile di fasi di produzione di un bene e a trasformare i grossisti e semigrossisti in rappresentanti, in commissionari o in altri ausiliari del commercio più o meno simulati.. o deformati»; O. HENKOW, *Neutrality of VAT for taxable persons: a new approach in European VAT?*, in *EC Tax Review*, n. 5 del 2008, pag. 234.

¹⁹³ Così A. BERLIRI, *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1971, pag. 290.

¹⁹⁴ M. MANDÒ e G. MANDÒ, *L'imposta sul valore aggiunto. Massimario*, Milano, 1990, pag.5; H. KOGELS, *Making VAT as Neutral as Possible* in *EC Tax Review*, n. 5 del 2012, pag. 230.

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.

5.2 Accezione economica della neutralità

Il secondo paragrafo del secondo comma in esame stabilisce altresì il carattere plurifase dell'imposta: «*A ciascuna operazione, l'IVA, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo*».

La struttura dell'IVA è stata creata in modo tale da colpire la manifestazione di capacità contributiva dei consumatori finali dei beni e servizi e, di conseguenza, per impedire che tale tributo sia rilevante, sotto il profilo economico, per i soggetti diversi dal consumatore finale.¹⁹⁵ Pur essendo applicata ad ogni singola ogni operazione economica, l'imposta è destinata a restare neutrale in ogni fase di produzione o di scambio che sia anteriore all'immissione al consumo.¹⁹⁶

I soggetti passivi, infatti, si distinguono tra soggetti passivi di fatto e di diritto; solamente sui primi deve gravare il peso dell'imposta, mentre per i soggetti non consumatori finali l'imposta deve essere appunto neutrale.

¹⁹⁵ F. BOSELLO, *Rivalta*, in Enc. Giur. Treccani, XXVII, Roma, 1991; G.A. MICHELI, *L'IVA: dalle direttive comunitarie al decreto delegato*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1973, pt. I, 431; O. HENKOW, *Neutrality of VAT for taxable persons: a new approach in European VAT?*, in EC Tax Review, n. 5 del 2008, pag. 233; F. ODOARDI, *Limitazioni al diritto di detrazione dell'Iva sull'acquisto degli autoveicoli ed incompatibilità con l'ordinamento comunitario: le soluzioni contrastanti dei giudici di merito tra rinvio pregiudiziale e "non applicazione" della norma interna (nota a Comm. trib. I grado di Trento, ord. n. 8/2005 e Comm. trib. prov. di Milano, n. 115/2005)*, in Riv. Dir. Trib., n. 5 del 2006, pag. 407; M. GIORGI, *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, cit., pag. 265; E. FAZZINI, *Il diritto di detrazione nel tributo sul valore aggiunto*, Padova, 2000, pag. 21; A. PACE, *Il diritto di detrazione*, in AA.VV., *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2001, pag. 299; A. BERLIRI, *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1971, pag. 214; F. GALLO, *Profili di una teoria dell'Iva*, Roma, 1974, pag. 17, nonché *L'Iva verso un'ulteriore revisione*, in Riv. dir. fin., 1978, I, pag. 594; O. HENKOW, *Neutrality of VAT for taxable persons: a new approach in European VAT?*, in EC Tax Review, n. 5 del 2008, pag. 234.

¹⁹⁶ F. CAPELLO, *La giurisprudenza della corte di giustizia in materia iva (1977-2014) parte prima*, Diritto e Pratica Tributaria, 1 / 2014, p. 141.

Per realizzare tale obiettivo il legislatore comunitario ha previsto un procedimento composto da due meccanismi: la rivalsa e la detrazione.¹⁹⁷ Ad ogni scambio commerciale di cessione di beni o prestazione di servizi l'imposta viene calcolata sul prezzo del bene o servizio, essa diventa però esigibile dallo Stato al netto dell'imposta che ha già gravato sugli elementi che compongono i beni stessi, cioè l'onere fiscale calcolato sugli acquisti.¹⁹⁸ Il soggetto passivo trasferisce, in tutti i vari passaggi della filiera produttiva e di commercializzazione, l'effettivo onere economico in capo al consumatore finale che, non potendo agire né con la detrazione né con la rivalsa, ne sostiene il relativo costo.¹⁹⁹

In sostanza, l'obbligo di rivalsa impone ad ogni soggetto economico l'addebito dell'imposta proporzionale al corrispettivo nel momento in cui cede un bene o presta un servizio; con la detrazione si riconosce invece all'operatore economico la facoltà di versare nelle casse dello Stato soltanto la differenza fra quanto ricevuto dall'acquirente e quanto assolto a titolo d'imposta sull'acquisito di beni o di servizi inerenti alla propria attività economica. Il tributo, quindi, non compete mai

¹⁹⁷ La dottrina maggioritaria sottolinea la natura dell'essere un'imposta sul consumo, seguendo tale impostazione anche in termini giuridici, grazie all'attribuzione di rilevanza giuridica agli istituti della rivalsa e della detrazione quale meccanismo necessario a garantire che l'imposta giunga a colpire il consumo, che costituisce il presupposto di capacità contributiva, L. SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, in Riv. dir. trib., 1993, I, pag. 1320; O. HENKOW, *Neutrality of VAT for taxable persons: a new approach in European VAT?*, in EC Tax Review, n. 5 del 2008, pag. 233; A. DE RINALDIS e C. BAGNATO, *Detrazione IVA e inerenza delle operazioni economiche*, in L'IVA, n.4 del 2010, p. 31.

¹⁹⁸ M. A. E. BEVACQUA, *Diritto al rimborso per la maggiore IVA versata*, in Rivista della Scuola superiore dell'economia e delle finanze, www.rivista.ssef.it; G. LIBERATORE, *Soggetto passivo, debitore d'imposta, partita iva: che confusione!*, in L'IVA, n. 3 del 2014, pag. 29; F. ODOARDI, *Limitazioni al diritto di detrazione dell'Iva sull'acquisto degli autoveicoli ed incompatibilità con l'ordinamento comunitario: le soluzioni contrastanti dei giudici di merito tra rinvio pregiudiziale e "non applicazione" della norma interna (nota a Comm. trib. I grado di Trento, ord. n. 8/2005 e Comm. trib. prov. di Milano, n. 115/2005)*, in Riv. Dir. Trib., n. 5 del 2006, pag. 407; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2008, pag. 676: «Dunque per i soggetti iva l'applicazione dell'imposta è in linea di principio neutrale, posto che quella sulle operazioni attive è da essi trasferita sui clienti, quella sui loro acquisti è recuperata compensandola con la prima, a guisa di un credito verso l'Erario; quando tale "iva a credito" superi quella "a debito" è previsto – sia pur con limiti – il rimborso dell'eccedenza. Il tributo grava in via definitiva sui c.d. consumatori finali».

¹⁹⁹ G. LIBERATORE, *Soggetto passivo, debitore d'imposta, partita iva: che confusione!*, in L'IVA, n. 3 del 2014, pag. 29; R. MICELI, *Il recupero dell'Iva detraibile tra principi comunitari e norme interne*, Rass. Tributaria, 2006, 6, 1871; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2008, pag. 675; A. BERLIRI, *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1971, pag. 183; OECD, *International VAT/GST guidelines*, aprile 2014, pag.6.

all'operatore economico (tranne logicamente quando esso stesso agisce nelle vesti di consumatore finale): egli è tenuto ad applicarlo alle proprie operazioni economiche di vendita ed a riceverlo per conto dello Stato in attesa di versarlo, allo stesso modo l'imposta pagata sulle operazioni a monte sarà tale solo in via provvisoria, costituendo un credito nei confronti dello Stato.²⁰⁰

In definitiva, egli dovrà versare nelle casse pubbliche solo la differenza tra il tributo ricevuto temporaneamente, in quanto addebitato ai propri clienti, sulle operazioni attive (IVA a debito), se maggiore del tributo assolto sulle operazioni passive di acquisto (IVA a credito), ovvero, nel caso in cui fosse minore, si trova a vantare un diritto di credito d'imposta, riportabile a nuovo o rimborsabile.²⁰¹

L'arricchimento dello Stato e l'impovertimento del contribuente avvengono solo nel momento in cui quest'ultimo è qualificabile come consumatore finale, egli viene assoggettato al diritto/obbligo di rivalsa ma non potrà chiedere la deduzione o il rimborso dell'IVA addebitatagli dal fornitore.²⁰²

6. Il principio di neutralità alla luce dell'intervento della Corte di Giustizia

Il principio di neutralità fiscale è stato oggetto di interpretazione in numerose occasioni da parte della Corte di Giustizia Europea, sia in relazione agli scambi internazionali²⁰³ che nell'ambito degli scambi nazionali²⁰⁴, ponendo l'enfasi sullo

²⁰⁰ OECD, *International VAT/GST guidelines*, aprile 2014, pag.6.

²⁰¹ G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2008, pag. 676: «Dunque per i soggetti IVA l'applicazione dell'imposta è in linea di principio neutrale, posto che quella sulle operazioni attive è da essi trasferita sui clienti, quella sui loro acquisti è recuperata compensandola con la prima, a guisa di un credito verso l'Erario; quando tale IVA a credito superi quella a debito è previsto – sia pur con limiti – il rimborso dell'eccedenza. Il tributo grava invece in via definitiva sui c.d. consumatori finali».

²⁰² A. BERLIRI, *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1971, pag. 216.

²⁰³ CGUE, sentenza del 5 maggio 1982, C-15/81, *Schul*, Racc. pag. 1409; CGUE, sentenza del 21 maggio 1985, C-47/84, *Schul II*, in www.curia.europea.eu; CGUE, sentenza del 25 febbraio 1988, C-299/86, *Drexel*, in www.curia.europea.eu; CGUE, sentenza del 26 febbraio 1991, C-120/86, *Commissione contro Regno di Spagna*, in www.curia.europea.eu; CGUE, sentenza del 26 febbraio 1991, causa C-119/89, *Commissione contro Repubblica Italiana*, in www.curia.europea.eu.

stretto legame che esso ha con il principio di non discriminazione contenuto nel Trattato di Roma.²⁰⁵

In generale, secondo la Corte di Giustizia il principio di neutralità fiscale, ed in particolare il diritto di detrazione, costituisce un principio fondamentale del sistema comune d'imposta in quanto gioca un ruolo fondamentale nel meccanismo impositivo dell'IVA.²⁰⁶

Di esso viene sempre più spesso sottolineato il legame con il principio di parità di trattamento stabilendo che il principio di neutralità fiscale è, sostanzialmente, la traduzione, operata dal legislatore comunitario in materia di IVA, del principio generale di parità di trattamento.²⁰⁷ Ne vengono però notate anche le discrepanze stabilendo che il principio di non discriminazione «*alla stregua degli altri principi generali del diritto comunitario, riveste rango costituzionale, il principio di neutralità fiscale necessita di*

²⁰⁴ CGUE, sentenza del 25 giugno 1997, C-45/95, *Commissione contro Repubblica Italiana*, in *Rassegna Tributaria*, 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*; CGUE, sentenza del 27 giugno 1989, C-50/88, *Kubne*, in www.curia.europa.eu; CGUE, sentenza del 25 maggio 1993, C-193/91, *Mobsche*, in www.curia.europa.eu.

²⁰⁵ F. CAPELLO, *La giurisprudenza della corte di giustizia in materia iva (1977-2014) parte prima*, *Diritto e Pratica Tributaria*, 1 / 2014, p. 141: «Tale principio costituisce la traduzione in materia di iva del principio della parità di trattamento. Tuttavia, mentre la violazione del principio della neutralità può essere contemplata solo tra operatori economici concorrenti, la violazione del principio generale della parità di trattamento può essere distinta, in materia tributaria, da altri tipi di discriminazioni, che toccano operatori economici che non sono necessariamente concorrenti, ma versano nondimeno in una situazione comparabile per altri rapporti».

²⁰⁶ CGUE, sentenza del 10 aprile 2008, C-309/06, *Marks & Spencer*, in www.curia.europa.eu, par. 47: «in primo luogo, quanto al principio della neutralità fiscale, occorre ricordare che tale principio il quale è un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA osta in particolare a che merci di uno stesso tipo, che si trovano quindi in concorrenza le une con le altre, siano trattate in maniera diversa sotto il profilo dell'IVA»; CGUE, sentenza del 19 settembre 2000, C-454/98, *Schmeink & Cofreth e Strobel*, *Racc. pag. I-6973*; CGUE, sentenza del 10 Luglio 2008, C-25/07, *Sosnowska*, in www.curia.europa.eu; CGUE, sentenza del 23 Aprile 2009, C-74/08, *PARAT Automotive Cabrio*, in www.curia.europa.eu; CGUE, sentenza del 25 ottobre 2001, C-78/00, *Commissione c. Italia*, in www.curia.europa.eu; CGUE, sentenza del 28 luglio 2011, C-274/10, *Commissione c. Ungheria*, in www.curia.europa.eu; CGUE, sentenza del 21 giugno 2012, cause riunite C-80/11 e C-142/11, *Mahagében e David*, in www.curia.europa.eu; CGUE, sentenza del 6 settembre 2012, C-324/11, *Tóth*, in www.curia.europa.eu; CGUE, sentenza del 6 dicembre 2012, causa C-285/11, *Bonik EOOD*, in www.curia.europa.eu; CGUE, sentenza del 11 giugno 1998, C-283/95, *Fischer*, *Racc. pag. I-3369*.

²⁰⁷ CGUE, sentenza del 29 ottobre 2009, C-174/08, *NCC Construction Denmark*, in www.curia.europa.eu, punto 2 del dispositivo; CGUE, sentenza dell'8 giugno 2006, C-106/05, *L.u.P. GmbH e Finanzamt Bochum-Mitte*, in www.curia.europa.eu.

*un'elaborazione legislativa, la quale può essere realizzata soltanto mediante un atto di diritto comunitario derivato».*²⁰⁸

Si può quindi ragionevolmente concludere che il principio di neutralità fiscale costituisce una specificazione nel settore della fiscalità indiretta del principio generale di parità di trattamento: si obbligano gli Stati a non trattare in modo diverso situazioni analoghe, salvo che una tale differenza di trattamento sia obiettivamente giustificata.²⁰⁹ Nel concreto ciò significa che le diverse categorie di operatori economici che si trovano in situazioni analoghe vengono trattate allo stesso modo, con l'obiettivo ultimo di evitare qualsiasi distorsione della concorrenza nel mercato interno.

In quest'ottica spesso la giurisprudenza comunitaria si è espressa sulla possibilità che il porre dei limiti alla detrazione potesse sviare l'applicazione del principio di neutralità fiscale²¹⁰; secondo la Corte di Giustizia tale principio non può essere utilmente invocato dal soggetto passivo che opera in regime di esenzione dato che *«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 dell'imposta suddetta 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»*²¹¹.

²⁰⁸ Così CGUE, sentenza del 29 ottobre 2009, C-174/08, *NCC Construction Denmark*, in www.curia.europa.eu, punto 2 del dispositivo CGUE, sentenza del 15 ottobre 2009, C-101/08, *Audiolux* e a., in www.curia.europa.eu.

²⁰⁹ CGUE, sentenza del 22 novembre 1995, C-144/04, *Mangold*, in www.curia.europa.eu; CGUE, sentenza del 3 maggio 2001, C-481/98, *Commissione delle Comunità europee contro Repubblica francese*, in www.curia.europa.eu.

²¹⁰ A. DI PIETRO, *La crisi dell'armonizzazione delle imposte indirette*, in M. C. GUERRA E A. ZANARDI (a cura di), *La finanza pubblica italiana*. Bologna, 2009, pag. 319.

²¹¹ CGUE, sentenza del 29 ottobre 2009, C-174/08, *NCC Construction Denmark*, in www.curia.europa.eu.

Si nota già dalla sintesi di questo concetto che non può esistere l'affermazione assoluta di un principio di neutralità fiscale a causa della presenza di ipotesi limitative del diritto di detrazione che sono presenti nella costruzione normativa comunitaria: è proprio il meccanismo della detrazione a conferire la neutralità assoluta dell'imposizione, e nel caso in cui il suddetto diritto non può essere invocato, l'aggravio d'imposta finisce per incidere sull'operatore che si è visto limitare il diritto di detrazione.

In base al consolidato orientamento della Corte di Giustizia *«l'obbligo degli Stati membri, derivante da una direttiva, di conseguire il risultato da questa previsto come pure l'obbligo loro imposto dall'art. 5 del Trattato CE (divenuto art. 10 CE) di adottare tutti i provvedimenti generali o particolari atti a garantire l'adempimento di tale obbligo valgono per tutti gli organi degli Stati membri, ivi compresi, nell'ambito di loro competenza, quelli giurisdizionali. Ne consegue che, nell'applicare il diritto nazionale, il giudice nazionale deve interpretarlo quanto più possibile alla luce della lettera e dello scopo della direttiva, al fine di conseguire il risultato perseguito da quest'ultima e conformarsi così all'art. 189, terzo comma, del Trattato CE (divenuto art. 249, terzo comma, CE)»*.²¹²

L'approccio ha quindi un carattere sostanzialmente economico ed emerge facilmente dall'esame della giurisprudenza comunitaria in cui è stato osservato che, nel momento in cui un operatore economico adempie al suo obbligo di rivalsa addebitando l'imposta al cessionario / committente, egli si trova momentaneamente (cioè fino a quando non incasserà la somma dal suo cliente) in una posizione di non neutralità. Per limitare questo accadimento viene quindi associata alla rivalsa l'immediatezza dell'esercizio del diritto di detrazione nella sua interezza.²¹³

²¹² Così CGUE, sentenza del 10 aprile 2008, C-309/06, *Marks & Spencer*, in www.curia.europa.eu, punto 24; CGUE, sentenza del 13 novembre 1990, C-106/89, *Marleasing*, Racc. pag. I-4135, in www.curia.europa.eu; CGUE, sentenza del 16 dicembre 1993, C-334/92, *Wagner Miret*, Racc. pag. I-6911; CGUE, sentenza del 26 settembre 1996, C-168/95, *Arcaro*, Racc. pag. I-4705.

²¹³ O. HENKOW, *Neutrality of VAT for taxable persons: a new approach in European VAT?*, in *EC Tax Review*, n. 5 del 2008, pag. 234; M. GREGGI, *Il rimborso dell'Iva indebitamente applicata in via di rivalsa (profili di diritto tributario comunitario)* (nota a Corte di giustizia Ce, sez. II, causa C-35/05/, in *Riv.Dir Trib.*, n.10 del 2007, pag. 294.

Dello stesso tenore è la circostanza che il diritto al rimborso della maggiore imposta addebitata erroneamente non dovrebbe essere negato all'operatore che ha subito una rivalsa non dovuta per un errore quantitativo, derivante ad esempio dall'applicazione di un'aliquota maggiore rispetto a quella prevista per Legge, o per un problema qualitativo, con ciò intendendo l'ipotesi di un'operazione erroneamente assoggettata ad Iva, risultata poi non dovuta).

Va a questo punto sottolineato che una problematica simile emerge con particolare evidenza a causa dell'assenza di una normativa procedimentale idonea a regolare le ipotesi di asimmetria tra imposta effettivamente dovuta ed imposta addebitata. L'ottava Direttiva, disciplinando il rimborso, non si sofferma ad elencare la risoluzione delle ipotesi in cui la fatturazione, e la conseguente applicazione del tributo, avvenga per errore dell'operatore economico. Bisogna quindi tener conto dei principi dettati dalla giurisprudenza comunitaria sul tema; essi tendono a valorizzare gli aspetti sostanziali delle operazioni effettuate, piuttosto che quelli formali, come ad esempio quelli documentali, con la conseguenza che tali errori formali non devono incidere sull'ammontare del tributo dovuto, a garanzia ovviamente della neutralità.²¹⁴

Proprio in questa prospettiva, la Corte di Giustizia ha affermato che è legittimato al rimborso dell'imposta solo il cedente, mentre il cessionario si dovrà limitare ad esercitare l'azione civile nei confronti del cedente mediante i rimedi previsti per la ripetizione dell'indebitato oggettivo previsti dalle norme interne dei vari Stati membri.²¹⁵

²¹⁴ L. COGLIANDRO, *Imposta sul valore aggiunto, diritto a detrazione e neutralità fiscale: profili comunitari e nazionali*, tesi di dottorato di ricerca il Diritto Tributario Europeo, relatore Prof. A. DI PIETRO, 2011, pag. 160.

²¹⁵ M. BASILAVECCHIA, *In tema di recupero dell'Iva non dovuta*, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 2004, II, pag.50; M. LOGOZZO, *Il rimborso dell'iva indebita alla luce della giurisprudenza della Cassazione e della Corte di Giustizia UE*, www.corsomagistratitributari.unimi.it, pag.185: «Gli Stati membri devono prevedere in ipotesi di tal genere, conformemente al principio di effettività, adeguati strumenti che consentano al cessionario/committente di recuperare l'imposta indebitamente fatturata direttamente nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

Tale orientamento consolidato viene disatteso solamente in casi eccezionali: il cessionario ha il diritto di agire anche contro l'amministrazione dello Stato, nel caso in cui quest'ultima abbia ottenuto un indebito versamento dell'imposta, solamente quando l'azione nei confronti del cedente non sia oggettivamente possibile, ad esempio per una situazione di insolvenza, o eccessivamente onerosa.²¹⁶

È stato dunque individuato nell'insolvenza del cedente che ha addebitato l'IVA erroneamente una delle condizioni per permettere al cessionario di agire direttamente nei confronti dello Stato.

7. La neutralità disattesa

7.1 Il diritto alla detrazione e le sue limitazioni

Nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto l'esercizio del diritto alla detrazione costituisce l'istituto attraverso il quale viene assicurata la neutralità dell'imposta nei confronti dei soggetti passivi.²¹⁷ Infatti, come già sottolineato precedentemente, la

Si può ritenere che in tali ipotesi, in forza dei principi comunitari di effettività, da una parte, e di neutralità dell'imposta, dall'altra, debba essere comunque riconosciuta la legittimazione al cessionario/committente di agire per il rimborso direttamente nei confronti dell'amministrazione finanziaria»; CGUE, sentenza del 29 marzo 2007, C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH, in www.curia.europa.eu, punto 36: «La Commissione ritiene accettabile un sistema fiscale quale quello realizzato in Italia, in cui, da un lato, solamente il prestatore può, in linea di principio, chiedere il rimborso dell'IVA alle autorità tributarie e, dall'altro, il destinatario dei servizi è legittimato a reclamare la somma indebitamente corrisposta al prestatore secondo le regole del diritto civile»; CGUE, sentenza del 15 Dicembre 2011, C-427/10, Banca Giallo Spa, in www.curia.europa.eu, punto 23.

²¹⁶ M. LOGOZZO, *Il rimborso dell'iva indebita alla luce della giurisprudenza della Cassazione e della Corte di Giustizia UE*, www.corsomagistratitributari.unimi.it, pag. 185; CGUE, sentenza del 29 marzo 2007, C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH, in www.curia.europa.eu, punto 36: «il destinatario della prestazione di servizi possa agire direttamente nei confronti di dette autorità qualora il rimborso dovesse rivelarsi praticamente impossibile o eccessivamente difficile».

²¹⁷ M. GIORGI, *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, cit., pag. 265; R. MICELI, *Il recupero dell'Iva detraibile tra principi comunitari e norme interne*, in *Rassegna tributaria* n. 6 del 2006, pag. 1871; E. FAZZINI, *Il diritto di detrazione nel tributo sul valore aggiunto*, Padova, 2000, pag. 21; A. PACE, *Il diritto di detrazione*, in AA.VV., *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2001, pag. 299; M. PEIROLLO, *Le operazioni esenti ai fini IVA*, *Pratica Fiscale e Professionale*, 7 del 2006, pag. 5; O. HENKOW, *Neutrality of VAT for taxable persons: a new approach in European VAT?*, in *EC Tax Review*, n. 5 del 2008, pag. 233.

detrazione permette ai soggetti passivi di recuperare il tributo addebitato dai propri fornitori in via di rivalsa, rimanendo in tal modo non incisi dall'onere tributario.²¹⁸

Nella disciplina comunitaria dell'imposta è la Sesta Direttiva a contenere le regole per l'esercizio del diritto di detrazione, esso è disciplinato dagli artt. 167²¹⁹, 168²²⁰ e 178²²¹ della Direttiva n. 2006/112/CE. Dalla lettura simultanea delle disposizioni emergono le tre regole principali in merito al diritto di detrazione: sorge quando l'imposta diviene esigibile; spetta al soggetto passivo di diritto quando il servizio ricevuto o il bene acquistato viene concretamente utilizzato per effettuare operazioni imponibili; implica l'adempimento di specifici obblighi formali in capo al

²¹⁸ R. MICELI, *Il recupero dell'Iva detraibile tra principi comunitari e norme interne*, in Rassegna tributaria n. 6 del 2006, pag. 1871; M. PEIROLO, *Le operazioni esenti ai fini IVA*, Pratica Fiscale e Professionale, 7 del 2006, pag. 5.

²¹⁹ Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in Gazzetta ufficiale, L347/1, art. 167: «*Il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile*».

²²⁰ Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in Gazzetta ufficiale, L347/1, art. 168: «*Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore gli importi seguenti:*

- a) *l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo;*
- b) *l'IVA dovuta per le operazioni assimilate alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi conformemente all'articolo 18, lettera a), e all'articolo 27;*
- c) *l'IVA dovuta per gli acquisti intracomunitari di beni conformemente all'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), punto i);*
- d) *l'IVA dovuta per le operazioni assimilate agli acquisti intracomunitari conformemente agli articoli 21 e 22;*
- e) *l'IVA dovuta o assolta per i beni importati in tale Stato membro».*

²²¹ Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in Gazzetta ufficiale, L347/1, art. 178 rubricato *Modalità di esercizio del diritto a detrazione*: «*Per poter esercitare il diritto a detrazione, il soggetto passivo deve soddisfare le condizioni seguenti:*

- a) *per la detrazione di cui all'articolo 168, lettera a), relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, essere in possesso di una fattura redatta conformemente agli articoli da 220 a 236 e agli articoli 238, 239 e 240;*
- b) *per la detrazione di cui all'articolo 168, lettera b), relativa alle operazioni assimilate alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, assolvere le formalità stabilite da ogni Stato membro;*
- c) *per la detrazione di cui all'articolo 168, lettera c), relativa agli acquisti intracomunitari di beni, aver riportato sulla dichiarazione IVA prevista all'articolo 250 tutti i dati necessari per determinare l'ammontare dell'IVA dovuta per gli acquisti ed essere in possesso di una fattura redatta conformemente agli articoli da 220 a 236;*
- d) *per la detrazione di cui all'articolo 168, lettera d), relativa alle operazioni assimilate agli acquisti intracomunitari di beni, assolvere le formalità stabilite da ogni Stato membro*
- e) *per la detrazione di cui all'articolo 168, lettera e), relativa alle importazioni di beni, essere in possesso di un documento comprovante l'importazione che lo indichi quale destinatario o importatore e che menzioni l'ammontare dell'IVA dovuta o ne consenta il calcolo;*
- f) *quando è tenuto ad assolvere l'imposta quale destinatario o acquirente in caso di applicazione degli articoli da 194 a 197 o dell'articolo 199, adempiere alle formalità fissate da ogni Stato membro».*

destinatario del bene/servizio nel caso quest'ultimo sia obbligato ad assolvere l'imposta.

Dal tenore di tali disposizioni e dagli indirizzi forniti dalla giurisprudenza comunitaria²²² emergono le caratteristiche del diritto di detrazione: l'immediatezza, la generalità e l'integralità.²²³

Per quanto concerne il profilo dell'immediatezza, la norma prevede che il diritto alla detrazione venga ad esistenza nel momento in cui l'imposta detraibile diviene esigibile, cioè nel momento in cui l'operazione tra i soggetti ha un buon grado di certezza; solo in quel momento nasce la necessità di neutralizzare l'imposta assolta dal committente o dal cedente su quella determinata operazione.

Il diritto di cui si discute, in linea teorica, deve essere integrale ed immediato nel senso che deve, da un lato, riguardare tutte le imposte assolte dal contribuente nell'esercizio della propria attività economica e dall'altro, consentire al soggetto passivo di diritto di potersi soddisfare non in un momento successivo (ad esempio con un meccanismo di rimborso) ma bensì nel momento stesso in cui l'operazione viene ad esistenza.

La disciplina comunitaria identifica ulteriori condizioni per l'esercizio del diritto alla detrazione: in primo luogo, la condizione dell'inerenza²²⁴ dell'acquisto o

²²² CGUE, sentenze del 18 dicembre 1997, C-286/94, C-340/95, C-401/91 e C-47/96, *Garage Molenbeide BVBA, Peter Schepens, Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) e Sanders BVBA contro Belgische Staat*, in Riv. Dir. Trib., n. 3 del 1998, pag. 77; CGUE, sentenza del 6 luglio 1995, C-62/93, *P.B. Soupergaz c. Stato ellenico*, in www.curia.europa.eu; CGUE, sentenza del 21 marzo 1988, C-50/87, *Commissione c. Repubblica francese*, in Racc., 1988, pag. 4813; CGUE, sentenza del 18 marzo 1988, C-165/86, *Leesportefeuille Intiem CV contro Staatssecretaris van Financiën*, in Racc., 1988, pag. 1483; CGUE, sentenza del 14 febbraio 1985, C-268/1983, *Rompelman*, in Racc., 1985, pag. 660; A. COMELLI, *Iva comunitaria e Iva nazionale*, cit., pagg. 285 e seguenti.

²²³ L. SALVINI, *La detrazione Iva nella VI Direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali*, in Rass. Trib., n. 1/1999, pag. 135; R. MICELI, *Il recupero dell'Iva detraibile tra principi comunitari e norme interne*, in Rassegna tributaria n. 6 del 2006, pag. 1871; 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, 1 / 1999, pag. 310; A. DE RINALDIS e C. BAGNATO, *Detrazione IVA e inerenza delle operazioni economiche*, in L'IVA, n.4 del 2010, p. 31.

²²⁴ CGUE, sentenza del 14 febbraio 1985, C-268/1983, *Rompelman*, in Racc., 1985, pag. 660; CGUE, sentenza del 18 marzo 1988, C-165/86, *Intiem*, in www.curia.europa.eu.

dell'importazione di beni e servizi all'attività economica esercitata; in secondo, la condizione di afferenza che si realizza in termini dell'impiego dei beni e servizi per l'effettuazione di operazioni imponibili²²⁵; in terzo, l'esistenza di un sottostante elemento documentale²²⁶, quale la fattura in grado di esplicitare l'addebito dell'imposta assolta.²²⁷

L'importanza del diritto alla detrazione è propria racchiusa nel fatto che va a configurare quel meccanismo che, insieme alla rivalsa, garantisce la neutralità dell'imposta nei confronti dell'operatore economico che non si qualifica come consumatore finale, e di conseguenza non genera la manifestazione della capacità contributiva che l'IVA colpisce.²²⁸ Esso è inoltre strumentale al calcolo dell'imposta dovuta dato che l'imposta addebitata dal fornitore ed assolta sugli acquisti costituisce un credito che l'operatore ha nei confronti dello Stato di cui si dovrà tener conto nel calcolo definitivo del versamento dell'IVA dovuta.²²⁹ Se l'IVA a debito, cioè l'imposta applicata al cliente a titolo di rivalsa, è maggiore dell'IVA a credito che è stata addebitata dal fornitore ed oggetto di detrazione, allora dovrà seguire un versamento. Se, al contrario, l'IVA a credito fosse maggiore rispetto

²²⁵ CGUE, sentenza del 6 aprile 1995, C-4/94, *BLP G.*, in www.curia.europa.eu.

²²⁶ CGUE, sentenza del 13 dicembre 1989, C-342/87, *Genius Holding*, in www.curia.europa.eu.

²²⁷ 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 del 1999, pag. 310; R. MICELI, *Il recupero dell'Iva detraibile tra principi comunitari e norme interne*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6 del 2006, 1871; CGUE, sentenza dell'8 marzo 1988, C-165/86, *Intiem*, in www.curia.europa.eu; CGUE, sentenza del 6 aprile 1995, C-4/94, *BLP G.*, in www.curia.europa.eu; CGUE, sentenza del 6 aprile 1995, C-4/94, *Celex*, in www.curia.europa.eu; CGUE, sentenza del 13 dicembre 1989, C-342/87, *G.H. BV*, in *Racc.*, 1989, pag. 4226; CGUE, sentenza del 5 dicembre 1996, C-85/95, *John Reisdorf contro Finanzamt Köln-West*, in *Racc.*, I-6257; CGUE, sentenza del 17 settembre 1997, C-141/96, *Finanzamt Osnabrück-Land contro Bernhard Langborst*, in *Rassegna Tributaria*, 1998, pag. 447.

²²⁸ R. MICELI, *Il recupero dell'Iva detraibile tra principi comunitari e norme interne*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6 del 2006, 1871.

²²⁹ M. BASILAVECCHIA, *Situazioni creditorie del contribuente ed attuazione del tributo. Dalla detrazione al rimborso nell'imposta sul valore aggiunto*, ed provv., 2000, pag. 32; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2008, pag. 676.

all'imposta addebitata sui clienti, la Direttiva²³⁰ consente agli Stati membri di prevedere la possibilità di fare riportare l'eccedenza al periodo successivo, oppure procedere al rimborso secondo modalità da essi stabilite.²³¹

Tale eccedenza detraibile rappresenta una grandezza diversa rispetto all'IVA detraibile in quanto nasce in un momento successivo rispetto a quello di effettuazione delle operazioni, cioè sorge nella fase di liquidazione dell'imposta.

Dalla descrizione appena elaborata della detrazione emerge molto chiaramente che essa è parte del meccanismo di funzionamento dell'imposta, non può quindi essere soggetta, in linea teorica, a limitazioni.²³² Le motivazioni di tale assunto sono prettamente di due ordini: i limiti al diritto di detrazione sono in grado di incidere sul livello dei prezzi di beni e servizi a causa del fatto che l'onere fiscale non detraibile verrà incorporato dall'operatore nel costo del beni che intende vendere o dei servizi che intende prestare, provocando ovviamente distorsioni alla concorrenza. Inoltre, con la limitazione della detrazione, che in buona sostanza significa limitare la neutralità dell'imposta, viene a definirsi un concetto sbagliato di soggetto inciso che potrebbe provocare distorsioni nel funzionamento del meccanismo applicativo dell'imposta.

Proprio per i suindicati motivi la normativa comunitaria stabilisce che alla regola della detrazione si può derogare solamente nei casi espressamente previsti dalla Direttiva: con riferimento a particolari tipologie di spese, o per evitare frodi ed abusi, per esigenze di semplificazione, e per motivi congiunturali. La Direttiva

²³⁰ L'articolo 183 della Direttiva 2006/112 stabilisce che «Qualora, per un periodo d'imposta, l'importo delle detrazioni superi quello dell'IVA dovuta, gli Stati membri possono far riportare l'eccedenza al periodo successivo, o procedere al rimborso secondo modalità da essi stabilite.

Tuttavia, gli Stati membri possono rifiutare il rimborso o il riporto se l'eccedenza è insignificante».

²³¹ R. MICELI, *Il recupero dell'Iva detraibile tra principi comunitari e norme interne*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6 del 2006, 1871.

²³² CGUE, sentenza del 6 luglio 1995, C-62/93; *BP Soupergaz*, in www.curia.europa.eu; CGUE, sentenze del 21 marzo 2000, cause riunite C-110/98 e C-147/98, *Gabalfrija e altri*, in www.curia.europa.eu.

vincola i diversi Stati membri nell'adozione di tali limitazioni, prevedendo procedure precise che vanno rispettate, a pena di inammissibilità, per introdurre nei loro ordinamenti delle norme interne in contrasto con la disciplina comunitaria, così come stabilito dalla Corte di Giustizia, in applicazione del generale obbligo disposto dall'art. 288, terzo comma²³³ del Trattato.²³⁴

7.2 L'esistenza dei limiti al diritto alla detrazione dell'imposta stabiliti dalla Direttiva

Il diritto alla detrazione dell'imposta definito dalla sesta direttiva costituisce un elemento essenziale del sistema comune di imposta sul valore aggiunto, in quanto serve ad esonerare interamente le imprese dall'imposta dovuta o pagata sulle operazioni effettuate nell'ambito della loro attività economica. Tale diritto può essere esercitato immediatamente e garantisce pertanto la neutralità di tale imposta, ne consegue che il diritto a detrazione non può essere, in via di principio, soggetto a limitazioni.²³⁵ Tuttavia, il diritto alla detrazione è mitigato dalla disposizione derogatoria di cui all'articolo 17, paragrafo 6, della sesta direttiva, in base alla quale gli Stati membri sono autorizzati a mantenere la legislazione esistente in materia di esclusione del diritto alla detrazione dell'IVA alla data di entrata in vigore della sesta

²³³ Articolo 288 TFUE: «Per esercitare le competenze dell'Unione, le istituzioni adottano regolamenti, direttive, decisioni, raccomandazioni e pareri.

Il regolamento ha portata generale. Esso è obbligatorio in tutti i suoi elementi e direttamente applicabile in ciascuno degli Stati membri.

La direttiva vincola lo Stato membro cui è rivolta per quanto riguarda il risultato da raggiungere, salva restando la competenza degli organi nazionali in merito alla forma e ai mezzi.

La decisione è obbligatoria in tutti i suoi elementi. Se designa i destinatari è obbligatoria soltanto nei confronti di questi.

Le raccomandazioni e i pareri non sono vincolanti»

²³⁴ CGUE, sentenza dell'8 gennaio 2002, C-409/99, *Metropol*, www.curia.europa.eu; CGUE, sentenza del 11 luglio 1991, C-97/90, *Lennartz*, CGUE, sentenza del 13 febbraio 1985, C-5/84, *Direct Cosmetics*, in www.curia.europa.eu.

²³⁵ S. CAPOLUPO, *Iva: limiti alla detrazione secondo la Corte di Giustizia*, in *Il fisco*, n.43 del 2001, pag. 13758.

direttiva, fintantoché il Consiglio non adotti le disposizioni previste nel detto articolo.

In particolare, gli articoli 176²³⁶, 177²³⁷ e 395²³⁸ della direttiva IVA contengono alcune disposizioni che determinano l'esclusione del diritto alla detrazione dell'imposta, stabilendo casi in cui si tratta di una conseguenza dell'armonizzazione, ed altri che permettono la discrezionalità dello Stato membro nel decidere l'introduzione di queste eccezioni.²³⁹

L'articolo 176²⁴⁰ della Direttiva IVA disciplina le ipotesi nelle quali si può prevedere la limitazione al diritto di portare in detrazione l'imposta pagata sugli acquisti. Da un

²³⁶ Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, articolo 176: «Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, stabilisce le spese che non danno diritto a detrazione dell'IVA. In ogni caso, saranno escluse dal diritto a detrazione le spese non aventi un carattere strettamente professionale, quali le spese suntuarie, di divertimento o di rappresentanza.

Fino all'entrata in vigore delle disposizioni di cui al primo comma, gli Stati membri possono mantenere tutte le esclusioni previste dalla loro legislazione nazionale al 1o gennaio 1979 o, per gli Stati membri che hanno aderito alla Comunità dopo tale data, alla data della loro adesione».

²³⁷ Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, articolo 177: «*Prima consultazione del comitato IVA, ogni Stato membro può, per motivi congiunturali, escludere totalmente o in parte dal regime delle detrazioni la totalità o parte dei beni di investimento o altri beni.*

Per mantenere condizioni di concorrenza identiche, gli Stati membri possono, anziché rifiutare la detrazione, assoggettare all'imposta i beni fabbricati dallo stesso soggetto passivo o acquistati dal medesimo nella Comunità, oppure importati, in modo che questa imposizione non superi l'ammontare dell'IVA che graverebbe sull'acquisto di beni analoghi».

²³⁸ Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, articolo 395: «1. Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro ad introdurre misure speciali di deroga alla presente direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali.

Le misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta non devono influire, se non in misura trascurabile, sull'importo complessivo delle entrate fiscali dello Stato membro riscosso allo stadio del consumo finale.

2. *Lo Stato membro che desidera introdurre le misure di cui al paragrafo 1 invia una domanda alla Commissione fornendole tutti i dati necessari. Se la Commissione ritiene di non essere in possesso di tutti i dati necessari, essa contatta lo Stato membro interessato entro due mesi dal ricevimento della domanda, specificando di quali dati supplementari necessita.*

Non appena la Commissione dispone di tutti i dati che ritiene necessari per la valutazione, ne informa lo Stato membro richiedente entro un mese e trasmette la domanda, nella lingua originale, agli altri Stati membri.

3. *Entro i tre mesi successivi all'invio dell'informazione di cui al paragrafo 2, secondo comma, la Commissione presenta al Consiglio una proposta appropriata o, qualora la domanda di deroga susciti obiezioni da parte sua, una comunicazione nella quale espone tali obiezioni.*

4. *La procedura di cui ai paragrafi 2 e 3 deve essere completata, in ogni caso, entro otto mesi dal ricevimento della domanda da parte della Commissione».*

²³⁹ N. FORTE, *Il nuovo manuale dell'iva 2014*, Rimini, 2014, pag.753.

²⁴⁰ Vedasi nota 236.

lato, vieta la deducibilità delle spese non strettamente collegate alla attività d'impresa, dall'altro conferisce il mandato al Consiglio di completare il novero delle spese per le quali l'imposta a monte diventa indeducibile. Inoltre i limiti alla deducibilità sono possibili, a norma del secondo comma, allorquando fossero già contenuti nella normativa interna prima l'entrata in vigore della sesta direttiva o l'adesione all'UE, in tal senso si parla di *clausola standstill*.²⁴¹

7.2.2 La clausola *standstill*

La condizione per la detraibilità dell'imposta rappresentata dal nesso di inerenza tra operazioni passive ed operazioni attive non opera qualora uno Stato membro si sia avvalso della facoltà riconosciuta dall'articolo 176, paragrafo 2, della direttiva 2006/112/CE. Secondo tale previsione ciascuno Stato membro è autorizzato a mantenere le esclusioni al diritto di detrazione già riconosciute dalla normativa nazionale alla data di entrata in vigore della VI direttiva, fermo restando il divieto di introdurre nuove ipotesi di indetraibilità:²⁴² «*Fino all'entrata in vigore delle disposizioni di cui al primo comma, gli Stati membri possono mantenere tutte le esclusioni previste dalla loro legislazione nazionale al 1° gennaio 1979 o, per gli Stati membri che hanno aderito alla Comunità dopo tale data, alla data della loro adesione.*».

Tale circostanza identifica la cosiddetta clausola *standstill* in forza della quale vengono mantenute le esclusioni del diritto alla detrazione già vigenti all'entrata in vigore della VI Direttiva, vale a dire antecedentemente al 1° gennaio 1979.

²⁴¹ CGUE, sentenza del 18 luglio 2013, *AES-3C Maritza East 1 EOOD*, C-124/12, punto 43, in www.curia.europa.eu; CGUE, sentenza del 19 settembre 2000, *Ampafrance e Sanofi*, C-177/99 e C-181/99, Racc. pag. I-7013, punto 5; M. AUJEAN, *Harmonization of VAT in the EU: Back to the Future*, in *Ec Tax Review*, n. 3 del 2012, pag. 139; R. DE LA FERIA, *The EU VAT System and the Internal Market*, Amsterdam, 2009 pag. 239; A. BENAZZI, *Deroghe alla VI direttiva tra clausola "standstill" e principio di proporzionalità*, in *L'IVA*, 4 / 2001, p. 285; A. COMELLI, *IVA comunitaria e IVA nazionale*, Padova, 2000, pag. 675.

²⁴² M. PEIROLO, *Limiti applicativi della clausola «standstill» sull'indetraibilità IVA*, in *Corriere Tributario*, n. 22 del 2010, pag. 1783; A. BENAZZI, *Deroghe alla VI direttiva tra clausola "standstill" e principio di proporzionalità*, in *L'IVA*, n.4 del 2001, pag. 285; F. RICCA, *Diritto alla detrazione: le pronunce della corte ce attendono norme comuni*, in *L'IVA*, n.9 del 2001, pag. 709; M. BASILAVECCHIA, *Detrazione Iva, inerenza «rinforzata» e diritto comunitario*, in *Corriere Tributario*, n. 18 del 2010, pag. 1425.

La *clausola standstill* comporta l'illegittimità delle disposizioni interne che introducono limiti al diritto di detrazione dell'imposta assolta sull'acquisto di beni e servizi successivamente all'entrata in vigore della Direttiva, ferma restando la possibilità di avvalersi del particolare procedimento previsto dall'art. 395 della VI Direttiva CEE, in virtù del quale «*il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro a mantenere o introdurre misure particolari di deroga alla presente direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune frodi o evasioni*».

La clausola in esame è inserita nella direttiva comunitaria con una duplice funzione: da una parte si intendeva cristallizzare le situazioni normative nazionali, e dall'altra limitare ogni possibilità di scostamento dai principi posti nella direttiva stessa. L'obiettivo che si intendeva raggiungere era l'armonizzazione dei vari sistemi nazionali con l'eliminazione di ogni forma di prelievo impositivo non neutrale che si pongono quali elementi distorsivi alla libera concorrenza all'interno del mercato.²⁴³

Il legislatore comunitario, da sempre consapevole che l'uniformità delle regole è un'imprescindibile necessità ha previsto che «*al più tardi entro un termine di quattro anni a decorrere dalla data di entrata in vigore della presente Direttiva, il Consiglio, con decisione all'unanimità adottata su proposta della Commissione, stabilisce le spese che non danno diritto a deduzione dell'imposta sul valore aggiunto. Saranno comunque escluse dal diritto a deduzione le spese non aventi un carattere strettamente professionale, quali le spese suntuarie, di divertimento o di rappresentanza*».²⁴⁴

Per la verità, l'autorizzazione al mantenimento delle regole pregresse da temporanea è divenuta definitiva, dal momento che è inutilmente decorso il periodo quadriennale entro il quale il Consiglio europeo avrebbe dovuto individuare le spese

²⁴³ A. BENAZZI, *Deroghe alla VI direttiva tra clausola "standstill" e principio di proporzionalità*, in L'IVA, n.4 del 2001, pag. 285; F. RICCA, *Diritto alla detrazione: le pronunce della corte ce attendono norme comuni*, in L'IVA, n.9 del 2001, pag. 709; S. CAPOLUPO, *Iva: limiti alla detrazione secondo la Corte di Giustizia*, in Il fisco, n.43 del 2001, pag. 13758.

²⁴⁴ Art. 17, par. 6, primo comma, della VI Direttiva CE.

ad IVA indetraibile.²⁴⁵ Questo perché esiste una proposta di Direttiva presentata dalla Commissione nel 1998 sulla quale però non vi è stato l'indispensabile assenso di tutti i Paesi aderenti; è sintomo della crisi giuridica dell'IVA di cui si trattava nella precedente parte del presente lavoro, causata dalla regola dell'unanimità.

Non esiste quindi da oggi un benché minimo grado di armonizzazione sulla limitazione di uno dei principi fondamentali del sistema IVA, non vi è alcuna disposizione comunitaria che, elencando le esclusioni, armonizzi le normative nazionali dei vari Stati membri. In un simile contesto è rinvenibile la contemporanea esistenza di effetti diversi sul regime applicabile alle spese che non avrebbero dato diritto alla detrazione, ossia quelle non aventi un carattere strettamente professionale. Fino a quando la disciplina comunitaria non disporrà diversamente l'imposta può essere detratta a meno che lo Stato membro abbia escluso il diritto anteriormente alla data di entrata in vigore della VI direttiva, cioè prima del 1° gennaio 1978.²⁴⁶

Successiva a tale data è ad esempio l'introduzione nel sistema normativo italiano dell'indetraibilità dell'imposta che grava sui trasporti di persone, sull'acquisto di alimenti e bevande e per le spese di rappresentanza. In particolare, riguardo a quest'ultima ipotesi di indetraibilità, la Corte di Giustizia nella causa *Finanzamt Bergisch Gladbach*²⁴⁷ ha affermato che allo stato attuale non esiste alcun atto del

²⁴⁵ CGUE, sentenza del 23 aprile 2009, C-74/08, *PARAT Automotive Cabrio*, in www.curia.europa.eu; CGUE, sentenza del 11 dicembre 2008, C-371/07, *Danfoss e AstraZeneca*, in www.curia.europa.eu; CGUE, sentenza del 8 gennaio 2002, C-409/99, *Metropol e Stadler*, in www.curia.europa.eu; CGUE, sentenza del 14 giugno 2001, C-345/99, *Commissione contro Francia*, in www.curia.europa.eu.

²⁴⁶ M. PEIROLO, *Limiti applicativi della clausola «standstill» sull'indetraibilità IVA*, in *Corriere Tributario*, n. 22 del 2010, pag. 1783; F. RICCA, *Diritto alla detrazione: le pronunce delle corti ce attendono norme comuni*, in *L'IVA*, n.9 del 2001, pag. 709; L. BUCCI e P. FARANO, *Rassegna di giurisprudenza comunitaria in materia di Iva*, in *Rassegna Tributaria*, n.5 del 2000, pag. 1663.

²⁴⁷ CGUE, sentenza del 21 aprile 2005, C-25/03, *Finanzamt Bergisch Gladbach contro HE*, in www.curia.europa.eu, punto 51: «laddove il giudice del rinvio si richiama all'art. 17, n. 6, della sesta direttiva, si deve anzitutto rilevare che, allo stato attuale del diritto comunitario, non esiste alcun atto del Consiglio che escluda il diritto alla deduzione per le spese non aventi carattere strettamente professionale, quali le spese per fini di lusso, di svago o di rappresentanza. Inoltre, la normativa tedesca vigente al momento dell'entrata in vigore della sesta direttiva non prevedeva alcuna esclusione del diritto alla deduzione per gli uffici situati in un'abitazione».

Consiglio europeo che escluda la detrazione per le spese non aventi il carattere della professionalità, quali le spese per fini di svago o di rappresentanza; per cui in linea generale non sono ammessi limiti alla detrazione a meno che non fossero già previste prima della data di cui si discuteva, oppure nel caso in cui lo Stato membri sia stato autorizzato ad introdurre misure derogatorie particolari alla direttiva medesima.²⁴⁸

È altresì avvenuta successivamente al 1978 l'introduzione nella normativa nazionale francese di una previsione di modifica dell'esclusione alla detraibilità stabilendo che il diritto di detrazione dell'IVA afferente gli acquisti, le importazioni, gli acquisti intracomunitari, le forniture ed i servizi effettuati a decorrere dal 1° gennaio 1993 non è più escluso con riguardo ai veicoli o automezzi destinati esclusivamente all'insegnamento della guida.²⁴⁹ Questo caso ha consentito alla Corte di Giustizia di delineare i confini della clausola *standstill* stabilendo che essa concede agli Stati membri la possibilità di continuare ad esentare, durante il periodo transitorio, le operazioni elencate nell'allegato F alla Direttiva ed osta all'ampliamento delle previsioni di esenzione dal tributo, ma non anche alla riduzione di quelle esistenti, essendo ciò compatibile con l'obiettivo ultimo di soppressione delle esenzioni.²⁵⁰ In definitiva, l'articolo 17 della VI Direttiva CE deve pertanto essere interpretato nel senso che, qualora la normativa di uno Stato membro dopo il 1° gennaio 1979,

²⁴⁸ CGUE, sentenza del 21 aprile 2005, C-25/03, *Finanzamt Bergisch Gladbach contro HE*, in www.curia.europa.eu; CGUE, sentenza del 11 dicembre 2008, C-371/07, *Danfoss e AstraZeneca*, in www.curia.europa.eu; CGUE, sentenza del 8 dicembre 2005, C-280/04, *Jyske Finans*, in www.curia.europa.eu.

²⁴⁹ F. RICCA, *Diritto alla detrazione: le pronunce della corte ce attendono norme comuni*, in L'IVA, n.9 del 2001, pag. 709.

²⁵⁰ CGUE, sentenza del 14 giugno 2001, C-345/99, *Commissione contro Francia*, in www.curia.europa.eu; N. GALLEANI D'AGLIANO, *L'esperienza francese e la giurisprudenza europea sulla detraibilità dell'imposta*, in L'IVA, n. 12 del 2001, p. 975; M. BASILAVECCHIA, *Detrazione Iva, inerenza «rinforzata» e diritto comunitario*, in *Corriere Tributario*, n. 18 del 2010, pag. 1425; H. VAN ARENDONK, S. JANSEN e R. VAN DE PAARDT, *VAT in an EU and International Perspective*, Amsterdam, 2011, pag. 142.

restringa le preesistenti esclusioni del diritto di detrazione, allineandosi così all'obiettivo della Direttiva stessa, tale normativa è da ritenere compatibile con la clausola di standstill.²⁵¹

7.2.3 Limiti applicativi della clausola *standstill*

Gli Stati membri possono mantenere le limitazioni al diritto di detrazione già previste nella normativa interna prima dell'entrata in vigore della VI direttiva, esse devono però essere conformi alla normativa anteriore alla VI direttiva che autorizza gli Stati membri a negare la detrazione per taluni beni e servizi, in particolare quelli che sono suscettibili di essere utilizzati in tutto o in parte per soddisfare bisogni privati del soggetto.²⁵² «La Corte aveva avuto già modo di occuparsi della portata oggettiva della previsione di cui all'art. 17, comma 2, chiarendo che, da una sua interpretazione sistematica, discende che gli Stati membri sono autorizzati unicamente a mantenere in vigore esclusioni riguardanti spese che contengono o possono contenere un elemento extraprofessionale non distinguibile dall'elemento professionale in base alla determinazione prevista all'art. 17, n. 5)».²⁵³ Le esclusioni sono quindi definite, così come previsto dall'art. 11, par. 4, della II direttiva, in funzione della natura dei beni e servizi, anziché in ragione della loro destinazione specifica, cioè all'introduzione nella sfera professionale e/o privata del soggetto.²⁵⁴

²⁵¹ F. RICCA, *Diritto alla detrazione: le pronunce della corte ce attendono norme comuni*, in L'IVA, n.9 del 2001, pag. 709; A. BENAZZI, *Deroghe alla VI direttiva tra clausola "standstill" e principio di proporzionalità*, in L'IVA, 4 / 2001, p. 285; G. MAISTO, *Profili di illegittimità delle disposizioni nazionali IVA di contrasto ai paradisi fiscali*, in Rivista di Giurisprudenza Tributaria, n. 1 del 2011, pag. 5.

²⁵² G. MAISTO, *Profili di illegittimità delle disposizioni nazionali IVA di contrasto ai paradisi fiscali*, in Rivista di Giurisprudenza Tributaria, n. 1 del 2011, pag. 5; M. PEIROLO, *La detrazione IVA nelle recenti pronunce della corte di giustizia*, in L'IVA, n. 12 del 2010, pag. 33.

²⁵³ Così S. CAPOLUPO, *Iva: limiti alla detrazione secondo la Corte di Giustizia*, in Il fisco, n.43 del 2001, pag. 13758.

²⁵⁴ M. PEIROLO, *La detrazione IVA nelle recenti pronunce della corte di giustizia*, in L'IVA, n. 12 del 2010, pag. 33.

In concreto, l'indetraibilità dell'imposta è riferibile solamente a quegli oneri riconducibili a beni e servizi potenzialmente idonei ad essere impiegati, in tutto o in parte, a fini privati: non è, quindi, l'utilizzo concreto che autorizza l'esclusione, bensì l'utilizzo potenziale.²⁵⁵

Nel caso *Royscot* è stata ritenuta legittima l'indetraibilità prevista dalla legislazione inglese per le autovetture, per il solo fatto di rappresentare una spesa potenzialmente non rientrante nell'ambito professionale o di impresa.²⁵⁶ Secondo la Corte di Giustizia la potenziale destinazione della spesa rappresenta, quindi, il limite al potere discrezionale degli Stati membri di escludere, in modo indiscriminato, la detrazione per qualsiasi categoria di beni e servizi.²⁵⁷ È ovvio che nel caso in cui non vi fosse alcun ostacolo all'esercizio di tale potere in capo agli Stati membri, si finirebbe per identificare una limitazione al diritto alla detrazione non conforme al principio di cui all'art. 11, par. 1, della II direttiva, che avrebbe come conseguenza diretta la lesione del principio di neutralità dell'imposta.

Dello stesso tenore la sentenza *PARAT Automotive Cabrio*²⁵⁸ in cui viene stabilito che l'articolo 17, par. 6, della VI direttiva «*non può essere considerato come norma che autorizza uno Stato membro a mantenere una limitazione del diritto alla detrazione dell'IVA applicabile in maniera generale a qualunque spesa legata all'acquisto di beni, indipendentemente dalla sua natura o dal suo oggetto*».

Dalle circostanze appena descritte nasce la necessità di delimitare oggettivamente la portata dell'art. 17, par. 6, secondo comma, della VI direttiva, posto che il diritto di

²⁵⁵ M. PEIROLLO, *Limiti applicativi della clausola «standstill» sull'indetraibilità IVA*, in *Corriere Tributario*, n. 22 del 2010, pag. 1783.

²⁵⁶ CGUE, sentenza del 5 ottobre 1999, C-305/97, *Royscot e a.*, in www.curia.europa.eu; dello stesso tenore, CGUE, sentenza del 30 marzo 2006, C-184/04, *Udenkaupungin kaupunki*, in www.curia.europa.eu.

²⁵⁷ CGUE, sentenza del 5 ottobre 1999, C-305/97, *Royscot e a.*, in www.curia.europa.eu; CGUE, sentenza del 14 luglio 2005, C-434/03, *Charles e Charles-Tijmens*, in www.curia.europa.eu.

²⁵⁸ CGUE, sentenza del 23 aprile 2009, C-74/08, *PARAT Automotive Cabrio Textiltetőket Gyártó kft.*, punto 28, in www.curia.europa.eu.

ciascuno Stato membro di escludere la detrazione presuppone, al contempo, che le spese indetraibili siano individuate, dalla normativa interna, con sufficiente precisione, cioè in riferimento alla loro natura, così come previsto dall'art. 11, par. 4, della II direttiva.

A completamento dell'analisi della clausola *standstill* va sottolineato che la Corte di Giustizia nelle sue pronunce ha affermato che gli Stati membri possono limitare la portata delle esclusioni previste per le singole categorie di beni e servizi in modo che la detrazione sia riconosciuta in funzione della destinazione specifica delle spese. In questo senso è possibile sia l'esclusione totale che quella soltanto parziale;²⁵⁹ per cui anche se la normativa interna adottata anteriormente all'entrata in vigore della VI direttiva, può legittimamente escludere in toto la detrazione per categorie di beni e servizi sufficientemente precise, resta possibile, per gli Stati membri, prevedere che la detrazione sia ammessa in proporzione all'utilizzo professionale degli acquisti.

7.2.4 La clausola *standstill* ed il vaglio del requisito di proporzionalità

La clausola che si sta esaminando comporta quindi l'illegittimità delle disposizioni nazionali volte a disciplinare limiti al diritto di detrazione dell'IVA assolta sull'acquisto di beni e servizi successivamente all'entrata in vigore della VI Direttiva CEE, ferma restando la possibilità di avvalersi del particolare procedimento dalla Direttiva attraverso il quale il Consiglio, deliberando all'unanimità può autorizzare lo Stato membro a mantenere o introdurre misure particolari in deroga a quanto previsto dalla direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune frodi o evasioni.²⁶⁰

Tale circostanza ha lo scopo ultimo di garantire il rispetto del principio di proporzionalità in materia tributaria, secondo cui gli Stati membri non possono

²⁵⁹ Conclusioni dell'avvocato generale J. MAZÁK presentate il 24 maggio 2012, Causa C-160/11, *Bavaria Motors Sp. z o. o.*, punto 49.

²⁶⁰ S. CAPOLUPO, *Iva: limiti alla detrazione secondo la Corte di Giustizia*, in *Il fisco*, n.43 del 2001, pag. 13758.

introdurre deroghe alle disposizioni comunitarie tali da limitare in misura maggiore rispetto a quanto strettamente necessario per il perseguimento di un fine, come quello di reprimere le frodi e le evasioni fiscali. Il vincolo imposto tutela il principio di neutralità dell'imposta, che può essere lesa solo in ipotesi specifiche e sempre tenendo conto del vaglio della proporzionalità della misura di esclusione del diritto alla detrazione in funzione dell'obiettivo da ottenere.

7.3 L'esistenza di molteplici esenzioni

Il limite più forte alla detraibilità dell'imposta è connesso all'effettuazione di operazioni che si considerano esenti, in questo caso si potrebbe ottenere un grave pregiudizio all'esercizio dell'attività economica.²⁶¹

Le esenzioni sono in buona sostanza delle deroghe al principio generale secondo cui l'IVA deve essere applicata ad ogni cessione di beni o prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo, per cui ci si pone l'interrogativo sulla compatibilità della disciplina delle esenzioni con il principio generale di neutralità. La stessa Commissione europea è certa che il riconoscere molteplici fattispecie di esenzione porta a riconoscere una minore effettività del principio di neutralità: *«as the market and nature of many of the services have evolved, the justification for certain exemptions have become questionable. A recent economic study highlighted the shortcomings of the current rules – namely, their lack of neutrality, the distortions of competition that they create and their complexity»*.²⁶²

²⁶¹ F. CARRIROLO, *Operazioni esenti e detrazione dell'iva assolta a monte*, Scuola Superiore di Economia e Finanza, reperibile in <http://rivista.ssef.it/file/public/Dottrina/87/L1.A1001001A08F10B85209B81699.V1.pdf>, pag. 1; M. PEIROLO, *Le operazioni esenti ai fini IVA*, Pratica Fiscale e Professionale, 7 del 2006, pag. 5; S. OLIVERI, *Fiscalità indiretta la commissione europea presenta un libro verde sul futuro dell'IVA*, in *Le Società*, n. 3 / 2011, pag. 363 e seg.

²⁶² Commissione Europea, *Questions and Answers: Value Added Tax (VAT)*, MEMO/11/874, Brussels, 6 December 2011, pag. 5.

La giurisprudenza comunitaria ha sottolineato spesso che tali limitazioni devono obbligatoriamente rientrare nelle fattispecie consentite altrimenti, se ne costituiscono una violazione, l'operatore dovrà ricevere un ristoro.

Le esenzioni legittime sono disciplinate dal titolo IX della Direttiva, esse contemplano solo specifiche e circostanziate attività economiche in cui l'imposta non si applica che, a parere della Corte di Giustizia devono essere interpretate restrittivamente.²⁶³

Il titolo IX della sesta Direttiva IVA è dedicato alle *esenzioni* ed al Capo I riguardante le disposizioni generali viene sottolineato che esse «*si applicano, salvo le altre disposizioni comunitarie e alle condizioni che gli Stati membri stabiliscono per assicurare la corretta e semplice applicazione delle medesime esenzioni e per prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso*».²⁶⁴

Nel novero delle esenzioni vi sono due particolari categorie: quelle che limitano il diritto alla detrazione, disciplinate agli articoli da 132 a 137 della Direttiva, e quelle che non creano limiti a tale diritto, denominate anche operazioni ad aliquota zero. Queste ultime sono riconducibili a transazioni internazionali e sono rinvenibili agli articoli da 138 a 166, tale tipologia di esenzione è considerata di estrema importanza per il funzionamento del sistema impositivo stesso. Esse garantiscono l'applicazione dell'imposta nel Paese di destinazione in cui si verifica il consumo del bene, consentendo il diritto alla detrazione dell'Iva sugli acquisti.

La prima categoria di esenzioni è invece legata a ragioni politiche o sociali, oppure finalizzata ad evitare il cumulo dell'IVA con altre imposte, ed infine ammessa per problematiche strutturali di applicazione dell'imposta; queste sono decisamente in grado di avere effetti negativi sul mercato a causa dell'indetraibilità dell'imposta

²⁶³ CGUE, sentenza del 12 settembre 2000, C-358/97, *Commissione contro Irlanda*, in www.curia.europa.eu; CGUE, sentenza del 18 gennaio 2001, C-150/99, *Svenska staten contro Stockholm Lindöpark AB e Stockholm Lindöpark AB contro Svenska staten*, www.curia.europa.eu; A. DI PIETRO, *La crisi dell'armonizzazione delle imposte indirette*, in M. C. GUERRA E A. ZANARDI (a cura di), *La finanza pubblica italiana*, Bologna, 2009, pag. 319; M. PEIROLO, *Le operazioni esenti ai fini IVA*, Pratica Fiscale e Professionale, 7 del 2006, pag. 5.

²⁶⁴ Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in *Gazzetta ufficiale*, L347/1, art.131.

applicata ai beni e servizi utilizzati per realizzare operazioni esenti.²⁶⁵ Si ottiene in questo modo un effetto cumulativo dell'imposta corrispondente all'IVA indetraibile che entra nel prezzo del bene o del servizio, e finisce per costituire un elemento di costo. Proprio per tali ragioni è opportuna un'interpretazione restrittiva delle esenzioni previste dalle differenti direttive, corrispondentemente alle intenzioni della Seconda e della Sesta direttiva IVA e della giurisprudenza della Corte di Giustizia. Scendendo nel dettaglio, l'articolo 132²⁶⁶ della Direttiva indica le attività che si considerano avere un pubblico interesse e che per le quali sono ammessi limiti alla

²⁶⁵ C. SCALINCI, *Brevi note sul regime Iva delle prestazioni sanitarie: tra diritto interno e diritto comunitario*, in *Rassegna Tributaria*, n. 4 del 2003, pag. 1199; L. COGLIANDRO, *Imposta sul valore aggiunto, diritto a detrazione e neutralità fiscale: profili comunitari e nazionali*, tesi di dottorato di ricerca in Diritto Tributario Europeo, relatore Prof. A. DI PIETRO, 2011, pag. 184; M. LEO, *L'art. 19 del D.P.R. 633/72 e la spinosa questione della indetraibilità dell'IVA per i soggetti che effettuano operazioni esenti*, Lecce, 2009, pag. 3.

²⁶⁶ Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in *Gazzetta ufficiale*, L347/1, art.132 collocato al Capo 2 "Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico": «1. Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

- a) quando sono effettuate dai servizi pubblici postali, le prestazioni di servizi e le cessioni di beni accessori a dette prestazioni, esclusi il trasporto di persone e le telecomunicazioni;
- b) l'ospedalizzazione e le cure mediche nonché le operazioni ad esse strettamente connesse, assicurate da enti di diritto pubblico oppure, a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per i medesimi, da istituti ospedalieri, centri medici e diagnostici e altri istituti della stessa natura debitamente riconosciuti;
- c) le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dallo Stato membro interessato;
- d) le cessioni di organi, di sangue e di latte umani;
- e) le prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio della loro professione dagli odontotecnici, nonché le forniture di protesi dentarie effettuate dai dentisti e dagli odontotecnici;
- f) le prestazioni di servizi effettuate da associazioni autonome di persone che esercitano un'attività esente o per la quale non hanno la qualità di soggetti passivi, al fine di rendere ai loro membri i servizi direttamente necessari all'esercizio di tale attività, quando tali associazioni si limitano ad esigere dai loro membri l'esatto rimborso della parte delle spese comuni loro spettante, a condizione che questa esenzione non possa provocare distorsioni della concorrenza;
- g) le prestazioni di servizi effettuate da associazioni autonome di persone che esercitano un'attività esente o per la quale non hanno la qualità di soggetti passivi, al fine di rendere ai loro membri i servizi direttamente necessari all'esercizio di tale attività, quando tali associazioni si limitano ad esigere dai loro membri l'esatto rimborso della parte delle spese comuni loro spettante, a condizione che questa esenzione non possa provocare distorsioni della concorrenza;
- h) le prestazioni di servizi e le cessioni di beni strettamente connesse con la protezione dell'infanzia e della gioventù, effettuate da enti di diritto pubblico o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi carattere sociale;
- i) l'educazione dell'infanzia o della gioventù, l'insegnamento scolastico o universitario, la formazione o la riqualificazione professionale, nonché le prestazioni di servizi e le cessioni di beni con essi strettamente connesse, effettuate da enti di diritto pubblico aventi lo stesso scopo o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi finalità simili;
- j) le lezioni impartite da insegnanti a titolo personale e relative all'insegnamento scolastico o universitario;
- k) la messa a disposizione, da parte di istituzioni religiose o filosofiche, di personale per le attività di cui alle lettere b), g), h) ed i) e per fini di assistenza spirituale;
- l) le prestazioni di servizi e le cessioni di beni loro strettamente connesse effettuate nei confronti dei propri membri nel loro interesse collettivo, dietro pagamento di quote fissate in conformità dello statuto, da organismi senza fini di lucro, che si prefiggono obiettivi

detraibilità; si tratta di un lungo elenco di operazioni che vanno dalle prestazioni mediche ai servizi strettamente connessi alla pratica dello sport, passando per l'assistenza spirituale da parte di istituzioni religiose o filosofiche.

Dopo l'indicazione delle esenzioni per attività di pubblico interesse la nomenclatura comunitaria elenca le esenzioni accordate in ragione della difficoltà tecnica di avvalersi del regime di imponibilità o per evitare il cumulo di più imposte, e lo fa nel Capo 3 dedicato alle *esenzioni a favore di altre attività*. Gli articoli 135²⁶⁷, 136²⁶⁸ e 137,

di natura politica, sindacale, religiosa, patriottica, filosofica, filantropica o civica, purché tale esenzione non possa provocare distorsioni della concorrenza;

m) 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;

n) talune prestazioni di servizi culturali e le cessioni di beni loro strettamente connesse effettuate da enti di diritto pubblico o da altri organismi culturali riconosciuti dallo Stato membro interessato;

o) le prestazioni di servizi e le cessioni di beni effettuate dagli enti o dagli organismi le cui operazioni sono esenti a norma delle lettere b), g), b), i), l), m) e n) in occasione di manifestazioni per la raccolta di fondi, organizzate a loro esclusivo profitto, purché l'esenzione non sia tale da provocare distorsioni della concorrenza;

p) il trasporto di malati o feriti in veicoli all'uopo equipaggiati da parte di organismi debitamente autorizzati;

q) le attività degli enti radiotelevisivi di diritto pubblico diverse da quelle aventi carattere commerciale.

2. Ai fini del paragrafo 1, lettera o), gli Stati membri possono introdurre ogni necessaria limitazione, in particolare riguardo al numero delle manifestazioni o all'ammontare degli introiti che danno diritto all'esenzione».

²⁶⁷ Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in Gazzetta ufficiale, L347/1, art. 135 collocato al Capo 3 "Esenzioni a favore di altre attività": «1. Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti: le operazioni di assicurazione e di riassicurazione, comprese le prestazioni di servizi relative a dette operazioni, effettuate dai mediatori e dagli intermediari di assicurazione;

a) la concessione e la negoziazione di crediti nonché la gestione di crediti da parte di chi li ha concessi;

b) la negoziazione e la presa a carico di impegni, fidejussioni e altre garanzie nonché la gestione di garanzie di crediti da parte di chi ha concesso questi ultimi;

c) le operazioni, compresa la negoziazione, relative ai depositi di fondi, ai conti correnti, ai pagamenti, ai giroconti, ai crediti, agli assegni e ad altri effetti commerciali, ad eccezione del ricupero dei crediti;

d) le operazioni, compresa la negoziazione, relative a divise, banconote e monete con valore liberatorio, ad eccezione delle monete e dei biglietti da collezione ossia monete d'oro, d'argento o di altro metallo e biglietti che non sono normalmente utilizzati per il loro valore liberatorio o presentano un interesse per i numismatici;

e) le operazioni, compresa la negoziazione ma eccettuate la custodia e la gestione, relative ad azioni, quote parti di società o associazioni, obbligazioni e altri titoli, ad esclusione dei titoli rappresentativi di merci e dei diritti o titoli di cui all'articolo 15, paragrafo 2;

f) la gestione di fondi comuni d'investimento quali sono definiti dagli Stati membri;

g) le cessioni, al valore facciale, di francobolli validi per l'affrancatura nel loro rispettivo territorio, di bolli fiscali e di altri simili valori;

h) le scommesse, le lotterie e altri giochi d'azzardo con poste di denaro, salvo condizioni e limiti stabiliti da ciascuno Stato membro;

i) e cessioni di fabbricati o di una frazione di fabbricato e del suolo ad essi pertinente, diversi da quelli di cui all'articolo 12, paragrafo 1, lettera a);

j) le cessioni di fondi non edificati diverse dalle cessioni di terreni edificabili di cui all'articolo 12, paragrafo 1, lettera b);

k) l'affitto e la locazione di beni immobili.

2. Sono escluse dall'esenzione di cui al paragrafo 1, lettera l), le operazioni seguenti:

consentono agli Stati membri di esentare da IVA le operazioni di assicurazione, i servizi prestati da intermediari e agenti, la gestione di crediti, l'affitto e la locazione di beni immobili e le operazioni finanziarie.

L'articolo 137 ammette però la possibilità che gli Stati membri decidano di porre a tassazione alcuni particolari operazioni ben definiti, proprio per il fatto in tali circostanze l'esenzione è accordata in ragione di difficoltà tecniche e non per finalità strutturali del sistema impositivo.

7.4 La territorialità dell'imposta come fattore critico negli scambi intracomunitari

La disciplina degli scambi intracomunitari tra operatori economici è rinvenibile al titolo XVI bis dedicato al *Regime transitorio di tassazione degli scambi tra Stati membri*; un regime chiamato transitorio che si è reso necessario dopo aver constatato che non vi erano ancora le condizioni, nonostante l'abbattimento delle barriere fisiche del mercato, 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.²⁶⁹ A norma di tale

a) le prestazioni di alloggio, quali sono definite dalla legislazione degli Stati membri, effettuate nel settore alberghiero o in settori aventi funzioni analoghe, comprese le locazioni di campi di vacanza o di terreni attrezzati per il campeggio;

b) le locazioni di aree destinate al parcheggio dei veicoli;

c) le locazioni di utensili e macchine fissati stabilmente;

d) e locazioni di casseforti.

Gli Stati membri possono stabilire ulteriori esclusioni dall'ambito di applicazione dell'esenzione prevista al paragrafo 1, lettera l)».

²⁶⁸ Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in Gazzetta ufficiale, L347/1, art. 136 collocato al Capo 3 "Esenzioni a favore di altre attività": «Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

a) le cessioni di beni, già destinati esclusivamente ad un'attività esente a norma degli articoli 132, 135, 371, 375, 376 e 377, dell'articolo 378, paragrafo 2, dell'articolo 379, paragrafo 2 e degli articoli da 380 a 390, ove questi beni non abbiano formato oggetto di un diritto a detrazione;

b) le cessioni di beni il cui acquisto o la cui destinazione siano stati esclusi dal diritto alla detrazione dell'IVA conformemente all'articolo 176».

²⁶⁹ A. CASERTANO E M. SPERA, *L'Iva nei rapporti intracomunitari*, in Rass. Trib., 1993, pag. 13; G.L. CECCHINI, *L'Iva nell'ordinamento comunitario*, Padova, 1993; A. COMELLI, *La disciplina di attuazione in Italia delle direttive comunitarie attinenti al regime transitorio dell'Iva sugli scambi intracomunitari*, in Dir. Prat. Trib., 1994, pag. 1994; M.

regime si estende la sfera del tributo ammettendone l'applicazione sugli acquisti intracomunitari di beni: ogni operazione di acquisto intracomunitario è oggetto di imposizione nello Stato membro di destinazione; di conseguenza si avrà una cessione esente nello Stato membro di partenza.

Si può dire, quindi, che nell'ambito degli scambi intracomunitari vengono rispettati gli stessi principi previsti per le operazioni internazionali in presenza delle barriere doganali: si continua ad assoggettare all'imposta i beni in entrata provenienti dagli altri Paesi comunitari applicando l'aliquota vigente nel Stato d'ingresso, con la finalità di assicurare il pari trattamento dei prodotti nazionali, non discriminando a seconda che essi siano di produzione locale o di importazione, e contemporaneamente preservare il principio di attribuzione del gettito del tributo al Paese ove avviene il consumo ed ha luogo la detrazione.²⁷⁰

Tale meccanismo trova senso logico nel momento in cui rileva il contesto in cui questa scelta legislativa è stata adottata: si tratta di un mercato, che allora come oggi, non è uniformato alla medesime regole, un processo di armonizzazione del sistema incompiuto, aliquote d'imposta applicate in maniera del tutto differenziata da Paese a Paese. In simili circostanze l'applicazione del principio d'origine avrebbe comportato diversi inconvenienti, come ad esempio il fatto che sullo stesso mercato nazionale si sarebbero potuti acquistare gli stessi beni ad importi assai diversi in funzione del fatto che ai beni locali si sarebbe applicata un'aliquota, mentre i beni importati avrebbero potuto, ad esempio, giovare dell'aliquota minore applicata nel

GIONTELLA, *L'Iva comunitaria*, in Riv. Dir. Trib., 1993, pag. 5; L. LOVECCHIO, *I principi e gli adempimenti dell'Iva comunitaria*, in Boll. Trib., 1993, pag. 724; P. LUDOVICI, *Il regime Iva degli scambi comunitari*, in Società, 1993, pag. 18; F. SANTORO, *L'Iva e gli scambi intracomunitari*, Milano, 2001; A. IORIO, *Sarà possibile un regime senza frodi?*, in Il fisco n. 2 dell'11 gennaio 1999, pag. 535.

²⁷⁰ CGUE, sentenza del 27 settembre 2007, C-409/04, *The Queen*, in www.curia.europa.eu; CGUE, sentenza del 27 settembre 2007, C-146/05, *Albert Collée, quale successore a titolo universale della Collée KG e Finanzamt Limburg an der Lahn*, in www.curia.europa.eu; CGUE, sentenza del 27 settembre 2007, C-184/05, *Tvoh International BV e Staatssecretaris van Financiën*, in www.curia.europa.eu; CGUE, sentenze del 22 aprile 2010, cause riunite C-536/08 e C-539/08, *Staatssecretaris van Financiën contro X, fiscale eenheid Facet-Facet Trading*, in www.curia.europa.eu.

Paese d'origine.²⁷¹ Le distorsioni alla concorrenza sarebbero state enormi ed il mercato avrebbe finito per scegliere di importare beni da territori a bassa fiscalità a scapito sia degli acquisti nazionali.

In aggiunta, le entrate derivanti dal gettito IVA non verrebbero versate dagli operatori economici nel Paese di consumo bensì in quello di registrazione dell'operatore, con la conseguente necessità di riattribuire agli Stati membri le entrate corrispondenti al loro consumo nazionale.²⁷²

Nel tempo si sono susseguite numerose proposte per superare tali criticità, ma non ritenendosi applicabili le soluzioni ipotizzate, si continua ad applicare il principio di destinazione, un regime che per definizione doveva essere applicato in via eccezionale e transitoria è finito per essere la regola generale in ambito di cessioni intracomunitarie. A parere della Commissione europea si potrà elaborare una strategia risolutiva solo quando si supereranno gli ostacoli esaminati precedentemente e si giungesse:²⁷³

- ad una forte armonizzazione delle aliquote IVA per impedire che le differenze di aliquota influiscano sulla decisione del luogo di acquisto;
- ad un sistema di compensazione per garantire che le entrate IVA vengano attribuite allo Stato membro di consumo;
- a che gli Stati riuscissero a dipendere gli uni dagli altri per la riscossione di una parte considerevole delle loro entrate IVA.

²⁷¹ A. IORIO, *Sarà possibile un regime senza frodi?*, in *Il fisco* n. 2 dell'11 gennaio 1999, pag. 535.

²⁷² A. IORIO, *Sarà possibile un regime senza frodi?*, in *Il fisco* n. 2 dell'11 gennaio 1999, pag. 535

²⁷³ Commissione Europea, *Libro Verde sul futuro dell'IVA. Verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente*, SEC(2010) 1455, pag. 11.

La critica più forte mossa all'attuale regime IVA muove anche al fatto che esso prevede una distinzione tra le forniture o le prestazioni destinate a soggetti passivi (da impresa a impresa cioè B2B – *business to business*) e quelle destinate a consumatori finali (da impresa a consumatore cioè B2C – *business to customer*).²⁷⁴

Alle operazioni transfrontaliere che coinvolgono solamente operatori economici viene applicato il regime transitorio di cui si discuteva sopra, sia che esse riguardino beni che servizi, cioè quello dell'imposizione all'aliquota applicata nel territorio dello Stato membro di destinazione.²⁷⁵ Ne deriva quindi un conseguente trattamento diversificato alle forniture di beni ed alle prestazioni di servizi a seconda che si tratti di operazioni nazionali o intra-UE.²⁷⁶

Per le operazioni del secondo tipo, le B2C, sia che esse si sostanzino in forniture di beni o prestazioni di servizi viene applicata la tassazione nello Stato membro in cui si effettua la vendita dei beni o in cui è stabilito il prestatore dei servizi.²⁷⁷ In entrambi i casi le forti distinzioni sono fonte di complessità e di estrema vulnerabilità alla frode.²⁷⁸

8. La neutralità quale principio debole del sistema IVA

La neutralità fiscale dell'imposta rappresenta un obiettivo relativo, si tratta di un principio debole dato che la perfetta simmetria e neutralità è praticamente

²⁷⁴ OECD, *International VAT/GST guidelines*, aprile 2014, pag.6; S. OLIVERI, *Fiscalità indiretta la commissione europea presenta un libro verde sul futuro dell'IVA*, in *Le Società*, n. 3 / 2011, pag. 363 e seg.

²⁷⁵ OECD, *International VAT/GST guidelines*, aprile 2014, pag.6.

²⁷⁶ Commissione Europea, *Libro Verde sul futuro dell'IVA. Verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente*, SEC(2010) 1455, pag. 8.

²⁷⁷ S. OLIVERI, *Fiscalità indiretta la commissione europea presenta un libro verde sul futuro dell'IVA*, in *Le Società*, n. 3 / 2011, pag. 363 e seg.

²⁷⁸ Commissione Europea, *Libro Verde sul futuro dell'IVA. Verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente*, SEC(2010) 1455, pag. 9; S. OLIVERI, *Fiscalità indiretta la commissione europea presenta un libro verde sul futuro dell'IVA*, in *Le Società*, n. 3 / 2011, pag. 363 e seg.

impossibile. Già negli scritti del 1971, quando ancora l'IVA non era stata applicata e quindi non era possibile studiarne la realtà economica degli effetti, il Berliri già aveva mosso forti dubbi sul rispetto del principio di neutralità dell'imposta: *«La verità è che se si vuole un'imposta effettivamente neutra si debbono colpire solo i consumi, ma ciò importa necessariamente che tutti i pagamenti fatti nel corso del ciclo di produzione e di distribuzione di un bene debbono considerarsi come effettuati in acconto del debito di imposta che nascerà dal verificarsi del relativo presupposto, cioè del consumo. Di qui la conseguenza che quando non si consente la deduzione di tali acconti – come avviene appunto per i beni esenti quando si accetti il principio del pro-rata – si viene ad istituire, limitatamente alle materie prime e ai servizi necessari per la loro fabbricazione, un'imposta che, non colpendo il consumo, s'incorpora nei costi di produzione e, pertanto, non è neutra. Volere la neutralità dell'imposta, e al tempo stesso negare l'integrale deduzione di quanto si è pagato a monte, sia pur solo nei confronti dei beni esenti, vuol dire volere due cose tra loro contraddittorie»*.²⁷⁹

Uno degli elementi che ostacola la neutralità, è quindi l'esistenza delle esenzioni, esse nascono al fine di creare un vantaggio al soggetto che dovrebbe essere inciso dal tributo ma non lo è a causa della “doppia personalità” del tributo: in primo luogo il tributo mira a raccogliere gettito, ma nello stesso tempo è capace di incentivare e tutelare i settori a cui non viene applicato.²⁸⁰

Tali esenzioni devono essere eliminate, o quantomeno minimizzate, per evitare che abbiano effetti dirompenti sulle economie dei vari Stati membri, in quanto esse *«sono contrarie al principio dell'IVA come imposta ad ampia base imponibile»*.²⁸¹ D'altro canto le esenzioni sono contrarie anche all'idea stessa di imposta generale sui consumi con

²⁷⁹ Così A. BERLIRI, *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1971, pag. 190; dello stesso parere trenta anni dopo Commissione Europea, *Libro Verde sul futuro dell'IVA. Verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente*, SEC(2010) 1455, pag. 12.

²⁸⁰ Commissione Europea, *Libro Verde sul futuro dell'IVA. Verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente*, SEC(2010) 1455, pag. 12; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2008, pag. 684; M. PEIROLO, *Le operazioni esenti ai fini IVA*, Pratica Fiscale e Professionale, 7 del 2006, pag. 5.

²⁸¹ Commissione Europea, *Libro Verde sul futuro dell'IVA. Verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente*, SEC(2010) 1455, pag. 12.

una base imponibile più ampia e generalizzata possibile, in grado cioè di colpire indistintamente ogni manifestazione di capacità contributiva, cioè di consumo.²⁸² Detto ciò va comunque ammesso che la Direttiva, in particolare, distingue le esenzioni in tre categorie: quelle relative a determinate attività di pubblico interesse; quelle necessarie per l'estrema difficoltà tecnica dell'applicazione dell'imposta, come nel caso di esenzione per i servizi finanziari; ed infine esenzioni per evitare le interferenze con altre imposte, come ad esempio avviene per le operazioni connesse a proprietà immobiliari. In concreto, le motivazioni per il riconoscimento di esenzioni sono diverse: da un lato, si vuole consentire che l'acquisto di beni e servizi ritenuti di particolare utilità sociale possa avvenire senza che il prezzo sia maggiore a causa dell'incorporo dell'IVA, dall'altro lato si cerca di evitare difficoltà tecniche e pratiche in relazione a quelle attività *difficilmente imponibili*, quali ad esempio le operazioni aventi ad oggetto beni immobili, servizi finanziari e assicurativi.

Negli anni in molti hanno sollevato il dubbio che l'IVA in realtà non sia un'imposta neutrale, ed in effetti la Commissione Europea lo ha evidenziato all'interno del Libro Verde del 2010. È stata sua premura sottolineare che una soluzione potrebbe, in parte, essere quella di adottare una estensione delle ipotesi di imponibilità a discapito del riconoscimento di esenzioni; in tal caso si renderebbe l'imposta maggiormente efficiente e neutrale, costituendo allo stesso tempo una valida alternativa all'incremento delle aliquote fiscali per raggiungere pari gettito.²⁸³

È ovvio che il perdurare di un simile stato di differenziazioni renderà impossibile il raggiungimento di un sistema comune di imposizione sul consumo.

²⁸² A. CIANI, *L'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto nell'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1975, pag. 20: «la generalità è stata ritenuta una caratteristica essenziale dell'imposta da adottare e ciò solo perché un'applicazione generale ed uniforme dell'imposta a tutte le merci ed a tutti i servizi l'avrebbe resa neutrale; avrebbe cioè impedito il sorgere di quelle "distorsioni fiscali specifiche", cui si addebitavano i maggiori inconvenienti nel commercio all'interno della comunità».

²⁸³ Commissione Europea, *Libro Verde sul futuro dell'IVA. Verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente*, SEC(2010) 1455, pag. 11.

Strettamente correlato è anche il tema delle regole applicabili agli Enti ed organismi pubblici: le norme applicabili agli organismi pubblici creano differenze nel trattamento ai fini IVA di attività simili in funzione dello status del fornitore o del prestatore.²⁸⁴ Tale fu una scelta di «*bilanciamento tra le tradizioni nazionali, che hanno trovato riflesso nella norma sul non assoggettamento ad Iva degli enti pubblici per le attività svolte in quanto pubbliche autorità, ed i valori propri dell'ordinamento comunitario, alla salvaguardia dei quali era preordinata la nuova imposta, in primo luogo la tutela della concorrenza e della neutralità fiscale dell'imposizione*»²⁸⁵

In alcuni settori come quello sanitario, scolastico, dei trasporti e dei rifiuti la collaborazione tra Enti pubblici e privati è divenuta fondamentale ed il fatto che i primi operino in regime di esenzione, ovvero al di fuori dal campo IVA, crea una forte distorsione in quanto essi sono incentivati a limitare l'esternalizzazione per evitare di pagare IVA che non possono detrarre. L'elemento fiscale diventa quindi un fattore che influenza le decisioni di investimento e di spesa; viene annullato completamente il carattere della neutralità impositiva.²⁸⁶

²⁸⁴ Commissione Europea, *Libro Verde sul futuro dell'IVA. Verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente*, SEC(2010) 1455, pag. 11; K. NIKIFARAVA, *La neutralità concorrenziale dell'Iva e le attività economiche degli enti pubblici*, in *Rassegna Tributaria*, n. 1 del 2009, pag. 289.

²⁸⁵ Così K. NIKIFARAVA, *La neutralità concorrenziale dell'Iva e le attività economiche degli enti pubblici*, in *Rassegna Tributaria*, n. 1 del 2009, pag. 289.

²⁸⁶ Commissione Europea, *Libro Verde sul futuro dell'IVA. Verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente*, SEC(2010) 1455, pag. 11, è chiaro come anche a livello comunitario ci sia resi conto che alcune particolari norme portano con sé gravi distorsioni che non vengono bilanciate dal fine sottostante che perseguono: «*Le norme applicabili agli organismi pubblici creano differenze nel trattamento ai fini IVA di attività simili in funzione dello status del fornitore o del prestatore. L'evoluzione in atto negli Stati membri verso la privatizzazione e la deregolamentazione delle attività tradizionalmente riservate al settore pubblico hanno accentuato queste differenze. Nuove forme di cooperazione si sono instaurate fra le autorità pubbliche e il settore privato (partenariati pubblico-privato) per fornire infrastrutture e servizi pubblici di importanza strategica come strade, ferrovie, scuole, ospedali, prigioni e il trattamento dell'acqua e dei rifiuti*».

L'unica soluzione giuridica ha tale problematica è fornita dall'articolo 13²⁸⁷ della Direttiva, la cosiddetta clausola di salvaguardia, che consente alle operazioni poste in essere dagli Enti pubblici, di essere assoggettate ad Iva nel caso in cui la mancata imposizione possa comportare distorsioni della concorrenza: *«Gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri enti di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni. Tuttavia, allorché tali enti esercitano attività od operazioni di questo genere, essi devono essere considerati soggetti passivi per dette attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni della concorrenza di una certa importanza»*.

In definitiva, è stato da sempre sottolineato che le esenzioni, anche parziali, agiscono in maniera negativa sull'intero sistema impositivo: dalle esenzioni deriva l'indetraibilità dell'IVA, con la conseguenza del mancato rispetto del principio di neutralità fiscale.²⁸⁸

Per comprendere quale sia il punto di equilibrio tra l'aver una imposta sul consumo realmente generale o mantenere le esenzioni, sia quelle connesse all'agevolazione dei beni /servizi meritevoli che quelle relative ad operazioni in cui non è semplice l'applicazione del tributo, occorre esaminare approfonditamente gli effetti

²⁸⁷ Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in Gazzetta ufficiale, L347/1, art. 13: *«1. Gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri enti di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni. Tuttavia, allorché tali enti esercitano attività od operazioni di questo genere, essi devono essere considerati soggetti passivi per dette attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni della concorrenza di una certa importanza. In ogni caso, gli enti succitati sono considerati soggetti passivi per quanto riguarda le attività elencate nell'allegato I quando esse non sono trascurabili.*

2. Gli Stati membri possono considerare come attività della pubblica amministrazione le attività degli enti di diritto pubblico quando esse sono esenti a norma degli articoli 132, 135, 136, 371, da 374 a 377, dell'articolo 378, paragrafo 2, dell'articolo 379, paragrafo 2 e degli articoli da 380 a 390».

²⁸⁸ M. PEIROLO, *Le operazioni esenti ai fini IVA*, Pratica Fiscale e Professionale, 7 del 2006, pag. 5; R. DE LA FERIA, *Partial-Exemption Policy in the United Kingdom*, in International VAT Monitor, vol. 21, n. 2-2010, 119-123.

economici dell'una e dell'altra ipotesi, adottando quindi una logica prettamente comunitaria.

È chiaro che il meccanismo delle esenzioni porta con sé anche la limitazione alla detraibilità dell'imposta assolta sugli acquisti che, come più volte ribadito, costituisce un elemento fondamentale per assicurare che l'IVA sia neutrale per il soggetto che esercita l'attività economica, quindi per rispettare tale fondamentale caratteristica l'onere fiscale derivante dall'effettuazione di operazioni di acquisto nell'esercizio dell'attività economica deve essere integralmente e completamente deducibile.²⁸⁹ Le fattispecie di esenzione non generano l'obbligo di rivalsa e quindi creano un'interruzione del normale procedimento impositivo in grado, da un lato, di impedire la traslazione dell'imposta sul consumatore finale e, dall'altro, la detrazione dell'imposta assolta a monte.²⁹⁰

Da quanto appena delineato è chiaro che i dubbi che vi erano prima dell'introduzione dell'imposta avevano solide fondamenta, essi sono stati confermati anche dall'esame critico di quanto ottenuto in trent'anni di applicazione delle regole comunitarie. L'IVA non risulta ad oggi un'imposta dotata di neutralità ed in grado di evitare le distorsioni concorrenziali sul mercato connesse al fattore fiscale, molti sono i punti di debolezza che vanno esaminati con occhio critico al fine di trovarne soluzione. In questa prima parte del secondo capitolo sono stati esaminati i punti di debolezza giuridica delle varie previsioni comunitarie, analizzando i profili dell'armonizzazione e della neutralità, nel proseguo si discuterà dei negativi effetti economici che sistema IVA è in grado di sortire all'interno del mercato; seguirà il terzo capitolo dedicato alle possibili ipotesi risolutive.

²⁸⁹ G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2008, pag.685.

²⁹⁰ M. PEIROLO, *Le operazioni esenti ai fini IVA*, Pratica Fiscale e Professionale, 7 del 2006, pag. 5.

CAPITOLO SECONDO

LA CRISI DEL SISTEMA IVA EUROPEO

SEZIONE SECONDA

LA CRISI ECONOMICA DELL'IVA

1. La minaccia costate al funzionamento del mercato unico: la frode IVA

A partire dal 1 Gennaio 1993, cioè dal momento in cui è stato creato fisicamente il mercato comune con l'eliminazione dei controlli fiscali alle frontiere interne dei vari Stati membri, le merci hanno iniziato a circolare liberamente senza la necessità di controlli fisici e di assolvimento dell'imposta alla dogana.

Il processo di integrazione europea ha certamente rafforzato l'integrazione delle economie di tutti gli Stati membri, grazie al moltiplicarsi delle operazioni transfrontaliere e alla diminuzione dei costi e rischi che esse comportano; ha quindi

generato molteplici benefici ma ha anche aperto nuove sfide per le Amministrazioni nazionali sul piano della cooperazione e dello scambio di informazioni.²⁹¹

Sicuramente tali circostanze sono state capaci di agevolare gli scambi di beni e servizi tra i vari Stati membri, ma hanno altresì portato con sé la moltiplicazione delle possibilità di porre in atto meccanismi fraudolenti di risparmio dell'imposta.²⁹²

All'epoca della soppressione dei controlli alle frontiere era emerso il dubbio che si potesse alimentare il fenomeno delle fatture false e delle vendite non documentate, irregolarità che, siccome già esistenti sul piano interno, avrebbero potuto assumere una dimensione più ampia diventando anch'esse comunitarie.²⁹³

In generale, si definiscono frodi fiscali quei comportamenti fraudolenti dei contribuenti volti ad occultare totalmente o parzialmente le proprie obbligazioni di pagamento delle imposte attraverso l'inadempimento dei propri obblighi dichiarativi, documentali e contabili.²⁹⁴ In ambito IVA le frodi, in particolare, consentono il passaggio al consumo del bene senza tassazione ovvero omettendo

²⁹¹ Commissione europea, *Lotta alla frode e all'evasione fiscali. Contributo della Commissione al Consiglio europeo del 22 maggio 2013*, pag.1; A. MEREU, *La repressione penale delle frodi IVA. Indagine ricostruttiva e prospettive di riforma*, Padova, 2011, pag. XVIII; G. L. CECCHINI, *L'IVA nell'ordinamento comunitario*, Padova, 1993, pag. 84; U. DI NUZZO e F. RUIS, *Prevenzione e repressione delle frodi all'Iva: profili di criticità e prospettive operative*, in *Il Fisco* n. 19 del 2006, pag. 2888.

²⁹² Commissione europea, *Communication from the commission to the council, the european parliament and the European economic and social committee concerning the need to develop a co-ordinated strategy to improve the fight against fiscal fraud*, COM(2006) 254 final, a pagina 3 riferisce le prime stime del fenomeno di frode IVA: «In 2004, fiscal receipts, i.e. the total amount of taxes and compulsory social contributions, represented 39.3% of GDP in the European Union, or €4 097.7 billion. On the other hand, there are only very few estimates available on the amount of taxes not collected due to fiscal fraud. In general, the economic literature mentions that fraud accounts for approximately 2 to 2.5% of GDP»; R. FURLAN, *Brevi riflessioni sulla riforma penale tributaria e frodi all'IVA intracomunitaria*, in *Fisco*, 2001, n. 40, p. 13081; A. MEREU, *La repressione penale delle frodi IVA*, pag. XVIII afferma che la globalizzazione dell'economia e l'abolizione delle frontiere ha certamente contribuito allo sviluppo degli scambi, favorendo la nascita non solo di un mercato unico europeo ma anche di un mercato unico delle frodi; G. FALCIAI, *Le frodi fiscali nell'Europa comunitaria*, in *Fisco*, 2002, n. 42, p. 6472 s; F. ANTONACCHIO, *Frodi carosello all'IVA con fatture soggettivamente inesistenti: profili sanzionatori relativi ai fornitori comunitari*, in *Fisco*, 2005, n. 18, p. 2723 s. «Il meccanismo dell'imposta sul valore aggiunto attualmente in vigore nell'Unione europea, infatti, ha agevolato inevitabilmente la diffusione delle frodi carosello all'interno degli Stati membri»; G. L. CECCHINI, *L'IVA nell'ordinamento comunitario*, Padova, 1993, pag. 84.

²⁹³ G. L. CECCHINI, *L'IVA nell'ordinamento comunitario*, Padova, 1993, pag. 84.

²⁹⁴ B. SANTAMARIA, *La frode fiscale*, Milano, 2002, pag.3; F. LEMME, *Frode fiscale*, in *Enc. giur. Trecc.*, Vol. XIV, Roma, Agg. 2007, 1 ss.

l'imposizione su qualche operazione intermedia nella catena distributiva attraverso una tassazione.²⁹⁵

Un fenomeno che nel decennio scorso, sebbene non fossero disponibili dati precisi, all'interno dell'UE era ragionevolmente stimabile intorno al 2 / 2,5% del prodotto interno lordo consolidato dei Paesi membri, per un importo pari a 200 / 250 miliardi di euro annui.²⁹⁶

Le stime rese pubbliche nel 2013, riferite al 2011, dimostrano che il fenomeno delle frodi IVA non accenna a diminuire considerando che il VAT-gap negli Stati membri rivela che sono andati perduti 193 miliardi di entrate IVA (l'1,5% del PIL) a causa della mancata riscossione dell'IVA o di inadempienze.²⁹⁷

Secondo il Dott. Raponi negli ultimi vent'anni il fenomeno delle frodi è aumentato a tal punto da poter ammettere che *«free circulation for fraudsters becoming a reality»*.²⁹⁸

La presa di coscienza del fenomeno ha avuto buoni risvolti nel 2005, quando la Commissione europea nella sua comunicazione del 25 Ottobre *“The Contribution of Taxation and Customs Policies to the Lisbon Strategy”* sottolineò l'importanza di una stretta collaborazione e coordinamento delle forze comunitarie nella lotta alla frode fiscale, ovviamente spingendo gli Stati membri a rendere più efficaci i loro controlli. L'anno successivo, con la Comunicazione COM(2006) 254, venne aperto a livello comunitario il dibattito sul tema per mettere in luce i punti critici del sistema

²⁹⁵ F. CERIONI, *La prova della frode fiscale relativa all'imposta sul valore aggiunto e della «mala fede» del contribuente nella giurisprudenza europea e nazionale*, Diritto e Pratica Tributaria, n.1 del 2014, pag. 145.

²⁹⁶ M. PEIROLO, *Le “frodi carosello” in ambito intracomunitario e le recenti misure di contrasto allo studio della Commissione UE*, in Il Fisco, n. 32 del 2006, pag. 5005; U. DI NUZZO e F. RUIS, *Prevenzione e repressione delle frodi all'Iva: profili di criticità e prospettive operative*, in Il Fisco n. 19 del 2006, pag. 2888; F. TAGLIAFIERRO e L. TAGLIAFIERRO, *Le frodi Iva nell'Unione europea*, in Il Fisco, 2000, pag. 9447.

²⁹⁷ Commissione europea, *Lotta contro le frodi: un nuovo studio conferma che il divario IVA causa perdite di miliardi*, Comunicato stampa del 19 settembre 2013, http://europa.eu/rapid/press-release_IP-13-844_it.htm.

²⁹⁸ D. RAPONI, *VAT fraud, a concern for Tax Administrations but also for Taxpayers*, 2014 CESI Conference, Brussels 9-10 October 2014.

impositivo che possono consentire ed agevolare i fenomeni di frode IVA, con l'intento di mettere a punto una credibile *anti-fraud strategy* a livello europeo.²⁹⁹

Le strategie descritte nella Comunicazione che si ipotizzarono adottabili erano diverse, ma nessuna, applicata singolarmente, è in grado di ostacolare il moltiplicarsi dei casi di frode: l'intensificazione della collaborazione tra i Paesi membri³⁰⁰ e tra loro e la Comunità attraverso l'OLAF (European Anti-Fraud Office)³⁰¹, l'implementazione della logica del controllo e gestione dei rischi³⁰², il rinforzo degli obblighi dichiarativi IVA, l'introduzione di un tavolo di dibattito permanente a livello comunitario³⁰³, lo sviluppo dei sistemi di cooperazione con i Paesi terzi.

²⁹⁹ Commissione europea, *Communication from the commission to the council, the european parliament and the European economic and social committee concerning the need to develop a co-ordinated strategy to improve the fight against fiscal fraud*, COM(2006) 254 final, pag.5. Consultabile al sito http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/control_anti-fraud/combating_tax_fraud/com%282006%29254_en.pdf.

³⁰⁰ Commissione europea, *Communication from the commission to the council, the european parliament and the European economic and social committee concerning the need to develop a co-ordinated strategy to improve the fight against fiscal fraud*, COM(2006) 254 final, pag.5.

³⁰¹ Commissione europea, *Communication from the commission to the council, the european parliament and the European economic and social committee concerning the need to develop a co-ordinated strategy to improve the fight against fiscal fraud*, COM(2006) 254 final, pag.6: «As regards VAT, Member States should also make more coherent use of the structures for support and operational assistance at Community level, specifically the resources of the European Anti-Fraud Office (OLAF), which acts as a service platform (providing operational assistance and "intelligence") for the operational units of the Member States».

³⁰² Commissione europea, *Communication from the commission to the council, the european parliament and the European economic and social committee concerning the need to develop a co-ordinated strategy to improve the fight against fiscal fraud*, COM(2006) 254 final, pag. 7.

³⁰³ Commissione europea, *Communication from the commission to the council, the european parliament and the European economic and social committee concerning the need to develop a co-ordinated strategy to improve the fight against fiscal fraud*, COM(2006) 254 final, pag. 7. L'intento è quello di creare un forum permanente che esamini tutte le sfaccettature delle operazioni in frode con l'obiettivo di creare delle linee guida da utilizzare per capire e combattere il fenomeno: «The Commission thinks therefore that it would be appropriate to create a forum for high-level discussion or even consultation where issues relating to fraud and to cooperation between Member States could be examined at an overall levels».

La comunicazione della Commissione del successivo 23 novembre 2007³⁰⁴, riguardante alcuni elementi chiave per l'elaborazione della strategia di lotta contro la frode all'IVA fù capace di fornisce un quadro sintetico completo del seguito dato fino a quel momento alla comunicazione del 2006. In particolare vennero resi espliciti quattro elementi fondamentali di cui si doveva tener conto nell'ideare una strategia anti frode comune: in primo luogo, veniva osservato che le Amministrazioni fiscali nazionali bisognavano di informazioni maggiormente dettagliate per il controllo delle operazioni a garanzia del buon funzionamento del sistema impositivo³⁰⁵; in secondo, era evidenziata la circostanza che gli Stati membri non avevano ancora acquisito un approccio comunitario alla lotta alla frode³⁰⁶; in terzo luogo, andava ricercata l'immediatezza di informazioni aggiornate sulla posizione IVA degli operatori³⁰⁷; ed infine, la necessità di rafforzare la capacità delle Amministrazioni fiscali nella raccolta delle entrate IVA nei casi di frode³⁰⁸.

Attraverso l'esame delle circostanze che accentuano la difficoltà della lotta alla frode IVA, la Commissione cercò di spronare il Consiglio ad adottare i provvedimenti conseguenti: *«The Council is therefore invited to indicate whether it endorses the above observations and provide the necessary political guidance for the Commission's further work in this area»*³⁰⁹.

³⁰⁴ Commissione europea, *Communication from the Commission to the Council concerning some key elements contributing to the establishment of the VAT anti-fraud strategy within the EU*, COM(2007) 758, reperibile all'indirizzo http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/com%282007%29758_en.pdf.

³⁰⁵ Commissione europea, *Communication from the Commission to the Council concerning some key elements contributing to the establishment of the VAT anti-fraud strategy within the EU*, COM(2007) 758, paragrafo 3.1., pag.6.

³⁰⁶ Commissione europea, *Communication from the Commission to the Council concerning some key elements contributing to the establishment of the VAT anti-fraud strategy within the EU*, COM(2007) 758, paragrafo 3.2., pag.7.

³⁰⁷ Commissione europea, *Communication from the Commission to the Council concerning some key elements contributing to the establishment of the VAT anti-fraud strategy within the EU*, COM(2007) 758, paragrafo 3.3., pag.9.

³⁰⁸ Commissione europea, *Communication from the Commission to the Council concerning some key elements contributing to the establishment of the VAT anti-fraud strategy within the EU*, COM(2007) 758, paragrafo 3.4., pag.10.

³⁰⁹ Commissione europea, *Communication from the Commission to the Council concerning some key elements contributing to the establishment of the VAT anti-fraud strategy within the EU*, COM(2007) 758, pag.11.

Questi documenti sono serviti come base per le conclusioni del Consiglio del 4 dicembre 2007 attraverso il quale, oltre che ad affrontare la problematica delle frodi, è stato emesso il cosiddetto pacchetto IVA che adotta un nuovo regime IVA per i servizi, raggiungendo un compromesso sulle disposizioni relative ai servizi di telecomunicazione, radiodiffusione ed elettronici. Tali disposizioni includono un cambiamento del luogo di imposizione dell'IVA sui servizi B2B, passando dal luogo in cui è stabilito il prestatore al luogo in cui è situato il destinatario, mentre il gettito sarà trasferito dal paese d'origine del prestatore agli altri Stati membri interessati.³¹⁰

Sul tema delle frodi il Consiglio *«prende atto della relazione della Commissione sull'andamento dei lavori in materia di misure convenzionali per combattere la frode inerente all'IVA proposte dagli Stati membri, e segnatamente dei progressi compiuti dal gruppo di esperti sulla strategia di lotta contro la frode fiscale e invita la Commissione a proseguire i lavori, nell'ottica di sottoporre al Consiglio le sue conclusioni nel primo semestre del 2008»*.³¹¹

Nel febbraio 2008 la Commissione, tirando le conclusioni del dibattito che aveva caratterizzato gli anni precedenti, presentò una Comunicazione della relativa alla propria analisi delle misure di modifica del sistema IVA volte a combattere la frode: un nuovo sistema di tassazione delle operazioni intracomunitarie e un sistema generale di inversione contabile.³¹² Per quanto riguarda il primo aspetto, la comunicazione esamina gli effetti negativi e positivi di due particolari ipotetiche modifiche da apportare al sistema: 1) la tassazione delle operazioni intracomunitarie

³¹⁰ Consiglio dell'Unione europea, Comunicato stampa 2836 sessione del Consiglio, 15698/07 (Presse 270), Bruxelles, 4 dicembre 2007, reperibile all'indirizzo http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/it/ecofin/98278.pdf, pag.16: *«Il Consiglio ha raggiunto un accordo politico su due progetti di direttive e un progetto di regolamento intesi a modificare le norme relative all'imposizione sul valore aggiunto (IVA) in modo da garantire che l'IVA sui servizi sia riscossa nel paese in cui ha luogo il consumo ed evitare distorsioni di concorrenza tra gli Stati membri che applicano aliquote IVA diverse»*.

³¹¹ Consiglio dell'Unione europea, Comunicato stampa 2836a sessione del Consiglio, 15698/07 (Presse 270), Bruxelles, 4 dicembre 2007, pag.31.

³¹² Commissione europea, *Comunicazione della commissione al consiglio e al parlamento europeo sulle misure di modifica del sistema iva per combattere la frode*, SEC(2008) 249, reperibile all'indirizzo [http://www.parlamento.it/web/docuorc2004.nsf/a4f26d6d511195f0c12576900058cac9/94eb5945e5dd5441c12573fa0050cfb8/\\$FILE/COM2008_0109_IT.pdf](http://www.parlamento.it/web/docuorc2004.nsf/a4f26d6d511195f0c12576900058cac9/94eb5945e5dd5441c12573fa0050cfb8/$FILE/COM2008_0109_IT.pdf).

nello stato membro di partenza; 2) l'utilizzo facoltativo del meccanismo di inversione contabile.

La prima modifica specificata intendeva sostituire l'esenzione delle operazioni intracomunitarie con un'aliquota del 15% per cui se lo Stato membro di arrivo delle merci applica un'aliquota superiore a tale soglia l'IVA aggiuntiva spetterà a quest'ultimo, se invece lo Stato membro di arrivo delle merci applica un'aliquota inferiore al 15% lo Stato membro dell'acquirente accorderà un credito al soggetto passivo che effettua l'acquisto intracomunitario. Allo stesso modo, lo Stato membro di arrivo potrà riscuotere l'IVA derivante da un'eventuale limitazione applicabile al diritto dell'acquirente alla detrazione dell'IVA a monte. Tale prima soluzione è certamente in grado di evitare le distorsioni della concorrenza che potrebbero essere generate dalla diversità delle aliquote IVA nazionali, ma è risultata non adatta in quanto risolve i problemi causati dalla frode carosello intracomunitaria ma non consente in nessun modo di combattere altre forme di frode.³¹³ Elementi che ancor di più rendono impercorribile tale strada è il veder aumentate le incombenze amministrative per gli operatori, le problematiche di controllo per le Amministrazioni nazionali che dovrebbero vigilare sull'esatto funzionamento del sistema di compensazione del gettito IVA, e soprattutto gli Stati *«dovrebbero versare ad altri Stati membri o ricevere da altri Stati membri in funzione del relativo saldo commerciale»*.³¹⁴

³¹³ Commissione europea, *Comunicazione della commissione al consiglio e al parlamento europeo sulle misure di modifica del sistema iva per combattere la frode*, SEC(2008) 249, pag.5.

³¹⁴ Commissione europea, *Comunicazione della commissione al consiglio e al parlamento europeo sulle misure di modifica del sistema iva per combattere la frode*, SEC(2008) 249, pag.6: *«Tutti gli Stati membri parteciperebbero al sistema di compensazione: essi dovrebbero o versare ad altri Stati membri o ricevere da altri Stati membri in funzione del relativo saldo commerciale. In linea di principio, tutti gli Stati membri dovrebbero sia versare che ricevere. Secondo le statistiche della bilancia commerciale complessiva, 16 Stati membri sarebbero "ricevitori netti" mentre gli altri 11 Stati membri sarebbero "debitori netti". Per i 16 Stati membri, l'importo totale dell'eccedenza degli acquisti in rapporto alle forniture è stato dell'ordine di 200 miliardi di euro nel 2006. In caso di applicazione di un'aliquota IVA del 15% questi Stati membri dovrebbero ricevere dagli altri Stati membri entrate fiscali pari a 30 miliardi di euro. Ciò va considerato alla luce del fatto che, per la maggioranza degli Stati membri, il valore delle operazioni intracomunitarie rappresenta tra il 10% e il 20% delle operazioni totali, per cui gli Stati membri potrebbero, in ogni caso, ancora contare sull'80-90% del totale della rispettiva IVA, dovuta dai loro soggetti passivi»*.

D'altro canto, la previsione di un uso facoltativo dell'inversione contabile ridurrebbe sensibilmente la frode carosello intracomunitaria, nonché altre forme di frode connesse con le detrazioni, ma allo stesso tempo la Commissione teme che possa incidere negativamente sulle entrate degli Stati membri a causa di nuove forme di frode.³¹⁵ In aggiunta vi sono anche gli effetti negativi che una tale modifica fondamentale del sistema IVA a seguito dell'introduzione, su base facoltativa, della procedura di inversione contabile possa avere sulla coerenza e sull'armonizzazione del sistema IVA dell'UE e sulle sue possibilità di sviluppo futuro.³¹⁶

In conclusione, dagli studi della Commissione emerge un quadro piuttosto chiaro: *«secondo la Commissione, il sistema di inversione contabile generale dovrebbe essere introdotto su base obbligatoria in tutta l'UE o abbandonato»*.³¹⁷

La risposta a tali ambiziose proposte è stata implicitamente fornita dall'insuccesso politico al successivo Consiglio ECOFIN: non è stato possibile raggiungere un accordo su conclusioni in merito alle questioni sollevate in detta comunicazione. Data la mancanza di un accordo politico sulle misure la Commissione decise di concentrare i propri sforzi esclusivamente sulle misure *convenzionali* per rendere più efficaci i metodi tradizionali di lotta contro le frodi fiscali. Ancora una volta, come si è visto nella prima parte di tale lavoro dedicata alla mancanza di armonizzazione, l'impossibilità di adottare strategie politiche e fiscali comuni in ambito IVA è di grande ostacolo all'ottenimento di un sistema impositivo efficace ed efficiente.

³¹⁵ Commissione europea, *Comunicazione della commissione al consiglio e al parlamento europeo sulle misure di modifica del sistema iva per combattere la frode*, SEC(2008) 249, pag.7.

³¹⁶ Commissione europea, *Comunicazione della commissione al consiglio e al parlamento europeo sulle misure di modifica del sistema iva per combattere la frode*, SEC(2008) 249, pag.9. Si finirebbe in questo modo per avere due sistemi IVA fondamentalmente diversi di cui dovrebbe tener conto in sede di elaborazione e di esame della normativa; sarebbe quindi estremamente difficile (se non impossibile) sviluppare ulteriormente un tale duplice sistema per adeguarlo all'evoluzione del mercato interno. Si finirebbe per creare un sistema squilibrato in grado di comprometterebbe seriamente la futura armonizzazione dell'IVA.

³¹⁷ Commissione europea, *Comunicazione della commissione al consiglio e al parlamento europeo sulle misure di modifica del sistema iva per combattere la frode*, SEC(2008) 249, pag. 9.

Un timido passo in avanti è arrivato nella proposta di Direttiva del Consiglio del Settembre 2009³¹⁸ che intendeva modificare la VI Direttiva IVA introducendo l'applicazione temporanea del meccanismo dell'inversione contabile per contrastare le frodi che si riscontrano nell'ambito degli scambi dei certificati di emissioni e nelle operazioni concernenti determinati beni a rischio di frodi; il campo di applicazione della presente direttiva contempla una categoria di prodotti comprendente i telefoni cellulari e i dispositivi a circuito integrato, i profumi, metalli preziosi e, per quanto riguarda i servizi, le autorizzazione ad emettere quote di emissioni di gas a effetto serra.³¹⁹ Benché fossero intenti lodevoli, la Direttiva 2010/23/UE del Consiglio va a modificare la Direttiva 2006/112/CE solo per quanto concerne l'applicazione facoltativa e temporanea del meccanismo dell'inversione contabile alle quote di emissioni dei gas a effetto serra.³²⁰

Nel 2010 la pressione sul trovare una soluzione all'annosa questione della minaccia costante al mercato da parte delle frodi IVA diventa persistente ed in risposta viene, da un lato, elaborato il programma EUROFISC e, dall'altro, la questione trova il dovuto spazio anche all'interno del Libro Verde sul futuro dell'IVA.

³¹⁸ Commissione europea, Proposta di Direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 2006/112/CE per quanto concerne l'applicazione facoltativa e temporanea del meccanismo dell'inversione contabile alla cessione di determinati beni e alla prestazione di determinati servizi a rischio di frodi, COM(2009) 511 definitivo, reperibile su http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com_%282009%290511_/com_com%282009%290511_it.pdf.

³¹⁹ Commissione europea, *Proposta di Direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 2006/112/CE per quanto concerne l'applicazione facoltativa e temporanea del meccanismo dell'inversione contabile alla cessione di determinati beni e alla prestazione di determinati servizi a rischio di frodi*, COM(2009) 511 definitivo, pag.3 ed allegato.

³²⁰ Direttiva 2010/23/UE del Consiglio, del 16 marzo 2010, recante modifica della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto per quanto concerne l'applicazione facoltativa e temporanea del meccanismo dell'inversione contabile alla prestazione di determinati servizi a rischio di frodi, in Gazz.Uff. L 72 del 20.3.2010.

EUROFISC³²¹ è in buona sostanza uno strumento attraverso il quale i vari Stati membri si impegnano a rafforzare la cooperazione amministrativa tra di essi al fine di combattere le frodi IVA, con tale programma vengono designati lo scambio rapido di informazioni precise in caso di timore di attività fraudolente e la stretta collaborazione delle Amministrazioni dei vari Paesi, quali metodi di primaria importanza: *«la lotta contro l'evasione dell'IVA esige una stretta cooperazione tra le autorità competenti che, in ciascuno degli Stati membri, sono incaricate dell'applicazione delle disposizioni in materia»*.³²²

L'intento era duplice: in primo luogo, quello di diffondere la conoscenza dei modelli di frode individuati e delle buone pratiche da seguire; in secondo, veniva prevista la trasmissione dei dati relativi a fornitori e clienti, mettendoli a disposizione delle autorità interessate.³²³ In questo modo vengono altresì responsabilizzati gli Stati nell'adottare proceduti di controllo efficaci ed a scambiarne i risultati; le autorità competenti degli Stati membri sono infatti tenute a prestarsi mutua assistenza e a collaborare con la Commissione al fine di assicurare la corretta applicazione dell'IVA alla fornitura di beni e servizi.³²⁴

Mentre con il Libro Verde sul futuro dell'IVA, in cui si delinea il possibile futuro dell'imposta, viene avviato un ampio processo di consultazione anche sulle

³²¹ Programma istituito dal Regolamento n. 904/2010 del Consiglio del 7 ottobre 2010 relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto, reperibile all'indirizzo

http://www.ilsole24ore.com/pdf2010/SoleOnLine5/_Oggetti_Correlati/Documenti/Norme%20e%20Tributi/2010/10/Regolamento-Ue-904-2010.pdf?uuid=86cf0450-d693-11df-ba4a-220c8e27cf72.

³²² Programma istituito dal Regolamento n. 904/2010 del Consiglio del 7 ottobre 2010 relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto, quarto considerando.

³²³ TAXUD, *Taxation: Anti-fraud network EUROFISC starts operational work*, 7/02/2011, reperibile in http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/2011-02-07_eurofisc_pressrelease_en.pdf.

³²⁴ Programma istituito dal Regolamento n. 904/2010 del Consiglio del 7 ottobre 2010 relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto, quinto considerando.

alternative tecniche applicative di sistema che fino a quel momento vennero studiate per combattere la frode.³²⁵ Dal Libro Verde emerge chiaramente che l'ammodernamento del sistema IVA deve aspirare a dotare il mercato unico di un sistema di regola impositive in grado di contrastare all'origine le frodi IVA e non limitarsi a dirimere gli effetti discorsivi delle operazioni in frode. Si sviluppa l'idea che tali operazioni non possono essere eliminate solo attraverso una cooperazione sempre più stretta tra gli Stati ma che risulta necessario dotarsi di un meccanismo di sistema in grado di ostacolare e disincentivare efficacemente, rendendole impossibili o per lo meno più difficoltose, le macchinose operazioni di evasione d'imposta.

Nel dicembre 2011 venne avviata una ristrutturazione del sistema IVA con l'obiettivo di dotare gli Stati membri di importanti strumenti per una migliore protezione contro le frodi, l'intenzione era quella di dotare gli Stati di un meccanismo di reazione rapida che consentisse di intervenire in maniera migliore in caso di sospetto di frode. Inoltre, la Commissione espresse la volontà di verificare se gli attuali meccanismi antifrode, tra cui EUROFISC, debbano essere rafforzati e vaglierà la possibilità di creare un gruppo di revisori transfrontaliero al fine di facilitare i controlli multilaterali.³²⁶ È la stessa Commissione europea nella Comunicazione 851 a sottolineare nuovamente la necessità di dotare l'Europa di un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente adattato al mercato unico.³²⁷ Gli impegni assunti dalla Commissione in tale circostanza sono molteplici:

1. presentare una proposta relativa a un meccanismo di reazione rapida nel 2012;
2. garantire e controllare la piena attuazione delle misure di lotta alla frode;

³²⁵ Commissione europea, Libro Verde sul futuro dell'IVA. Verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente, COM(2010) 695 definitivo, reperibile in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:IT:PDF>; G. LIBERATORE, *Il "sistema IVA" in chiave europea: prospettive e criticità*, in *L'IVA*, 1 del 2015, p. 26.

³²⁶ Commissione europea, *Il futuro sistema IVA sosterrà l'attività economica e la crescita*, comunicato stampa in http://europa.eu/rapid/press-release_IP-11-1508_it.htm.

³²⁷ Commissione europea, *Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio e al Comitato economico e sociale europeo sul futuro dell'IVA. Verso un sistema dell'iva più semplice, solido ed efficiente adattato al mercato unico*, reperibile all'indirizzo [http://notes9.senato.it/web/docuorc2004.nsf/6cc8889e3afb022fc12576ab0045bc47/a9c3db8ca4a5b242c1257964003f0cfe/\\$file/com2011_0851_it.pdf](http://notes9.senato.it/web/docuorc2004.nsf/6cc8889e3afb022fc12576ab0045bc47/a9c3db8ca4a5b242c1257964003f0cfe/$file/com2011_0851_it.pdf).

3. incoraggiare il Consiglio a progredire nell'adozione delle proposte ancora in discussione, come ad esempio la possibilità di ampliare sensibilmente l'accesso automatizzato alle informazioni;
4. esaminare la possibilità di costituire un gruppo transfrontaliero di revisori dell'UE al fine di facilitare e migliorare i controlli multilaterali;
5. rafforzare il monitoraggio dell'efficienza e dell'efficacia delle amministrazioni fiscali degli Stati membri ;
6. intensificare lo scambio delle migliori pratiche nella lotta alla frode nei settori ad alto rischio con l'aiuto degli Stati membri;
7. continuare a seguire l'attività di EUROFISC ed incoraggiare gli Stati membri a sviluppare ulteriormente questo strumento per cercare di individuare i nuovi meccanismi di frode o per impedirne l'espansione;
8. sostenere gli Stati membri nel loro impegno a migliorare il rispetto delle norme utilizzando il forum dell'UE sull'IVA;
9. esplorare le possibilità di rafforzare la cooperazione con i Paesi terzi al fine di scambiare informazioni nel settore della fiscalità indiretta chiedendo un mandato dell'UE per concludere accordi con essi;
10. avviare e facilitare iniziative a favore di una maggiore cooperazione tra le autorità fiscali e le autorità doganali.

Già qualche mese più tardi venne prima presentata l'idea di introdurre un meccanismo di reazione rapida contro le frodi in materia di IVA³²⁸ e successivamente venne esposto il piano d'azione per rafforzare la lotta alla frode fiscale e all'evasione fiscale³²⁹.

³²⁸ Commissione europea, *Proposta di Direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto per quanto riguarda un meccanismo di reazione rapida contro le frodi in materia di IVA*, COM(2012) 428 final, in http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com%282012%290428_/com_com%282012%290428_it.pdf.

³²⁹ Commissione europea, *Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio, piano d'azione per rafforzare la lotta alla frode fiscale e all'evasione fiscale*, COM(2012) 722 final, in

Venne ideato nel 2012 (poi trasposto nel Regolamento n. 1286/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio dell'11 dicembre 2013) il programma FISCALIS 2020³³⁰, rivolto alle Amministrazioni nazionali, con l'obiettivo specifico di sostenere la lotta contro la frode fiscale, l'evasione fiscale e la pianificazione fiscale aggressiva nonché l'attuazione della legislazione dell'Unione nel settore della fiscalità assicurando lo scambio di informazioni e sostenendo la cooperazione amministrativa.

Gli ultimi interventi in materia sono del 2013 con la Direttiva 2013/42/UE del 22 luglio 2013 e con la 2013/43/UE³³¹ del 22 luglio 2013, le quali vanno a modificare parzialmente la VI Direttiva IVA.³³² La prima riguarda un meccanismo di reazione rapida contro le frodi in materia di Iva e la seconda interviene sull'applicazione facoltativa e temporanea del meccanismo dell'inversione contabile alla cessione di alcuni beni e alla prestazione di alcuni servizi a rischio di frodi. Entrambe le Direttive troveranno applicazione fino al 31 dicembre 2018, con possibilità di successivo rinnovo su proposta della Commissione UE e con l'approvazione unanime del Consiglio. La prima Direttiva in esame dà alla luce definitivamente il meccanismo di reazione rapida partendo dall'assunto che *«l'esperienza recente ha dimostrato che la procedura prevista all'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE non è in grado di offrire risposte sufficientemente rapide alle richieste di misure urgenti da parte degli Stati*

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_it.pdf.

³³⁰ Regolamento n. 1286/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio dell'11 dicembre 2013 che istituisce un programma di azione inteso a migliorare il funzionamento dei sistemi di imposizione nell'Unione europea per il periodo 2014-2020 (Fiscalis 2020) e che abroga la decisione n. 1482/2007/CE, reperibile in <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/HTML/?uri=CELEX:32013R1286&from=IT>.

³³¹ Direttiva 2013/43/UE del Consiglio del 22 luglio 2013 che modifica la direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto con riguardo all'applicazione facoltativa e temporanea del meccanismo dell'inversione contabile alla cessione di determinati beni e alla prestazione di determinati servizi a rischio di frodi, in Gazz.Uff. 26.7.2013 L 201/4.

³³² G. LIBERATORE, *Il "sistema IVA" in chiave europea: prospettive e criticità*, in L'IVA, 1 del 2015, p. 26.

membris.³³³ Il Quick Reaction Mechanism (QRM) consiste nella facoltà di applicare l'inversione contabile per un breve periodo su determinate cessioni di beni e prestazioni di servizi in deroga all'articolo 193, a seguito di notifica appropriata da parte dello Stato membro interessato; in questo senso viene introdotto l'articolo 199 ter nella VI Direttiva. La Direttiva 43 introduce, invece, una modifica all'articolo 199 bis della VI direttiva offrendo a tutti gli Stati membri la possibilità di applicare il meccanismo dell'inversione contabile anche alle operazioni aventi ad oggetto cessioni di gas e di energia elettrica, i servizi di telecomunicazione, le console di gioco, tablet PC e laptop, i cereali, le colture industriali ed i metalli grezzi e semilavorati, fra cui metalli preziosi. Si estende, in buona sostanza, il meccanismo del reverse charge anche ad altre operazioni considerate ad alto rischio di frode, esigenza che la Commissione aveva già avuto modo di sottolineare nel 2009.

Dal quadro di interventi appena descritto si può agevolmente desumere che da tempo gli organismi comunitari cercano di trovare un'adeguata soluzione per affrontare la minaccia in espansione delle frodi IVA. Da un lato, l'interesse a combattere tale fenomeno si fonda sul fatto che esso si trova in estremo contrasto con gli interessi finanziari della Comunità europea delineati dall'articolo 280 del Trattato; viene stimato infatti che nel settore dell'IVA transfrontaliera l'evasione può superare i 200 miliardi di euro l'anno.³³⁴ Secondo una ricerca condotta dall'Europol le frodi IVA, di conseguenza, pesano per circa 60 miliardi di euro all'anno sulle casse degli Stati membri, risulta ovvio a questo punto che tale fenomeno è in grado di alterare l'equilibrio finanziario della Comunità togliendo importanti risorse al

³³³ Direttiva 2013/42/UE del Consiglio del 22 luglio 2013 che modifica la direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, per quanto riguarda un meccanismo di reazione rapida contro le frodi in materia di IVA, in Gazz.Uff. 26.7.2013 L 201/1, quarto considerando.

³³⁴ A. MEREU, *La repressione penale delle frodi IVA. Indagine ricostruttiva e prospettive di riforma*, Padova, 2011, pag. XVIII; U. DI NUZZO e F. RUIS, *Prevenzione e repressione delle frodi all'Iva: profili di criticità e prospettive operative*, in *Il Fisco* n. 19 del 2006, pag. 2888; F. RAPISARDA, *I nuovi strumenti normativi approntati dall'UE contro le frodi sull'Iva intracomunitaria*, in *Il Fisco*, 2009, pag. 5956.

finanziamento dei vari interventi a favore delle politiche comunitarie.³³⁵ Dall'altro, tale interesse è insito nel fatto che l'operatore, ottenendo un illegittimo risparmio d'imposta, è in grado di essere più concorrenziale sul mercato applicando prezzi inferiori rispetto a quelli applicati sui beni sottoposti ad imposizione dagli operatori concorrenti.³³⁶ In sintesi, *«alcuni Stati membri hanno stimato l'ammontare di tali perdite fino ad un 10% del proprio gettito netto di IVA. Per tale motivo la frode IVA è divenuta fonte di reale preoccupazione in molti Stati membri. Oltre alla perdita di entrate fiscali, questa frode mette in pericolo il commercio legale in alcuni settori economici e distorce la concorrenza a favore degli operatori disonesti»*.³³⁷

³³⁵ A. MEREU, *La repressione penale delle frodi IVA. Indagine ricostruttiva e prospettive di riforma*, Padova, 2011, pag. XXII; G. LIBERATORE, *Il "sistema IVA" in chiave europea: prospettive e criticità*, in *L'IVA*, 1 del 2015, p. 26; F. RAPISARDA, *I nuovi strumenti normativi approntati dall'UE contro le frodi sull'Iva intracomunitaria*, in *Il Fisco*, 2009, pag. 5956: *«L'ambito d'incidenza delle frodi a carosello Iva è allargato a tutto il sistema di finanziamento del Bilancio dell'Unione europea, in quanto le frodi Iva incidono anche nel rapporto esistente tra le risorse proprie basate sul reddito nazionale lordo (RNL) e le altre risorse proprie del bilancio. Tale danno si manifesta nella necessità di richiedere agli Stati membri risorse proprie basate sul reddito nazionale lordo (RN) per pareggiare il saldo della spesa totale non coperta da altre risorse e incide anche nella fase redistributiva delle risorse dello stesso bilancio dell'UE a favore di tutti»*; U. DI NUZZO e F. RUIS, *Prevenzione e repressione delle frodi all'Iva: profili di criticità e prospettive operative*, in *Il Fisco* n. 19 del 2006, pag. 2888; F. TAGLIAFIERRO e L. TAGLIAFIERRO, *Le frodi Iva nell'Unione europea*, in *Il Fisco*, 2000, pag. 9447.

³³⁶ In tema di concorrenza l'articolo 101 TFUE: *«1. Sono incompatibili con il mercato interno e vietati tutti gli accordi tra imprese, tutte le decisioni di associazioni di imprese e tutte le pratiche concordate che possano pregiudicare il commercio tra Stati membri e che abbiano per oggetto o per effetto di impedire, restringere o falsare il gioco della concorrenza all'interno del mercato interno ed in particolare quelli consistenti nel:*

- a) fissare direttamente o indirettamente i prezzi d'acquisto o di vendita ovvero altre condizioni di transazione;
- b) limitare o controllare la produzione, gli sbocchi, lo sviluppo tecnico o gli investimenti;
- c) ripartire i mercati o le fonti di approvvigionamento;
- d) applicare, nei rapporti commerciali con gli altri contraenti, condizioni dissimili per prestazioni equivalenti, così da determinare per questi ultimi uno svantaggio nella concorrenza;
- e) subordinare la conclusione di contratti all'accettazione da parte degli altri contraenti di prestazioni supplementari, che, per loro natura o secondo gli usi commerciali, non abbiano alcun nesso con l'oggetto dei contratti stessi.

2. Gli accordi o decisioni, vietati in virtù del presente articolo, sono nulli di pieno diritto.

3. Tuttavia, le disposizioni del paragrafo 1 possono essere dichiarate inapplicabili:

- a qualsiasi accordo o categoria di accordi fra imprese,
 - a qualsiasi decisione o categoria di decisioni di associazioni di imprese, e
 - a qualsiasi pratica concordata o categoria di pratiche concordate,
- che contribuiscano a migliorare la produzione o la distribuzione dei prodotti o a promuovere il progresso tecnico o economico, pur riservando agli utilizzatori una congrua parte dell'utile che ne deriva, ed evitando di:

- a) imporre alle imprese interessate restrizioni che non siano indispensabili per raggiungere tali obiettivi;
- b) dare a tali imprese la possibilità di eliminare la concorrenza per una parte sostanziale dei prodotti di cui trattasi».

³³⁷ Commissione europea, Relazione della Commissione al Consiglio ed al Parlamento europeo sull'utilizzo degli accordi di cooperazione amministrativa nella lotta antifrode in materia di IVA, COM(2004) 260, pag. 6, reperibile in <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52004DC0260&>

2. La frode quale elemento intrinseco del sistema IVA

La lotta alle frodi IVA certamente muove dal presupposto che la cooperazione tra gli Stati sia la premessa necessaria per reprimere gli intenti di evasione, ciononostante è chiaro che per rendere effettiva la repressione a queste forme di criminalità non è sufficiente una piattaforma comune di cooperazione amministrativa.³³⁸ Proprio perché le operazioni in frode sono il frutto dell'applicazione di un sistema che si presta ad essere sottoposto costantemente a tali minacce, risulta necessario dotarsi di tecniche e strumenti che perseguano con maggiore efficacia l'obiettivo comune.³³⁹ «*Under the current EU VAT system, carousel fraud is a fact of life. Member states may improve their organization and cooperation; fraudsters will find new ways to outwit them.*»³⁴⁰

Si assiste ad una frode IVA in tutti i casi in cui il cedente non abbia versato l'imposta contemporaneamente detratta dal cessionario, ed il cedente sia un soggetto interposto, normalmente privo di consistenza patrimoniale, con l'obiettivo ultimo di

from=EN; D. RAPONI, *VAT fraud, a concern for Tax Administrations but also for Taxpayers*, 2014 CESI Conference, Brussels 9-10 October 2014, i risultati della frode IVA sono: «*Revenue reduction for governments, negative impact on honest business, additional reporting requirements, especially for EU transactions, unfair competition, increased risks (joint and several liability) and bad reputation for sectors involved in fraudulent schemes.*».

³³⁸ W.A.P. NIEUWENHUIZEN, *The solution for combating VAT carousel frauds*, in EC Tax Review, n. 5 del 2007, pag. 213; G.D. TOMA, *Cooperazione amministrativa internazionale e contrasto delle frodi comunitarie in ambito Iva*, in Il Fisco, 2008 pag. 4895: «*Tuttora, infatti, è palese una non sufficiente cooperazione tra i Paesi dell'Unione, nonostante la tendenziale, ancorché lenta, standardizzazione delle disposizioni di natura convenzionale atte allo scambio di informazioni per finalità fiscali. Affinché possa essere combattuto efficacemente, in particolare, il fenomeno fraudolento in ambito tributario, è necessario incrementare rispetto al passato la collaborazione cooperativa tra i vari Paesi attraverso la statuizione di principi comuni ed omogenei ed il loro successivo recepimento da parte dei diversi ordinamenti. È proprio dalla eccessiva diversità delle varie regole "domestiche", infatti, che la frode cerca e trova spiragli di manovra*»; M. GRIFFIOEN e L. VAN DER HEL, *New European Approach to Combat VAT Fraud?*, in Intertax, n. 5 del 2014, pag. 298.

³³⁹ A parere di W.A.P. NIEUWENHUIZEN, *The solution for combating VAT carousel frauds*, in EC Tax Review, n. 5 del 2007, pag. 213: «*Although the intention of the tax authorities is good, the cooperation does not function like it should be and can never function effectively to combat this kind of fraud for several reasons*»; M. GRIFFIOEN e L. VAN DER HEL, *New European Approach to Combat VAT Fraud?*, in Intertax, n. 5 del 2014, pag. 298.

³⁴⁰ Così R.A. WOLF, *VAT Carousel Fraud: A European Problem from a Dutch Perspective*, in Intertax, n. 1 del 2011, pag. 27.

consentire al sistema fraudolento di incamerare l'IVA detratta dal cessionario. La conseguenza è un illecito vantaggio diretto, nel caso di spartizione dell'imposta tra i vari operatori che intervengono nella filiera, ed indiretto nel momento in cui il successivo acquirente riesca ad offrire al mercato un prezzo di vendita particolarmente concorrenziale per effetto del mancato versamento dell'imposta.³⁴¹

In buona sostanza, le frodi sfruttano il principio della neutralità, cui sono funzionali l'obbligatorietà della rivalsa e il diritto alla detrazione: il vantaggio fraudolento deriva dalla rottura del nesso tra imposta a debito ed imposta a credito, la prima non viene volutamente versata mentre la seconda viene normalmente detratta.

Le frodi che gli operatori generalmente pongono in essere hanno ripercussioni simili: è possibile che vengano dichiarate delle cessioni intracomunitarie fittizie per poi vendere i beni esonerati sul mercato interno frodando l'IVA dovuta sui consumi finali; oppure mediante la mancata dichiarazione dell'imposta dovuta sugli acquisti intracomunitari. In quest'ultimo caso si otterrebbe una possibile frode Iva sui consumi finali sia qualora i beni vengano rivenduti da circuiti di commercializzazione occulti, sia mediante indebite detrazioni dell'imposta a monte qualora l'acquirente richieda il rimborso dell'imposta in merito ad acquisti per i quali non ha versato l'imposta.³⁴²

In definitiva, le frodi trovano terreno fertile nel *regime transitorio* dell'IVA in cui le cessioni intracomunitarie si compiono in un'esenzione per il cedente, che acquista il diritto di detrazione o rimborso dell'imposta. pagata a monte, e nella tassazione nello Stato di destinazione.³⁴³

³⁴¹ A. GIOVANARDI, *Il contrasto alle frodi Iva tra interesse fiscale e principio di neutralità*, A. MEREU, *La repressione penale delle frodi IVA. Indagine ricostruttiva e prospettive di riforma*, Padova, 2011, pag. 106.

³⁴² A. IORIO, *Sarà possibile un regime senza frodi?*, in *Il fisco*, n. 2 de 1999, pag. 535; R.A. WOLF, *VAT Carousel Fraud: A European Problem from a Dutch Perspective*, in *Intertax*, n. 1 del 2011, pag. 27.

³⁴³ E. MARELLO, *Frodi Iva e buona fede del soggetto passivo*, in *Giurisprudenza italiana*, 2011, pag. 1214; F. RAPISARDA, *I nuovi strumenti normativi approntati dall'UE contro le frodi sull'Iva intracomunitaria*, in *Il Fisco*, 2009, pag. 5956.

Nei successivi paragrafi verranno evidenziate le principali criticità del sistema IVA che sono in grado di agevolare il compimento di operazioni che consentono il risparmio illecito dell'imposta. Si tratta in effetti di un problema, quello delle frodi IVA, da sempre oggetto di studi sia in dottrina che a livello comunitario: è stata certamente sottolineata la pericolosità di tale fenomeno ma il mercato è ben lontano dall'aver espulso completamente questo genere di operazioni, si tratta di una minaccia ancora decisamente attuale. Sintetizzando, «*carousel frauds have to be challenged. Carousel fraud is a major subject on the agenda of the European Union. The present plans to combat this fraud, presently discussed in Europe, contain serious disadvantages. I fear that Europe will make a wrong decision and irreparably harm our unique VAT system. Another solution, which combats VAT carousel fraud and preserves our unique VAT system is possible*».³⁴⁴ Per cui, al fine di completare e rendere concreta la riflessione verranno quindi espresse nel capitolo III del presente lavoro le metodologie e le tecniche migliori per sanare i punti critici in questione.

2.1 Punti di debolezza del principio di tassazione nel Paese di destinazione

La realizzazione del mercato unico, come già ribadito più volte, passa attraverso il conseguimento dell'obiettivo generale dell'assimilare il trattamento delle operazioni compravendita transfrontaliera con quello previsto per le operazioni effettuate all'interno dei vari Stati membri.³⁴⁵ Tale obiettivo di base può essere raggiunto, più o meno efficientemente ed efficacemente, seguendo due diverse regole: il principio di

³⁴⁴ W.A.P. NIEUWENHUIZEN, *The solution for combating VAT carousel frauds*, in EC Tax Review, n. 5 del 2007, pag. 213.

³⁴⁵ F. VANISTENDAEL, *A Proposal for a Definitive VAT System Taxation in the Country of Origin at the Rate of the Country of Destination, Without Clearing*, in EC Tax Review, n.1 del 1195, pag. 45; G. L. CECCHINI, *L'IVA nell'ordinamento comunitario*, Padova, 1993, pag. 10; F. TAGLIAFIERRO e L. TAGLIAFIERRO, *Le frodi Iva nell'Unione europea*, in Il Fisco, 2000, pag. 9447; D.B. QUIGLEY, *Enterprise in the Single Market. The Definitive VAT Regime*, in EC Tax Review, n. 1 del 1195, pag. 6.

tassazione nel Paese di destinazione, o la tassazione nel Paese d'origine.³⁴⁶ Il primo prevede che l'IVA applicata sulla vendita viene riscossa nel Paese d'importazione secondo le aliquote in vigore; l'acquirente in sostanza deve ottenere i beni e servizi con IVA e se non è un consumatore finale potrà portare in detrazione l'imposta stessa. Nella seconda configurazione delle compravendite intracomunitarie, corrispondete al sistema proposto della Commissione, la competenza in materia di fiscalità indiretta spetterebbe solo al Paese produttore, in modo tale che i prodotti e servizi potessero essere già comprensivi di IVA nel momento della spedizione. L'IVA applicata dal venditore assoggettato ad imposta nello Stato di esportazione è portata in detrazione dal compratore soggetto d'imposta nello Stato membro di importazione.³⁴⁷ Ovviamente diviene cruciale la definizione di un sistema di compensazione in grado di assicurare che l'imposta riscossa nello Stato esportatore, e detratta in quella dell'importatore, venisse completamente rimborsata a quest'ultimo.

Mettendo i due sistemi in comparazione emerge chiaramente che nella prima ipotesi si rendono espliciti i caratteri stessi dell'imposta, in quanto essa viene effettivamente riscossa sul territorio in cui avviene il consumo; la seconda ipotesi è invece in grado di avvicinare il sistema tradizionale dell'imposizione indiretta alla struttura tipica delle imposte dirette.³⁴⁸

Ad oggi il regime applicativo dell'imposta, chiamato oramai impropriamente regime transitorio, esso è stato concepito in modo tale che le forniture di beni all'interno della Comunità tra soggetti d'imposta siano esenti nello Stato membro

³⁴⁶ D.B. QUIGLEY, *Enterprise in the Single Market. The Definitive VAT Regime*, in EC Tax Review, n. 1 del 1195, pag. 6; A. IORIO, *Sarà possibile un regime senza frodi?*, in Il fisco, n. 2 de 1999, pag. 535; F. VANISTENDAEL, *A Proposal for a Definitive VAT System Taxation in the Country of Origin at the Rate of the Country of Destination, Without Clearing*, in EC Tax Review, n.1 del 1195, pag. 45.

³⁴⁷ G. L. CECCHINI, *L'IVA nell'ordinamento comunitario*, Padova, 1993, pag. 39.

³⁴⁸ G. L. CECCHINI, *L'IVA nell'ordinamento comunitario*, Padova, 1993, pag. 39.

d'origine dei beni e siano invece soggette alla tassazione nello Stato membro di destinazione.³⁴⁹

Con il regime che la Commissione considerava essere definitivo il cedente avrebbe dovuto fatturare non applicando l'aliquota dettata dalla normativa nazionale del luogo in cui risiede, ma bensì quella del Paese dell'acquirente, dunque l'aliquota in vigore nel Paese dell'importazione. Un simile meccanismo, per funzionare in modo corretto, richiede che la disciplina sull'imponibile sia identica in entrambi gli Stati coinvolti nell'operazione, così come lo dovranno essere le modalità di liquidazione e riscossione dell'imposta;³⁵⁰ infine anche la cooperazione e la collaborazione tra le Amministrazioni nazionali dovrebbe essere efficace ed intensa. In tale ottica il cedente dovrebbe, quindi, presentare una dichiarazione riepilogativa contenente le operazioni di esportazione e la relativa imposta applicata; in questo modo il Paese di esportazione sarebbe in grado di trasferire ad un secondo Stato membro il gettito corrispondente all'IVA applicata corrispondente alle operazioni di importazione effettuate.³⁵¹

³⁴⁹ Commissione europea, Comunicazione della Commissione 16 aprile 2004, Relazione della Commissione al Consiglio ed al Parlamento europeo sull'utilizzo degli accordi di cooperazione amministrativa nella lotta antifrode in materia di Iva, COM(2004)260; F. VANISTENDAEL, *A Proposal for a Definitive VAT System Taxation in the Country of Origin at the Rate of the Country of Destination, Without Clearing*, in *EC Tax Review*, n.1 del 1195, pag. 47: «*Basically, when tax is collected in one Member State (country of origin) and should then be transferred to another Member State (country of destination), a mechanism should be established to effectuate each transfer. This is the origin of the so called 'clearing system'. According to this system not the full amount of all taxes due on intra-Community supplies in the country of origin should be transferred to the Member State of destination. Since business transactions go both ways each Member State at the same time would have tax claims and tax debts vis-a-vis each other Member State. Therefore it would only be necessary to clear the balance of the transactions between Member States by the end of the taxable period, hence the clearing system*»; R.A. WOLF, *VAT Carousel Fraud: A European Problem from a Dutch Perspective*, in *Intertax*, n. 1 del 2011, pag. 28.

³⁵⁰ A. IORIO, *Sanà possibile un regime senza frodi?*, in *Il fisco*, n. 2 de 1999, pag. 535.

³⁵¹ F. VANISTENDAEL, *A Proposal for a Definitive VAT System Taxation in the Country of Origin at the Rate of the Country of Destination, Without Clearing*, in *EC Tax Review*, n.1 del 1195, pag. 46; G. L. CECCHINI, *L'IVA nell'ordinamento comunitario*, Padova, 1993, pag. 44. Questo sistema pone però due grandi interrogativi: ci si deve porre il problema del fatto di essere effettivamente praticabile per i venditori, ed inoltre, in caso di contenzioso a quale dei due Stati spetta la "proprietà" delle somme?

Data l'estrema complicatezza del sistema da creare e la difficoltà degli Stati membri di uniformarsi completamente la disciplina in vigore è rimasta, e si presume diventi definitiva, quella del regime transitorio dell'applicazione dell'imposta nel Paese di destinazione.³⁵² La Commissione non ritiene più possibile l'applicazione del principio di origine, «*ha concluso che la questione annosa del passaggio a un sistema IVA basato sull'imposizione nel Paese di origine non è più rilevante. L'IVA continuerà ad essere riscossa nel Paese di destinazione (ossia il Paese in cui ha sede l'acquirente) e la Commissione si impegnerà a creare un sistema IVA moderno basato su questo principio*».³⁵³

In pratica, l'operazione di cessione intracomunitaria viene sdoppiata nelle due transazioni che la contraddistinguono, facendo sì che la cessione venga detassata nello Stato membro di partenza (art. 28-*quater*, parte A, paragrafo 1, lettera *a*), per poi venire incisa nello Stato membro di destinazione (art. 28-*bis*, paragrafo 1, lettera *a*).

Al fine di ottenere solo tassazione nel Paese di destinazione ed evitare l'insinuarsi di frodi IVA si utilizza il meccanismo del *reverse charge*, cioè dell'inversione contabile: l'operatore che effettua un acquisto intracomunitario dovrà integrare la fattura ricevuta dal suo fornitore comunitario controparte indicando l'ammontare dell'imposta applicabile, ed annotare tale documento sia nel registro degli acquisti che in quello delle fatture emesse, assolvendo in questo modo all'imposta a debito in luogo del cedente e conservando il diritto alla detrazione per garantire il principio di neutralità del tributo.³⁵⁴ In questa maniera, infatti, l'IVA a debito e l'IVA a credito

³⁵² Per una analisi completa delle difficoltà di applicazione del regime definitivo si veda F. VANISTENDAEL, *A Proposal for a Definitive VAT System Taxation in the Country of Origin at the Rate of the Country of Destination, Without Clearing*, in EC Tax Review, n.1 del 1195, pag. 47, il quale sottolinea che la mancanza di armonizzazione porta alla crisi stessa del sistema.

³⁵³ Commissione europea, comunicato stampa IP/11/1508, 6 dicembre 2011.

³⁵⁴ L. SABBI, *Diritto di detrazione e violazioni formali nel regime di inversione contabile dell'Iva*, in Rass. Tributaria, n. 2 del 2014, pag. 295; U. DI NUZZO e F. RUIS, *Prevenzione e repressione delle frodi all'Iva: profili di criticità e prospettive operative*, in Il Fisco n. 19 del 2006, pag. 2888: «*In tal modo, le società missing trader, interposte al fine di realizzare il mancato versamento dell'Iva, non avrebbero più motivo di operare: viene meno la possibilità dell'esercizio indebito della detrazione Iva e dell'omissione dei versamenti del tributo indiretto*».

che scaturiscono dall'operazione di cessione intracomunitaria si annullano reciprocamente rendendo, quindi, neutrale l'acquisto per il cessionario.

Nell'ottica invece del cedente, il regime transitorio dell'Iva, essendo fondato sulla detassazione dei beni nel Paese di partenza, consente la movimentazione delle merci all'interno dell'UE senza il pagamento dell'imposta nell'attesa di essere posta a tassazione nel luogo di destinazione; in tale circostanza il sistema si presta all'effettuazione di operazioni fraudolente finalizzate ad evadere l'imposta nel Paese di effettivo consumo.³⁵⁵

Tale particolare meccanismo, affiancato dalla debolezza degli Stati membri nell'attuare efficaci strumenti di controllo, ha generato nel tempo numerosi fenomeni evasivi;³⁵⁶ la Commissione europea già nel suo primo rapporto sul funzionamento dell'IVA negli scambi intracomunitari aveva evidenziato come il meccanismo di tassazione a destinazione fosse alquanto vulnerabile e soggetto a comportamenti fraudolenti da parte degli operatori comunitari.³⁵⁷ «I meccanismi di

³⁵⁵ M. PEIROLO, *Le "frodi carosello" in ambito intracomunitario e le recenti misure di contrasto allo studio della Commissione UE*, in *Il Fisco*, n. 32 del 2006, pag. 5005; W.A.P. NIEUWENHUIZEN, *The solution for combating VAT carousel frauds*, in *EC Tax Review*, n. 5 del 2007, pag. 213: «In fact the fraud is quite simple: the taxable person/swindler does not pay the VAT due on domestic supplies. This person simply does not report in his VAT return the VAT he is due to pay and therefore does not pay it. The fraud is made possible since he is able to buy goods without VATs»; D. DE GIROLAMO, *L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in tema di responsabilità del cessionario nelle frodi Iva*, in *Il Fisco*, n. 31 del 2007, pag. 4571.

³⁵⁶ M. QUERQUI M., P. TUCCI, *Le novità introdotte dalla Finanziaria 2005 nel comparto IVA: in particolare le disposizioni antielusivo di contrasto alle "frodi carosello"*, in *Fisco*, 2005, n. 14, p. 2106; S. CAPOLUPO, *La responsabilità del cessionario nelle frodi IVA - orientamento della giurisprudenza*, in *Fisco*, 2009, n. 37, p. 6124 «inoltre, comunemente, si concorda nel ritenere che un ulteriore elemento di agevolazione derivi dalla mancata previsione di un esplicito obbligo - al pari di quanto avviene, ad esempio, per le cessioni all'esportazione - per il cedente di dimostrare l'avvenuto trasferimento materiale del bene presso il cessionario stabilito in altro Paese membro»; ³⁵⁶ G.D. TOMA, *Cooperazione amministrativa internazionale e contrasto delle frodi comunitarie in ambito Iva*, in *Il Fisco*, 2008 pag. 4895; W.A.P. NIEUWENHUIZEN, *The solution for combating VAT carousel frauds*, in *EC Tax Review*, n. 5 del 2007, pag. 213; D. DE GIROLAMO, *L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in tema di responsabilità del cessionario nelle frodi Iva*, in *Il Fisco*, n. 31 del 2007, pag. 4571; R.A. WOLF, *VAT Carousel Fraud: A European Problem from a Dutch Perspective*, in *Intertax*, n. 1 del 2011, pag. 28: «Goods circulated VAT-free between EU countries. The Benelux carousel fraud model could now be used throughout the EU; the missing trader could purchase its goods VAT-free in any other EU country. This regime paved the way for an explosion of a variety of carousel fraud often referred to as: missing trader intra-community fraud (MTIC). Carousels were set up with goods imported 'VAT-free' from other EU countries».

³⁵⁷ COM (1994) 515.

frode ai danni dell'IVA individuati hanno messo in luce che l'esenzione dall'IVA all'importazione quando l'importazione è seguita da una fornitura o da un trasferimento intracomunitario può essere oggetto di abusi e costituisce uno dei punti deboli delle norme attuali»³⁵⁸.

La frode più diffusa nell'ambito degli acquisti intracomunitari prende il nome di *frode carosello*,³⁵⁹ attraverso la quale più operatori economici collegati tra loro e residenti in diversi Paesi comunitari procedono all'emissione reiterata di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti con il fine di evadere l'IVA nel Paese di destinazione.³⁶⁰

Quanto appena descritto sul fenomeno delle frodi IVA consente agevolmente di capire in quale modo vengono lesi gli interessi economici dell'UE: da un lato, l'imposta è la risorsa propria dell'Unione e costituisce la principale fonte di introiti; dall'altro le distorsioni che vengono generate sono assolutamente capaci di pregiudicare l'equilibrio globale del sistema e del buon funzionamento del mercato unico. Infatti, le frodi IVA sono decisamente in grado di dar vita a fenomeni di

³⁵⁸ Così Commissione europea, *Comunicazione della commissione al consiglio, al parlamento europeo, al comitato economico e sociale europeo su una strategia coordinata per migliorare la lotta contro le frodi a danno dell'IVA nell'Unione europea*, COM(2008) 807 definitivo, pag.7; in dottrina H. KOGELS, *VAT Fraud with Emission Allowances Trading*, in EC Tax Review, n. 5 del 2010, pag. 186.

³⁵⁹ S. CAPOLUPO, *La responsabilità del cessionario nelle frodi IVA - orientamento della giurisprudenza*, in Fisco, 2009, n. 37, pag. 6124 s.; F. ANTONACCHIO, *Frodi carosello all'Iva con fatture soggettivamente inesistenti: profili sanzionatori relativi ai fornitori comunitari*, in Il Fisco n. 18 del 2005, pag. 2723; F. DAL SAVIO, *IVA: la responsabilità del cessionario per l'omesso versamento dell'imposta. Alcune riflessioni sull'applicazione dell'art. 60-bis del DPR 633/1972*, in Fisco, n. 46, 2005, pag. 7178; H. KOGELS, *VAT Fraud with Emission Allowances Trading*, in EC Tax Review, n. 5 del 2010, pag. 186; N. IANNACONE, *Rapporti con società cartiere e accertamento induttivo*, in Riv. Scuola Sup. Ec. e Fin., 2010, n. 2, «Il "carosello fiscale" potrebbe figurativamente essere rappresentato come un circuito commerciale tra imprese operanti all'interno dell'Unione Europea, con cui si innescano meccanismi evasivi, consistenti nell'interposizione fittizia di società fantasma nelle transazioni commerciali»; R. MAGNI e D. SOPRANZETTI, *Carosello iva e sequestro preventivo: truffa o frode fiscale?*, in Fisco, 2006, n. 33, pag. 5099 s.; P. MERCURIO P., *Iva: gli abusi attuati con la cosiddetta "frode carosello"*, in Fisco, 2007, n. 26, pag. 3836 s.; M. PEIROLO, *Le "frodi carosello" in ambito intracomunitario e le recenti misure di contrasto allo studio della Commissione Ue*, in Il Fisco, 2006, n. 32, pag. 5005; M. SIRRI e R. ZAVATTA, *"Frodi carosello" fra esigenze di repressione e principi del sistema comune IVA*, in Corr. trib., 2006, n. 8, pag. 569; G. D. TOMA, *La frode carosello nell'IVA. Parte prima. Risvolti penali*, in Dir. pr. trib., 2010, n. 3, pag. 715 s.

³⁶⁰ F. TAGLIAFIERRO e L. TAGLIAFIERRO, *Le frodi IVA nell'Unione Europea*, in Fisco, 2000, n. 29, pag. 9447; F. RAPISARDA, *I nuovi strumenti normativi approntati dall'UE contro le frodi sull'Iva intracomunitaria*, in Il Fisco, 2009, pag. 5956; H. KOGELS, *VAT Fraud with Emission Allowances Trading*, in EC Tax Review, n. 5 del 2010, pag. 186; S. CNOSSEN, *German and Austrian VAT Proposals to Combat Carousel Fraud*, EC Tax Review, n. 4 del 2009), pag. 102.

distorsione della concorrenza; secondo la Commissione europea *«fiscal fraud undermines the smooth functioning of the internal market in that it leads to distortions of competition between those that pay taxes and those who do not»*.³⁶¹

In aggiunta all'ovvio ripercuotersi negativamente sui bilanci pubblici, gli effetti negativi delle frodi ricadono anche sull'economia reale, sulla società in generale, nonché sul rapporto fiduciario tra cittadini ed Istituzioni, *«anche con riferimento alla percezione del valore aggiunto del processo di integrazione europea»*.³⁶²

2.1.1 La struttura tipica della frode carosello

Negli anni il mercato unico ha dovuto confrontarsi in particolare con una specifica operazione di frode, essa è più comunemente conosciuta come frode carosello. L'appellativo *carosello* è connesso alla prassi di rivendere i prodotti acquistati in ambito nazionale, in tutto o in parte al cedente comunitario, il quale li assoggetta ad una nuova cessione intracomunitaria, avviando così un nuovo ciclo di operazioni illecite.³⁶³

Tale tipologia di frode viene posta in essere sul piano delle transazioni commerciali comunitarie in quanto si fonda sull'abuso del meccanismo di tassazione delle cessioni intracomunitarie non nel Paese di origine ma solo in quello di destinazione.³⁶⁴ L'articolazione tipica prevede l'esistenza un fornitore comunitario

³⁶¹ Commissione europea, *Communication from the commission to the council, the european parliament and the European economic and social committee concerning the need to develop a co-ordinated strategy to improve the fight against fiscal fraud*, COM(2006) 254 final, pag.3.

³⁶² Guardia di finanza, Scuola di polizia tributaria, *Controllo della spesa pubblica frodi comunitarie: sistemi nazionali di monitoraggio e recupero*, Lido di Ostia, 2009, pag.1.

³⁶³ F. CERIONI, *La prova della frode fiscale relativa all'imposta sul valore aggiunto e della «mala fede» del contribuente nella giurisprudenza europea e nazionale*, Diritto e Pratica Tributaria, n.1 del 2014, pag. 145; U. DI NUZZO e F. RUIS, *Prevenzione e repressione delle frodi all'Iva: profili di criticità e prospettive operative*, in Il Fisco n. 19 del 2006, pag. 2888; R.A. WOLF, *VAT Carousel Fraud: A European Problem from a Dutch Perspective*, in Intertax, n. 1 del 2011, pag. 27.

³⁶⁴ È possibile rinvenire l'esauritiva definizione pratica di tali operazioni in frode nelle Conclusioni dell'Avvocato Generale Dàmaso Ruiz-Jarabo Coloner, presentate il 14 marzo 2006, per la decisione delle cause riunite C-439/04 e C-440/04; F. CERIONI, *La prova della frode fiscale relativa all'imposta sul valore aggiunto e della «mala fede» del contribuente nella giurisprudenza europea e nazionale*, Diritto e Pratica Tributaria, n.1 del 2014,

(chiamato o *conduit company* o per convenzione A), che opera una cessione intracomunitaria non imponibile (cfr. art. 138, Direttiva CE 28 novembre 2006, n. 112) verso una società acquirente residente in un secondo Stato membro (società B, cd. *missing trader* o *cartiera*) che non provvede mai a versare l'IVA al fornitore.³⁶⁵ A seguito di tale operazione i beni ceduti non lasciano materialmente il territorio italiano, sebbene a livello documentale ne risulti la cessione alla società B.

Successivamente la società effettua una cessione nazionale ad una terza società che funge da intermediario (C o *broker*) emettendo regolare fattura. Si ottiene in questo modo il risultato che il *missing trader* incassa l'IVA ottenuta in rivalsa da C, ma non la versa all'Erario e scompare dal mercato; il *broker* potrà così detrarre l'IVA assolta in via di rivalsa o chiederne il rimborso, nel caso in cui effettui una successiva cessione intracomunitaria.³⁶⁶

Può capitare anche che tra le due società nazionali ne viene inserita una terza che ricopre il ruolo di filtro (chiamata cuscinetto o *buffer*) allo scopo di ostacolare l'attività di controllo e di repressione delle frodi da parte dell'Amministrazione; essa adempie regolarmente agli obblighi IVA, rendendo così meno evidente la connessione tra il *missing trader* e l'effettivo acquirente dei beni C.³⁶⁷

pag. 145; A. MONDINI, *La nuova responsabilità solidale del cessionario Iva e la sua compatibilità con il diritto comunitario*, in *Rass. Tributaria*, n.3 del 2005, pag. 755.

³⁶⁵ A. MONDINI, *La nuova responsabilità solidale del cessionario Iva e la sua compatibilità con il diritto comunitario*, in *Rass. Tributaria*, n.3 del 2005, pag. 755; F. CERIONI, *La prova della frode fiscale relativa all'imposta sul valore aggiunto e della «mala fede» del contribuente nella giurisprudenza europea e nazionale*, *Diritto e Pratica Tributaria*, n.1 del 2014, pag. 145; M. PEIROLO, *Le «frodi carousel» in ambito intracomunitario e le recenti misure di contrasto allo studio della Commissione UE*, in *Il Fisco*, n. 32 del 2006, pag. 5005; R.A. WOLF, *VAT Carousel Fraud: A European Problem from a Dutch Perspective*, in *Intertax*, n. 1 del 2011, pag. 27.

³⁶⁶ A. MONDINI, *La nuova responsabilità solidale del cessionario Iva e la sua compatibilità con il diritto comunitario*, in *Rass. Tributaria*, n.3 del 2005, pag. 755.

³⁶⁷ Le varianti dello schema-base sono molteplici: in particolare, specie nelle catene chiuse, è frequente che l'acquirente comunitario effettui la successiva cessione ad un prezzo sottocosto, altamente concorrenziale e vantaggioso per il cessionario, e recuperi la conseguente perdita proprio omettendo di versare l'imposta dovuta. In tal modo il vantaggio economico derivante dall'inadempimento dell'obbligo di versamento viene di fatto ripartito, a spese dell'Erario, tra l'acquirente intracomunitario e il successivo cessionario (che potrebbe essere anche un mero soggetto interposto che non partecipa attivamente al disegno fraudolento, né consapevolmente vi aderisce o ne approfitta) M. LIENEMEYER, *The New VAT System and Fraud*, in *VAT*

Va sottolineato che tali frodi vengono commesse grazie soprattutto all'utilizzo di entità cartiere che, dotate di una inadeguata copertura finanziaria e prive di una adeguata struttura, cessano di esistere dopo il "carosello" delle operazioni. L'operazione nel suo complesso è conclusa in tempi rapidissimi e la cartiera scopre immediatamente: tali circostanze sono capaci di rendere nebulosa la *facies* fraudolenta.

In definitiva, per l'attuazione dello schema base della frode appena esaminato sono necessari almeno tre elementi: il coinvolgimento di tre società, due delle quali (primo e secondo cessionario) sono situate nel Paese membro in cui viene perpetrata la frode e la terza (il fornitore comunitario) identificata in un Paese membro diverso; l'esistenza di una società nazionale che svolge il ruolo tipico di "cartiera", cioè quello di emettere fatture per operazioni inesistenti, appropriandosi fraudolentemente dell'IVA spettante allo Stato di destinazione; l'emissione di fatture tra le società medesime capaci di provare formalmente le diverse cessioni.

Per precisione, le frodi carosello vengono principalmente operate in settori merceologici caratterizzati dall'alta velocità di commercializzazione e rapida obsolescenza tecnologica; di norma si insinuano quando vi è una diffusione capillare dei prodotti e margini di guadagno contenuti, in quanto attraverso una lieve diminuzione del prezzo di vendita, possibile grazie al mancato versamento dell'IVA da parte della società cartiera e alla successiva prima rivendita nazionale, si riesca ad ottenere un rilevante aumento del volume d'affari.³⁶⁸ In estrema sintesi è quindi una maniera per creare, oltre che un danno erariale per la mancanza di gettito IVA, anche una grave distorsione degli equilibri concorrenziali all'interno del mercato unico, in quanto gli operatori che compiono la frode IVA sono ovviamente a favore

Monitor, 1997, pag. 270; R.A. WOLF, *VAT Fraud: problems and a Dutch solution*, in *Ec Tax Journal*, 2003/2004, pag. 19; F. ANTONACCHIO, *Frodi carosello all'Iva con fatture soggettivamente inesistenti: profili sanzionatori relativi ai fornitori comunitari*, in *Il Fisco* n. 18 del 2005, pag. 2723.

³⁶⁸ F. CERIONI, *La prova della frode fiscale relativa all'imposta sul valore aggiunto e della «mala fede» del contribuente nella giurisprudenza europea e nazionale*, *Diritto e Pratica Tributaria*, n.1 del 2014, pag. 145.

in grado di cedere sottocosto i prodotti acquistati da cedenti senza l'addebito dell'imposta.³⁶⁹

3. Il ruolo della Corte di Giustizia nella lotta alla frode IVA

Da quanto precedentemente descritto emerge chiaramente che le frodi IVA rappresentano un vasto e pericoloso problema all'interno del mercato unico, e risulta chiaro altresì che la Commissione per decenni ha tentato di porvi soluzione, ottenendo però risultati solamente parziali. In un simile contesto non poteva che ricadere sulla Corte di Giustizia l'onere di dotare la Comunità di principi in grado di limitare le pratiche fraudolente; il giudice europeo è stato chiamato ad uno sforzo straordinario per evitare che i soggetti passivi eludessero le norme vigenti. Nel tempo la Corte ha adottato diverse decisioni aventi ad oggetto le più disparate fattispecie di frodi fiscali commesse in ambito IVA, sia che fossero realizzate mediante operazioni sia soggettivamente che oggettivamente inesistenti. Una volta affermata la responsabilità dell'operatore che ha partecipato attivamente alla frode, con la conseguente indetraibilità dell'IVA versata sui fittizi acquisti di beni e servizi, la giurisprudenza si è dedicata anche all'esame della posizione del soggetto passivo che, con un maggiore o minore grado di consapevolezza, abbia tratto vantaggio da una cessione della cui liceità avrebbe dovuto ragionevolmente dubitare.³⁷⁰

³⁶⁹ F. CERIONI, *La prova della frode fiscale relativa all'imposta sul valore aggiunto e della «mala fede» del contribuente nella giurisprudenza europea e nazionale*, Diritto e Pratica Tributaria, n.1 del 2014, pag. 145.

³⁷⁰ F. CERIONI, *La prova della frode fiscale relativa all'imposta sul valore aggiunto e della «mala fede» del contribuente nella giurisprudenza europea e nazionale*, Diritto e Pratica Tributaria, n.1 del 2014, pag.145; M. PEIROLLO, *Le "frodi carosello" in ambito intracomunitario e le recenti misure di contrasto allo studio della Commissione UE*, in *Il Fisco*, n. 32 del 2006, pag. 5005; D. DE GIROLAMO, *L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in tema di responsabilità del cessionario nelle frodi Iva*, in *Il Fisco*, n. 31 del 2007, pag. 4571: «La Corte di Giustizia ha modificato la propria tradizionale definizione del cosiddetto principio di neutralità dell'imposta e ha introdotto una nuova forma di responsabilità "colposa" del cessionario, adeguandosi così alle sempre più improcrastinabili esigenze di difesa contro il dilagante fenomeno delle frodi».

La Corte di Giustizia ha quindi contribuito in maniera determinante a definire i contorni rilevanti delle frodi, arrivando anche a dare risalto all'elemento psicologico della conoscenza o conoscibilità della frode.³⁷¹

Ciononostante, la giurisprudenza comunitaria non può sostituirsi all'intervento legislativo in quanto, pur riuscendo a limitare certi fenomeni di frode, non sarà mai in grado di eliminare tali fattispecie attraverso l'attuazione di principi generali dato che le frodi rappresentano una problematica intrinseca del sistema e come tale sanabile solo attraverso una modifica radicale della struttura stessa dell'imposta.

3.1 La stretta connessione tra limite alla detrazione e la valutazione della buona fede

La Corte, almeno inizialmente, aveva ritenuto irrilevante ai fini IVA l'intento delle parti nel mettere in atto l'operazione; nella sentenza Halifax viene reso esplicito che *«le nozioni di cessione di beni e di prestazione di servizi ... hanno tutte un carattere obiettivo e si applicano indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni di cui trattasi»*³⁷² e che *«procedere ad indagini per accertare la volontà del soggetto passivo sarebbe contrario agli scopi del sistema comune I.v.a. di garantire la certezza del diritto e di agevolare le operazioni inerenti all'applicazione dell'imposta»*.³⁷³ In questo modo la detrazione e la rivalsa, essendo parte integrante della struttura dell'imposta, erano indissolubilmente legati al verificarsi degli elementi oggettivi. Infatti, secondo l'insegnamento consolidato dei giudici comunitari il diritto di detrazione costituisce un cardine fondamentale del sistema comune dell'iva attuato dalla normativa dell'Unione europea che, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazione, dovendosi esercitare

³⁷¹ MARELLO, *Oggettività dell'operazione I.v.a. e buona fede del soggetto passivo: note su un recente orientamento della Corte di Giustizia*, in *Riv. dir. fin.*, 2008, II, 26 ss.; F. CERIONI, *La prova della frode fiscale relativa all'imposta sul valore aggiunto e della «mala fede» del contribuente nella giurisprudenza europea e nazionale*, *Diritto e Pratica Tributaria*, n.1 del 2014, pag. 145.

³⁷² CGUE, sentenza del 21 febbraio 2006, C-255/02, *Halifax*, punto 56, www.curia.europa.eu.

³⁷³ CGUE, sentenza del 21 febbraio 2006, C-255/02, *Halifax*, punto 57, www.curia.europa.eu.

immediatamente per la totalità dell'imposta che ha gravato sulle operazioni effettuate a monte. Come già esaminato precedentemente nel presente lavoro, il diritto alla detrazione è volto ad esonerare l'imprenditore dall'iva dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche, garantendo in tal modo la neutralità dell'imposizione fiscale perciò in linea di principio esso non può essere oggetto di limitazioni.³⁷⁴

Nello studio dell'orientamento della giurisprudenza della Corte di Giustizia sui limiti dell'esercizio del diritto di detrazione occorre però focalizzare l'attenzione su alcune decisioni del 2006. Con le sentenze *Optigen*³⁷⁵, *Axel Kittel*³⁷⁶ e *Federation of Technological Industries*³⁷⁷ la giurisprudenza compie un deciso ripensamento: il diritto di detrazione del soggetto passivo non viene più esclusivamente ricollegato al verificarsi degli elementi oggettivi, ma anche alla assenza di conoscenza o conoscibilità dell'esistenza di una frode a monte o a valle della operazione posta in essere.³⁷⁸ In tal senso il

³⁷⁴ Si rimanda alle sentenze Corte di giustizia del 21 settembre 1988, causa C-50/87, *Commissione c. Francia*, punti 16-17; CGUE, sentenza del 6 luglio 1995, causa C-62/93, *BP Soupergaz*, punto 16; CGUE, sentenza del 21 marzo 2000, cause riunite da C-110/90 a C-147/98, *Gabalfrisa*, punto 43; CGUE, sentenza del 22 febbraio 2001, causa C-408/98, *Abbey National*, punto 24; CGUE, sentenza del 21 aprile 2005, causa C-25/03, *HE*, punto 70; CGUE, sentenza del 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax*, punto 78; CGUE, sentenza del 6 luglio 2006, cause riunite C-439/04 e C-440/04, *Axel Kittel*, punto 48; CGUE, sentenza del 30 settembre 2010, causa C-329/09, *Uszodaépítő*, punto 34; CGUE, sentenza del 28 luglio 2011, n. C-274/10, *Commissione c. Ungheria*, punto 43; CGUE, sentenza del 29 marzo 2012, causa C-414/10, *Véleclair SA*, punto 29; CGUE, sentenza del 21 giugno 2012, cause riunite C-80/11 e C-142/11, *Mahagében e David*, punto 40; CGUE, sentenza del 6 settembre 2012, causa C-324/11, *Tóth*, punto 25; CGUE, sentenza del 6 dicembre 2012, causa C-285/11, *Bonik EOOD*, punti 26-27; CGUE, sentenza del 25 ottobre 2001, causa C-78/00, *Commissione c. Italia*, punto 28; CGUE, sentenza del 10 luglio 2008, causa C-25/07, *Sosnowska*, punto 14; CGUE, sentenza del 28 luglio 2011, n. C-274/10, *Commissione c. Ungheria*, punto 42, tutte in www.curia.europea.eu; M. PEIROLO, *Le "frodi carousel" in ambito intracomunitario e le recenti misure di contrasto allo studio della Commissione UE*, in *Il Fisco*, n. 32 del 2006, pag. 5005.

³⁷⁵ CGUE, sentenza del 12 gennaio 2006, Cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03, *Optigen*, www.curia.europea.eu.

³⁷⁶ CGUE, sentenza del 6 luglio 2006, Cause riunite C-439/04, C-440/04, *Axel Kittel*, www.curia.europea.eu.

³⁷⁷ CGUE, sentenza del 11 maggio 2006, Causa C-384/04, *Federation of Technological Industries* www.curia.europea.eu.

³⁷⁸ A. MEREU, *La repressione penale delle frodi IVA. Indagine ricostruttiva e prospettive di riforma*, Padova, 2011, pag. 106; R.A. WOLF, *VAT Carousel Fraud: A European Problem from a Dutch Perspective*, in *Intertax*, n. 1 del 2011, pag. 27.

diritto di detrazione non risulta più essere connesso esclusivamente al verificarsi degli elementi oggettivi, esso verrà riconosciuto solo se vi è assenza di conoscenza o conoscibilità dell'esistenza di una frode a monte o a valle della cessione operata.³⁷⁹ Invero la Corte ribadisce sempre il principio del carattere obiettivo delle operazioni IVA e la contrarietà, rispetto al sistema d'imposta, dell'indagine sulla volontà delle parti³⁸⁰, ma introduce comunque la rilevanza della conoscenza o conoscibilità della frode. Una linea interpretativa che è stata successivamente ripresa in diverse pronunce e che sembra essere la linea d'azione della Corte alla lotta costante alla frode IVA.³⁸¹ A fondamento del ragionamento seguito dai giudici comunitari vi è la disciplina contenuta nell'art. 205 della Direttiva IVA n. 112/2006, considerando legittimo che la normativa nazionale estenda ai cessionari e committenti, in qualità di condebitori in solido l'obbligazione per la maggiore imposta che risulti dovuta ma non correttamente adempiuta dal proprio dante causa, *il diniego dei diritti per evasione altrui*.³⁸²

L'elemento oggettivo viene quindi affiancato da uno prettamente soggettivo; quest'ultimo è configurabile come una sorta di buona fede nel senso che assume rilevanza l'elemento psicologico ed in particolare la consapevolezza che il soggetto ha della finalità dell'operazione che sta per compiere. Si può dire che consapevolezza e volontà di compere una operazione in frode sono divenute parte

³⁷⁹ E. MARELLO, *Frodi Iva e buona fede del soggetto passivo*, in Giurisprudenza italiana, 2011, pag. 1214; A. MEREU, *La repressione penale delle frodi IVA. Indagine ricostruttiva e prospettive di riforma*, Padova, 2011, pag. 106; N. RAGGI, *Fine delle operazioni inesistenti nell'IVA?*, in Dir. e Prat. Trib., n. 2 del 2011, pag. 245; A. MANCAZZO e L. STRIDI, *Forodi carosello e utilizzo di fatture soggettivamente inesistenti*, in Il Fisco, 2010 pag. 1333; S. DORIGO, *Frodi carosello e detraibilità dell'IVA da parte del cessionario: il difficile percorso "comunitario" della Corte di Cassazione*, Dir. e Prat. Trib., 2009, pag. 1251.

³⁸⁰ CGUE, *Optigen*, punti 44-46; CGUE *Axel Kittel* punti 41-43.

³⁸¹ CGUE, sentenza del 27 settembre 2007, causa C-146/05, *Collée*; CGUE, sentenza del 27 settembre 2007, causa C-409/04, *Teleos*; CGUE, sentenza del 27 settembre 2007, causa C-C-184/05 *Twob International*; CGUE, sentenza del 7 dicembre 2010, causa C-285/09, *R*, tutte in www.curia.europa.eu.

³⁸² A. MONDINI, *Corresponsabilità tributaria per le evasioni Iva commesse da terzi*, in Rass. Tributaria, n. 3 del 2014, pag. 453.

integrante della fattispecie IVA, a tal punto che in alcune sentenze la Corte arriva a stabilire che perdono il diritto di detrazione (e con ciò anche la neutralità dell'imposta viene disattesa) non solo i soggetti che direttamente sono parte della frode, ma anche coloro che, pur sospettando l'esistenza della frode pongono in essere ugualmente l'operazione. Questo perché *«all'evasione commessa da un soggetto passivo, dal quale risulti poi difficile recuperare efficacemente il tributo, si può legittimamente porre rimedio con il diniego di diritti in capo ad altri operatori, in particolare a quelli che sono entrati in rapporto con il primo, avendo con lui posto in essere operazioni attive o passive, o ad altri che comunque si sono inseriti nella catena distributiva/commerciale in cui si è verificata l'evasione»*.³⁸³

Nella sentenza *Axel Kittel* il soggetto che intuisce l'esistenza della frode, ma che nonostante ciò pone ugualmente in essere l'operazione, viene addirittura considerato parte della frode stessa: *«un soggetto passivo che sapeva o avrebbe dovuto sapere che con il proprio acquisto partecipava ad un'operazione che si iscriveva in una frode all'I.v.a., ai fini della sesta direttiva si deve considerarlo partecipante a tale frode»*.³⁸⁴

Sulle cause riunite C-80/11 e C-142/11, la Corte di giustizia ha invece chiarito che gli artt. 167, 168 lett. a), 178 lett. a) e 273 della Direttiva 28 novembre 2008, n. 112, in mancanza di indizi di frodi o irregolarità nella catena di cessioni a monte, ostano al diniego del diritto di detrazione per il semplice fatto che un soggetto passivo non si sia assicurato che l'emittente della fattura avesse la qualità di soggetto passivo, o che disponesse dei beni oggetto del contratto, oppure che fosse in grado di fornirli ed avesse soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'IVA.³⁸⁵

³⁸³ Così A. MONDINI, *Corresponsabilità tributaria per le evasioni Iva commesse da terzi*, in *Rass. Tributaria*, n. 3 del 2014, pag. 453.

³⁸⁴ CGUE, sentenza del 6 luglio 2006, Cause riunite C-439/04, C-440/04, *Axel Kittel*, www.curia.europa.eu; R.A. WOLF, *VAT Carousel Fraud: A European Problem from a Dutch Perspective*, in *Intertax*, n. 1 del 2011, pag. 27.

³⁸⁵ CGUE, sentenza del 21 giugno 2012, cause riunite C-80/11 e C-142/11, *Mabagèben e David*, punto 66; R.A. WOLF, *VAT Carousel Fraud: A European Problem from a Dutch Perspective*, in *Intertax*, n. 1 del 2011, pag. 27.

Da una recente pronuncia della Corte di Giustizia³⁸⁶ emerge chiaramente che è possibile negare l'indebito vantaggio derivante da un diritto previsto dalla Sesta direttiva Iva nell'ipotesi di una frode carosello. Viene chiarito che il diniego del beneficio di un diritto, sia che si tratti di esenzione, di detrazione o di rimborso dell'imposta, in conseguenza di una frode Iva deve essere ricondotto al principio del divieto di abuso delle norme del diritto dell'Unione.

La ricerca di un fondamento giuridico alla possibilità di recuperare l'imposta da un contribuente diverso da quello che tecnicamente l'ha evasa, negandogli diritti di detrazione o di esenzione, in un primo momento veniva collegato al fatto che l'accertamento di un abuso fraudolento al sistema impositivo determina l'esclusione dell'applicazione del beneficio concesso dalla norma stessa in quanto nel rapporto causa-effetto tale diniego non ha carattere di pena o di sanzione, ma è semplicemente mera conseguenza dell'insussistenza delle condizioni richieste dalle disposizioni.³⁸⁷ Tale percorso logico deve però tener conto che la Corte di Giustizia ha negato che basti attrarre l'operazione economica nella sfera dell'illiceità giuridica per affermare l'inesistenza delle posizioni giuridiche soggettive da essa nascenti: l'illiceità dei fini non interferisce con il carattere oggettivamente economico dei mezzi.³⁸⁸ Ciò che in realtà è fondamentale è che l'operazione rientri nel campo di applicazione dell'imposta tenendo conto della sua effettività.³⁸⁹ Un'operazione posta in essere con finalità evasive non è "qualitativamente" inesistente ai fini fiscali, e

³⁸⁶ CGUE, sentenza del 18 dicembre 2014, nelle cause riunite C-131/13, C-163/13 e C-164/13.

³⁸⁷ CGUE, sentenza del 7 dicembre 2010, causa C-285/09, R, punto 55; CGUE, sentenza del 16 settembre 2012, causa C-273/11, *Mexsek-Gabona*, punto 54.

³⁸⁸ M. PEIROLO, *Le "frodi carosello" in ambito intracomunitario e le recenti misure di contrasto allo studio della Commissione UE*, in *Il Fisco*, n. 32 del 2006, pag. 5005; A. MONDINI, *Corresponsabilità tributaria per le evasioni Iva commesse da terzi*, in *Rass. Tributaria*, n. 3 del 2014, pag. 453.

³⁸⁹ CGUE, sentenza del 12 gennaio 2006, Cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03, *Optigen*, www.curia.europa.eu, punti 44-45; A. MONDINI, *Corresponsabilità tributaria per le evasioni Iva commesse da terzi*, in *Rass. Tributaria*, n. 3 del 2014, pag. 453

perciò va comunque assicurata la neutralità fiscale. In generale, l'evasione di imposta commessa da alcuni contribuenti sembra non poter diventare mai direttamente e di per sé stessa una causa ostativa all'efficacia del diritto di detrazione in capo ad altri soggetti.³⁹⁰ Partendo da tali considerazioni risulta utile sintetizzare i principi elaborati negli anni dalla Corte di Giustizia nelle varie pronunce: il diritto alla detrazione non può essere condizionato al versamento dell'imposta, esso deve però essere potersi collegare ad un'operazione effettivamente realizzata da due soggetti;³⁹¹ la detrazione può essere legittimamente negata dall'Amministrazione finanziaria e dai giudici nazionali in mancanza di un'operazione effettiva in quanto l'ordinamento europeo non può tollerare che i singoli si possano avvalere fraudolentemente o abusivamente del diritto comunitario;³⁹² i principi di proporzionalità, di legittimo affidamento e di certezza del diritto ostano al diniego dell'esercizio della detrazione nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria non sia in grado di provare che il soggetto passivo sapesse e potesse ragionevolmente venire a conoscenza della frode;³⁹³ l'onere della prova dell'inesistenza dell'operazione e della mancanza di buona fede del cessionario che invoca il diritto di detrazione spetta in ogni caso all'Amministrazione finanziaria³⁹⁴. Si nota immediatamente che la giurisprudenza comunitaria affida un

³⁹⁰ CGUE, sentenza del 6 luglio 2006, Cause riunite C-439/04, C-440/04, *Axel Kittel*, punto 49, www.curia.europea.eu.

³⁹¹ CGUE, sentenza del 26 maggio 2005, causa C-536/03, punti 24 e 25.

³⁹² CGUE, sentenza del 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax*, punti 68 e 71; CGUE, sentenza del 21 giugno 2012, cause riunite C-80/11 e C-142/11, *Mahagében e David*, punto 41; CGUE, sentenza del 6 dicembre 2012, causa C-285/11, *Bonik*, punti 35 e 36.

³⁹³ CGUE, sentenza del 31 gennaio 2013, causa C-642/11, *Stroy trans EOOD*, punto 52; CGUE, sentenza del 2 gennaio 2006, cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03, *Optigen e a.*, punti 52 e 55; CGUE, sentenza del 6 luglio 2006, Cause riunite C-439/04, C-440/04, *Axel Kittel*, punti 45, 46 e 60, www.curia.europea.eu; CGUE, sentenza del 21 giugno 2012, cause riunite C-80/11 e C-142/11, *Mahagében e David*, punto 47; CGUE, sentenza del 6 settembre 2012, causa C-324/11, *Tóth*, punti 43-44; CGUE, sentenza del 6 dicembre 2012, causa C-285/11, *Bonik*, punto 41.

³⁹⁴ CGUE, sentenza del 21 giugno 2012, cause riunite C-80/11 e C-142/11, *Mahagében e David*, punto 49 e CGUE, sentenza del 6 dicembre 2012, causa C-285/11, *Bonik*, punto 43. In tal senso anche A. MARCHESELLI, *Frodi iva e operazioni inesistenti: quando si risponde delle violazioni commesse dal proprio fornitore*, *op. cit.*, 155 e se si vuole F. CERIONI, *L'indetraibilità dell'iva relativa alle operazioni inesistenti tra frode e abuso del diritto di detrazione*, *op. cit.*, 235.

importante ruolo alle Amministrazioni nazionali, tant'è che, alla stregua del principio di proporzionalità, le limitazioni del diritto di detrazione imposte dagli Stati non devono eccedere quanto necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare frodi o abusi.³⁹⁵ Alla stregua, inoltre, dei principi di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento, le Amministrazioni nazionali devono garantire l'esercizio del diritto di detrazione previsto dalla normativa IVA in mancanza di elementi certi da cui possa desumersi la prova della partecipazione dell'operatore ad una frode o la sua connivenza con i responsabili della stessa.³⁹⁶ Nella *sentenza Stroy Trans EOOD*³⁹⁷ la Corte ha sancito infatti che l'Amministrazione finanziaria non può negare l'esercizio del diritto di detrazione ad un soggetto passivo senza prima dimostrare che costui sapeva o non avrebbe potuto non sapere, eseguendo e verifiche che si potevano esigere nel caso concreto, che l'operazione interessata era dotata dei caratteri tipici della fraudolenza.³⁹⁸

3.2 I riflessi della situazione soggettiva del cessionario sulla detraibilità dell'IVA

La giurisprudenza comunitaria, affermando che il giudice nazionale può negare il beneficio del diritto alla detrazione dell'iva pagata sugli acquisti nel caso in cui la

³⁹⁵ CGUE, sentenza del 1 marzo 2000, C-110/98 a C-147/98, *Gabalfrisa SL e altri*, www.curia.europa.eu; CGUE, sentenza del 21 marzo 2000, cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, *Molenbeide e a.*, punto 47, www.curia.europa.eu.

³⁹⁶ CGUE, sentenza del 31 gennaio 2013, causa C-642/11, *Stroy trans EOOD*, punto 52. Sul rapporto tra tutela della certezza del diritto e affidamento del contribuente cfr. CGUE, sentenza del 15 febbraio 1996, causa C-63/93, *F. Duff*, punto 22, www.curia.europa.eu.

³⁹⁷ CGUE, sentenza del 31 gennaio 2013, causa C-642/11, *Stroy trans EOOD*, www.curia.europa.eu.

³⁹⁸ CGUE, sentenza del 31 gennaio 2013, causa C-642/11, *Stroy trans EOOD*, al punto 52, nonché le sentenze 12 gennaio 2006, cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03, *Optigen e a.*, punti 52 e 55; CGUE, sentenza del 6 luglio 2006, cause riunite C-439/2004 e C-440/2004, *Kittel e Recolta Recycling*, punti 45, 46 e 60; CGUE, sentenza del 21 giugno 2012, cause riunite C-80/11 e C-142/11, *Mahagében e David*, punto, 47; CGUE, sentenza del 6 settembre 2012, causa C-324/11, *Tóth*, punti 43-44; CGUE, sentenza del 6 dicembre 2012, causa C-285/11, *Boniké*, punto 41, tutte in www.curia.europa.eu.

cessione sia stata effettuata nei confronti di un soggetto passivo che *sapeva o avrebbe dovuto sapere* di partecipare con il proprio acquisto ad una frode, ha fatto dell'ignoranza incolpevole il baluardo della tutela del diritto di detrazione.³⁹⁹ Ne deriva che qualora risulti da elementi obiettivi 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'iva, spetta all'amministrazione e ai giudici nazionali negare al detto soggetto passivo il beneficio del diritto di deduzione*»⁴⁰⁰.

Il primo riflesso dei principi giurisprudenziali sopra esposti è che il diritto di detrazione dovrà essere negato ovviamente a coloro che hanno ideato e materialmente realizzato l'operazione diretta ad evadere l'imposta.⁴⁰¹ Il diritto alla detrazione, infatti, «*sorge in virtù del pagamento dell'IVA per la fornitura dei beni e dei servizi impiegati per le necessità delle operazioni soggette ad imposta (art. 17, nn. 1 e 2, della VI Direttiva). Quando invece essi presentano qualche legame con operazioni che non sono assoggettate o che, pur assoggettate, restano esenti, non si produce alcun fatto generatore di imposta e non vi è luogo a deduzione, la quale è possibile soltanto dinanzi ad un'obbligazione tributaria cui applicarla. Se tale obbligazione non esiste, per il fatto di aver inscenato un inganno con l'unico proposito di creare artificialmente il diritto, non è necessaria la compensazione di un onere che in realtà non si è sopportato*».⁴⁰² Tale concetto è stato poi ripreso nella sentenza *Genius Holding* in cui viene specificato che il diritto di deduzione è limitato soltanto alle imposte dovute, cioè alle imposte corrispondenti ad un'operazione soggetta ad IVA.

³⁹⁹ CGUE, sentenza del 6 luglio 2006, Cause riunite C-439/04, C-440/04, *Axel Kittel*; F. CERIONI, *La prova della frode fiscale relativa all'imposta sul valore aggiunto e della «mala fede» del contribuente nella giurisprudenza europea e nazionale*, Diritto e Pratica Tributaria, n.1 del 2014, pag. 145; D. DE GIROLAMO, *L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in tema di responsabilità del cessionario nelle frodi Iva*, in *Il Fisco*, n. 31 del 2007, pag. 4571.

⁴⁰⁰ CGUE, sentenza del 6 luglio 2006, Cause riunite C-439/04, C-440/04, *Axel Kittel*, al punto 61.

⁴⁰¹ F. CERIONI, *La prova della frode fiscale relativa all'imposta sul valore aggiunto e della «mala fede» del contribuente nella giurisprudenza europea e nazionale*, Diritto e Pratica Tributaria, n.1 del 2014, pag. 145; R.A. WOLF, *VAT Carousel Fraud: A European Problem from a Dutch Perspective*, in *Intertax*, n. 1 del 2011, pag. 32.

⁴⁰² Conclusioni dell'Avvocato Generale Dàmaso Ruiz-Jarabo Coloner, al punto 50, presentate il 14 marzo 2006, per la decisione delle cause riunite C-439/04 e C-440/04, *Axel Kittel*, punto 59.

È in buona sostanza una sorta di conseguenza dell'affermazione che l'IVA applicata in carenza di un'effettiva cessione non costituisce una prestazione tributaria, ed essendo in questo caso la rivalsa un semplice addebito di un corrispettivo di natura privatistica, conseguentemente non sorge in capo al cessionario alcun diritto alla detrazione.⁴⁰³

Il secondo riflesso si esprime nella circostanza che alla medesima sanzione dell'indetraibilità soggiace anche il "mero connivente" che, pur non avendo preso parte all'accordo diretto a realizzare la frode e né avendolo agevolato in alcun modo, è a conoscenza del meccanismo fraudolento ed intende approfittarne; in tal caso se venisse riconosciuto ugualmente il diritto all'esercizio della detrazione si costituirebbe un abuso del regime giuridico della stessa.⁴⁰⁴ *«Chi sa o anche solo può venire a conoscenza che altri stanno violando la legge, e acquisisce diritti verso l'erario proprio in relazione ai rapporti giuridici che lo legano, direttamente o indirettamente, ai terzi trasgressori, se esercita ugualmente tali diritti lo farebbe in modo formalmente incontestabile ma sostanzialmente abusivo. In questa prospettiva l'abuso diviene dunque il trait d'union che consente di collegare l'evasione/violazione commessa da altri alla perdita del proprio diritto e conduce così all'affermazione di una propria e diretta responsabilità tributaria (eventualmente punibile in modo autonomo e ulteriore, laddove si configuri un illecito tributario)».*⁴⁰⁵

⁴⁰³ G. FRANSONI, *L'esercizio del diritto di detrazione dell'iva applicata in carenza di presupposti*, in *Riv. dir. fin.*, II, 43 ss.; L. SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva, nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, 1286 ss.; M. GREGGI, *Fattispecie di evasione e detraibilità dell'imposta nel regime iva degli scambi tra Italia e San Marino*, in *Riv. dir. fin.*, 2002, II, 33 ss.; L. ROSA, *Indetraibilità dell'iva relativa ad operazioni inesistenti*, in *Boll. trib.*, 2003, 791 ss.

⁴⁰⁴ Conclusioni dell'Avvocato Generale Dàmaso Ruiz-Jarabo Colomer, presentate il 14 marzo 2006, per la decisione delle cause riunite C-439/04 e C-440/04, al punto 55, ove precisa che vi è abuso *«allorché, dietro l'apparente osservanza delle prescrizioni della norma, si cerca e si ottiene un risultato opposto alle previsioni di quest'ultima»*.

⁴⁰⁵ Così A. MONDINI, *Corresponsabilità tributaria per le evasioni Iva commesse da terzi*, in *Rass. Tributaria*, n. 3 del 2014, pag. 453; dello stesso parere R.A. WOLF, *VAT Carousel Fraud: A European Problem from a Dutch Perspective*, in *Intertax*, n. 1 del 2011, pag. 32: *«It also decided that a National court must refuse deduction of VAT where it was ascertained, having regard to objective factors, that the supply was to a taxable person who knew or should have known that by his purchase he was participating in a transaction connected with fraudulent evasion of VAT»*.

Non va meglio al soggetto passivo non connivente che ha omesso di effettuare i ragionevoli controlli per appurare la regolarità dell'operazione e che, pur non sapendo, avrebbe potuto sapere; egli non può vantare un affidamento incolpevole.⁴⁰⁶

In definitiva solo il cessionario completamente ignaro della frode carosello, cioè che non sapeva e non avrebbe nemmeno potuto sapere seppur comportandosi con la diligenza ordinariamente richiesta nella pratica degli affari, e quindi in buona fede, può avvalersi della detrazione dell'imposta nonostante il fatto che l'iva pagata al suo dante causa non sia stata poi versata.⁴⁰⁷

3.3 I limiti della soluzione giurisprudenziale alle frodi IVA

L'inconveniente dell'aver demandato il compito di combattere le frodi IVA alla Corte di Giustizia, piuttosto che trovare una soluzione normativa di sistema, è ovviamente il fatto che non esiste una definizione unica e circostanziata del concetto di buona fede, data la circostanza che la Corte di Giustizia si trova certamente a dover fornire principi generali ma applicati a casi nel concreto ben diversi l'uno dall'altro.

Nella sentenza *Optigen* si fa riferimento solo alla conoscenza, oppure alla conoscibilità, della frode da parte del soggetto passivo. Nella *Axel Kittel*, si evidenzia la necessità che i soggetti passivi adottino «*tutte le misure che si possono loro ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che le loro operazioni non facciano parte di una frode*». Nella sentenza *Federation of Technological Industries* si dà rilevanza invece al prezzo della cessione: «*si presume che un soggetto abbia ragionevoli motivi per sospettare la*

⁴⁰⁶ CGUE, sentenza del 31 gennaio 2013, causa C-642/11, *Stroy trans EOOD*, punto 52; il soggetto che si dimostra essere a conoscenza dell'esistenza del carattere fraudolento dell'operazione non può sostenere che non sapeva, per cui l'eventuale riconoscimento dell'esercizio della detrazione implicherebbe un abuso del regime giuridico della stessa, come chiarito da Corte di giustizia nel caso Halifax.

⁴⁰⁷ CGUE, sentenza del 6 luglio 2006, Cause riunite C-439/04, C-440/04, *Axel Kittel*, al punto 60; CGUE, sentenza del 12 gennaio 2006, cause riunite C-354/03, C-355/2003 e C-484/03, *Optigen*, punto 55; D. DE GIROLAMO, *L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in tema di responsabilità del cessionario nelle frodi Iva*, in *Il Fisco*, n. 31 del 2007, pag. 4571.

*sussistenza di tale fattispecie se il prezzo ad esso richiesto era inferiore al prezzo minimo che questi poteva ragionevolmente aspettarsi di pagare sul mercato per detti beni, ovvero era inferiore al prezzo richiesto per precedenti cessioni dei medesimi beni».*⁴⁰⁸

Viene invece supposta la non conoscibilità nel caso in cui la falsità dei documenti presentati dall'acquirente emerga solo successivamente il compimento dell'operazione.⁴⁰⁹ Si intuisce chiaramente che i giudici comunitari attribuiscono alla nozione di buona fede un significato più complesso del mero *fatto di scienza*: la consapevolezza o l'ignoranza della frode commessa da altri non dipendono semplicemente dalla sussistenza di uno stato di fatto psicologico o intellettuale, ma sono collegate all'adempimento di un preciso obbligo di comportamento gravante sul contribuente.⁴¹⁰ È quindi possibile invocare uno stato di ignoranza "in buona fede" solo se essa è incolpevole, avendo diligentemente assolto precedentemente al dovere di adottare tutte le misure che potevano essere ragionevolmente richieste a quel contribuente per evitare di prendere parte a operazioni o catene di operazioni in frode.⁴¹¹

La naturale conseguenza è che l'operatore è corresponsabile per il danno cagionato dall'evasione altrui non solo se sapeva, ma anche se "avrebbe dovuto sapere" dato il

⁴⁰⁸ Punto 31 della citata sentenza.

⁴⁰⁹ CGUE, sentenza del 27 settembre 2007, causa C-409/04, *Teleos*, punto 50, in www.curia.europa.eu.

⁴¹⁰ A. MONDINI, *Corresponsabilità tributaria per le evasioni Iva commesse da terzi*, in *Rass. Tributaria*, n. 3 del 2014, pag. 453.

⁴¹¹ A. MONDINI, *Corresponsabilità tributaria per le evasioni Iva commesse da terzi*, in *Rass. Tributaria*, n. 3 del 2014, pag. 453: «Nell'accezione propria al diritto comune, "essere in buona fede" nel realizzare fatti o atti giuridici non significa agire ignorando che altri violano il diritto, ma agire ignorando di ledere l'altrui diritto o, *rectius*, essere convinti di esercitare *jure il proprio diritto*, anche se ciò finisce per cagionare ad altri un danno ingiusto o una *deminutio dei loro diritti*. La coscienza di essere in buona fede può nascere anche da un errore indotto dall'apparenza creata da terzi. In tutti i casi, comunque, la deresponsabilizzazione del soggetto che adduce la propria buona fede soggettiva è subordinata a una valutazione (da parte dell'ordinamento, quindi obiettiva) circa l'ammissibilità sociale dell'ignoranza, il cui limite è appunto la non scusabilità dell'errore»; D. DE GIROLAMO, *L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in tema di responsabilità del cessionario nelle frodi Iva*, in *Il Fisco*, n. 31 del 2007, pag. 4571.

dovere di porre in essere un'attività di vigilanza, di acquisizione e vaglio critico di informazioni.

Per sintetizzare, al contribuente si può attribuire una responsabilità connessa all'evasione altrui esclusivamente fornendo la prova della sua effettiva conoscenza di essa; spetta all'Amministrazione contestare la buona fede, altrimenti presunta. Se non essa non riesce a dimostrare che il contribuente è direttamente coinvolto della ideazione della frode, dovrebbe provare che sussistono precise circostanze di fatto per cui non è logicamente possibile che il contribuente ignorasse l'illecito tributario.

Una prova simile è estremamente difficile da rilevare e l'Amministrazione si troverebbe in molti casi di fronte al rischio di non riuscire a sviluppare argomentazioni presuntive sufficientemente gravi e precise. D'altro lato, nel momento in cui venissero cristallizzate determinate tipizzazioni o presunzioni giurisprudenziali di conoscenza, la prova potrebbe al contrario rivelarsi assai ardua da contrastare per il contribuente.

Da quanto appena descritto si desume che la buona fede rimane quindi una figura assai astratta, e tale carenza di criteri direttivi nella definizione dei caratteri della buona fede si è risolta in una delega aperta alla giurisprudenza interna, creando una inevitabile confusione e disomogeneità nell'elaborazione a livello nazionale dell'elemento soggettivo della fattispecie IVA.⁴¹² Inoltre, viene affermato che sul piano procedimentale ed, eventualmente nel processo, spetta all'Amministrazione finanziaria nazionale dimostrare la sussistenza di elementi oggettivi che consentono di concludere che il soggetto passivo *sapeva o avrebbe dovuto sapere* che l'operazione invocata a fondamento del diritto di detrazione era ricollegabile all'ambito di una

⁴¹² F. CERIONI, *La prova della frode fiscale relativa all'imposta sul valore aggiunto e della «mala fede» del contribuente nella giurisprudenza europea e nazionale*, Diritto e Pratica Tributaria, n.1 del 2014, pag. 145: «La Corte di giustizia non aveva chiarito che cosa si potesse esigere da un soggetto passivo, ignaro della macchinazione fraudolenta, al fine di escludere l'omissione dell'onere di conoscenza della frode a monte, lasciando al giudice nazionale una discrezionalità eccessiva nella limitazione del diritto alla detrazione nel caso concreto, poco coerente con il sistema comune dell'iva europea»; R.A. WOLF, *VAT Carousel Fraud: A European Problem from a Dutch Perspective*, in *Intertax*, n. 1 del 2011, pag. 33.

frode volta a determinare l'evasione dell'imposta.⁴¹³ Nel momento in cui la normativa europea non specifica in nessun modo quale comportamento attivo il contribuente dovrebbe adottare, e data la circostanza che è la stessa Amministrazione a doverne vigilare, appare necessario che il diritto nazionale disciplini positivamente tale dovere.⁴¹⁴

È necessario delinearne la forma, il contenuto, i metodi di adempimento, e solo in un secondo momento attuarne il sanzionamento con la perdita dei diritti.

Un secondo inconveniente è legato ad un profilo molto più economico, vi è infatti il rischio che un simile regime si possa rivelare inefficiente sotto il profilo economico, sacrificando eccessivamente le esigenze di conformazione del mercato rispetto alla tutela dell'interesse fiscale. In quest'ottica infatti si finisce per generare negli operatori l'insicurezza nei rapporti commerciali, e di conseguenza un incremento dei costi di prevenzione, tali da pregiudicare la stessa neutralità dell'imposta.⁴¹⁵ In un contesto come quello appena descritto, in cui non vi è nemmeno una definizione univoca di buona fede, sull'operatore grava il rischio che nonostante l'adozione di tutte le precauzioni possibili la frode ed il danno erariale si realizzino ugualmente. In certe situazioni, in cui l'operazione ad esempio si deve concludere tra soggetti che sono distanti migliaia di chilometri, che non parlano la stessa lingua e che soprattutto non sono soggetti alle stesse regole nazionali, si finirebbe per preferire l'astensione dagli affari ogniqualvolta sorga un qualsiasi

⁴¹³ F. CERIONI, *La prova della frode fiscale relativa all'imposta sul valore aggiunto e della «mala fede» del contribuente nella giurisprudenza europea e nazionale*, Diritto e Pratica Tributaria, n.1 del 2014, pag. 145 Si vedano le sentenze 21 giugno 2012, *Mahagében e David*, punto 49 e 6 dicembre 2012, *Bonik*, punto 43.

⁴¹⁴ A. MONDINI, *Corresponsabilità tributaria per le evasioni Iva commesse da terzi*, in Rass. Tributaria, n. 3 del 2014, pag. 453; R.A. WOLF, *VAT Carousel Fraud: A European Problem from a Dutch Perspective*, in *Intertax*, n. 1 del 2011, pag. 34.

⁴¹⁵ R.A. WOLF, *VAT Carousel Fraud: A European Problem from a Dutch Perspective*, in *Intertax*, n. 1 del 2011, pag. 34: «All in all, the ECJ has provided the tax authorities with new means to limit tax losses while generating new VAT uncertainties for companies at the same times»; A. MONDINI, *Corresponsabilità tributaria per le evasioni Iva commesse da terzi*, in Rass. Tributaria, n. 3 del 2014, pag. 453; R. DE LA FERIA, *The European Court of Justice's solution to aggressive VAT planning – further towards legal uncertainty?*, in *EC Tax Review*, n.1 del 2006, pag. 34.

minimo dubbio di irregolarità fiscale che riguarda gli altri operatori coinvolti. È chiaro che le circostanze sopra descritte sconfessano decisamente la *ratio* stessa dell'intero impianto del mercato comune e dell'armonizzazione.⁴¹⁶

4. I costi amministrativi di cui si devono fare carico gli operatori

Un secondo elemento che conferma la tesi della crisi economica dell'IVA è determinato da fatto che nell'attuale situazione di fragilità economica e finanziaria i costi amministrativi e di conformità sostenuti dalle imprese in applicazioni delle regole IVA sono divenuti pressoché insostenibili.

Nello studio *Paying Taxes*⁴¹⁷ relativo al 2013 si è giunti alla conclusione che esiste un legame tra la crescita economica e gli oneri amministrativi a carico delle imprese, dimostrando che le economie che hanno adottato provvedimenti volti a ridurre la complessità dell'amministrazione fiscale, sia in termini di numero di versamenti che di tempo dedicato agli adempimenti fiscali, hanno registrato miglioramenti sotto il profilo della crescita economica.⁴¹⁸ È inoltre emerso che ridurre gli oneri amministrativi a carico delle imprese produce maggiori effetti sulla crescita economica che ridurre le tasse.

Da una attenta analisi di quanto disposto dalla Direttiva 2006/112/CE emerge che esistono ben 34 obblighi di informazione dovuti in applicazione della normativa IVA dell'UE (chiamati anche IOS).⁴¹⁹ I principali obblighi riguardano il

⁴¹⁶ A. MONDINI, *Corresponsabilità tributaria per le evasioni Iva commesse da terzi*, in *Rass. Tributaria*, n. 3 del 2014, pag. 453.

⁴¹⁷ PWC, *Paying Taxes 2013, The global picture*, The World Bank, reperibile in <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/pwc-paying-taxes-2013-full-report.pdf>.

⁴¹⁸ Commissione europea, *Relazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo. Settima relazione a norma dell'articolo 12 del regolamento (cee, euratom) n. 1553/89 sulle procedure di riscossione e di controllo dell'iva*, COM(2014) 69.

⁴¹⁹ Commissione europea, *EU project on baseline measurement and reduction of administrative costs*, Final Report, 5th March 2009, pag. 13: «EU Information Obligations» (IOs) are requirements imposed on Member States by the Directives; Some EC Legal Acts also mention the possibility for Member States to ask for additional information (i.e. "...Member States may ... require the inclusion of other statements in the annual accounts in addition to the documents referred to in the first sub-

procedimento di fatturazione: la compilazione e l'emissione della fattura, la conservazione ai fini dell'ispezione da parte delle autorità fiscali. Dato l'elevato costo di tali IOs, in particolare a causa del tempo che le aziende utilizzando per rispettare tali obblighi formali, risulta una necessità il trovare soluzioni e modifiche sistemiche in grado di evitare che gli operatori si accollino tali costi per poi traslarli sui clienti.

I trentaquattro obblighi di cui si parlava precedentemente sono esattamente i seguenti:

1. tenuta di una contabilità IVA in modo sufficientemente dettagliato per consentire l'ispezione da parte delle autorità fiscali (articolo 242⁴²⁰ della direttiva IVA);
2. emissione di una fattura (articolo 220⁴²¹ della direttiva IVA);
3. presentazione di una lista di vendita comunitaria (articoli da 262⁴²² a 267 della direttiva IVA);

paragraph...”). Such possibilities stated in the EU Legal Act were documented by the Consortium as they often pave the way for additional legislative requirements introduced at national levels».

⁴²⁰ Art. 242 Direttiva 112/2006/CE: «Ogni soggetto passivo deve tenere una contabilità che sia sufficientemente dettagliata per consentire l'applicazione dell'IVA e il suo controllo da parte dell'amministrazione fiscale».

⁴²¹ Art. 220 Direttiva 112/2006/CE: 1. «Ogni soggetto passivo assicura che sia emessa una fattura, da lui stesso, dall'acquirente o dal destinatario o, in suo nome e per suo conto, da un terzo, nei casi seguenti:

1) per le cessioni di beni o le prestazioni di servizi che effettua nei confronti di un altro soggetto passivo o di un ente non soggetto passivo;

2) per le cessioni di beni di cui all'articolo 33;

3) per le cessioni di beni effettuate alle condizioni previste dall'articolo 138;

4) per gli acconti che gli sono corrisposti prima dell'esecuzione di una delle cessioni di beni di cui ai punti 1 e 2;

5) per gli acconti che gli sono corrisposti da un altro soggetto passivo, oppure da un ente non soggetto passivo, prima che sia ultimata la prestazione di servizi.

2. In deroga al paragrafo 1 e fatto salvo l'articolo 221, paragrafo 2, l'emissione della fattura non è richiesta per le prestazioni di servizi esenti in virtù dell'articolo 135, paragrafo 1, lettere da a) a g)».

⁴²² Art. 262 Direttiva 112/2006/CE: «Il soggetto passivo identificato ai fini dell'IVA deposita un elenco riepilogativo contenente i seguenti elementi:

a) gli acquirenti identificati ai fini dell'IVA cui ha ceduto dei beni alle condizioni previste all'articolo 138, paragrafo 1 e paragrafo 2, lettera c);

b) le persone identificate ai fini dell'IVA cui ha ceduto dei beni che gli sono stati ceduti tramite gli acquisti intracomunitari di cui all'articolo 42;

4. archiviazione di copie delle fatture emesse e ricevute (articoli da 244⁴²³ a 247 della direttiva IVA);
5. comunicazione di inizio attività come soggetto passivo (articolo 213⁴²⁴ della direttiva IVA);
6. domanda di rimborso IVA (articolo 171, comma 1⁴²⁵, della direttiva IVA);
7. sottoscrizione di una dichiarazione IVA periodica (articoli 250⁴²⁶ e 251⁴²⁷ della direttiva IVA);

c) i soggetti passivi e le persone giuridiche che non sono soggetti passivi identificate ai fini dell'IVA cui ha prestato servizi, diversi dai servizi esenti da IVA nello Stato membro in cui la prestazione è imponibile, per i quali il destinatario dei servizi è debitore dell'imposta conformemente all'articolo 196».

⁴²³ Art. 244 Direttiva 112/2006/CE: «Ogni soggetto passivo deve provvedere all'archiviazione di copie delle fatture emesse da lui stesso, dall'acquirente o dal destinatario, oppure in suo nome e per suo conto, da un terzo, nonché delle fatture che ha ricevuto».

⁴²⁴ Art. 213 Direttiva 112/2006/CE: 1. «1. Il soggetto passivo deve dichiarare l'inizio, la variazione e la cessazione della propria attività in qualità di soggetto passivo. Gli Stati membri autorizzano, e possono esigere, che la dichiarazione sia effettuata, alle condizioni da essi definite, per via elettronica.

2. Salvo il disposto del paragrafo 1, primo comma, ogni soggetto passivo, o ente non soggetto passivo, che effettua acquisti intracomunitari di beni non soggetti all'IVA in virtù dell'articolo 3, paragrafo 1, deve dichiarare che effettua tali acquisti quando non sono più soddisfatte le condizioni in presenza delle quali essi non sono soggetti all'imposta previste da tale articolo».

⁴²⁵ Art. 171, 1, Direttiva 112/2006/CE: «Il rimborso dell'IVA a favore dei soggetti passivi che non sono stabiliti nello Stato membro in cui effettuano acquisti di beni e servizi o importazioni di beni gravati da imposta ma che sono stabiliti in un altro Stato membro è effettuato secondo le modalità d'applicazione previste dalla direttiva 2008/9/CE».

⁴²⁶ Art. 250 Direttiva 112/2006/CE: «1. Ogni soggetto passivo deve presentare una dichiarazione IVA in cui figurino tutti i dati necessari per determinare l'importo dell'imposta esigibile e quello delle detrazioni da operare, compresi, nella misura in cui sia necessario per la determinazione della base imponibile, l'importo complessivo delle operazioni relative a tale imposta e a tali detrazioni, nonché l'importo delle operazioni esenti.

2. Gli Stati membri autorizzano, e possono esigere, che la dichiarazione di cui al paragrafo 1 sia presentata, alle condizioni da essi fissate, per via elettronica».

⁴²⁷ Art. 251 Direttiva 112/2006/CE: «Oltre ai dati di cui all'articolo 250, nella dichiarazione IVA relativa a un dato periodo d'imposta devono figurare le informazioni seguenti:

a) l'importo totale, al netto dell'IVA, delle cessioni di beni di cui all'articolo 138 e a titolo delle quali l'imposta è diventata esigibile nel corso di tale periodo d'imposta;

b) l'importo totale, al netto dell'IVA, delle cessioni di beni di cui agli articoli 33 e 36, effettuate nel territorio di un altro Stato membro e a titolo delle quali l'imposta è diventata esigibile nel corso di tale periodo d'imposta, allorché il luogo di partenza della spedizione o del trasporto dei beni è situato nello Stato membro in cui deve essere presentata la dichiarazione;

c) l'importo totale, al netto dell'IVA, degli acquisti intracomunitari di beni nonché delle operazioni assimilate di cui agli articoli 21 e 22, effettuati nello Stato membro in cui deve essere presentata la dichiarazione e a titolo dei quali l'imposta è divenuta esigibile nel corso di tale periodo d'imposta;

d) l'importo totale, al netto dell'IVA, delle cessioni di beni di cui agli articoli 33 e 36, effettuate nello Stato membro in cui deve essere presentata la dichiarazione e a titolo delle quali l'imposta è divenuta esigibile nel corso di tale periodo d'imposta, allorché il luogo di partenza della spedizione o del trasporto dei beni è situato nel territorio di un altro Stato membro;

8. fornitura di prove di esenzione all'esportazione (articoli 146⁴²⁸ e 147⁴²⁹ della direttiva IVA);
9. ottenimento del certificato di stato di IVA imponibile per il rimborso (articolo 171, della direttiva IVA e l'articolo 3 (b), della direttiva 79/1072/CE);
10. consegna del certificato di non avere operazioni effettuate per il quale un'azienda può essere tenuta a pagare l'IVA (articolo 171, della direttiva IVA e dell'articolo 3 (c) e 4 (b) della direttiva 79/1072/CE)
11. adempimento delle formalità relative all'esportazione delle merci (articoli 278⁴³⁰ e 279⁴³¹ della direttiva IVA);
12. garantire l'autenticità dell'origine e l'integrità del contenuto delle fatture elettroniche (articolo 233⁴³² della direttiva IVA);

e) l'importo totale, al netto dell'IVA, delle cessioni di beni effettuate nello Stato membro in cui deve essere presentata la dichiarazione per le quali il soggetto passivo è stato designato quale debitore dell'imposta, in conformità dell'articolo 197 ed a titolo delle quali l'imposta è divenuta esigibile nel corso di tale periodo d'imposta».

⁴²⁸ Art. 146, comma 2, Direttiva 112/2006/CE: «Il beneficio dell'esenzione prevista al paragrafo 1, lettera c), può essere concesso secondo una procedura di rimborso dell'IVA».

⁴²⁹ Art. 147, comma 2, Direttiva 112/2006/CE: «La prova dell'esportazione è fornita per mezzo della fattura, o di un documento equivalente, su cui sia apposto il visto dell'ufficio doganale di uscita dalla Comunità. Ciascuno Stato membro trasmette alla Commissione un modello dei timbri impiegati per l'apposizione del visto di cui al secondo comma. La Commissione comunica a sua volta tale informazione alle autorità fiscali degli altri Stati membri».

⁴³⁰ Art. 278, Direttiva 112/2006/CE: «Gli articoli 279 e 280 si applicano alle operazioni di esportazione dei beni in libera pratica spediti o trasportati a partire da uno Stato membro e a destinazione di un territorio terzo facente parte del territorio doganale della Comunità».

⁴³¹ Art. 279, Direttiva 112/2006/CE: «Le formalità relative all'esportazione dei beni di cui all'articolo 278 dal territorio comunitario sono identiche a quelle previste dalle vigenti disposizioni doganali comunitarie per quanto riguarda l'esportazione di beni dal territorio doganale della Comunità».

⁴³² Art. 233, Direttiva 112/2006/CE: «1. L'autenticità dell'origine, l'integrità del contenuto e la leggibilità di una fattura, sia essa cartacea o elettronica, sono assicurate dal momento dell'emissione fino al termine del periodo di archiviazione della fattura.

Ogni soggetto passivo stabilisce il modo in cui assicurare l'autenticità dell'origine, l'integrità del contenuto e la leggibilità della fattura. Ciò può essere realizzato attraverso controlli di gestione che creino una pista di controllo affidabile tra una fattura e una cessione di beni o una prestazione di servizi.

“Autenticità dell'origine” implica la comprovazione dell'identità del fornitore o del prestatore o dell'emittente della fattura.

“Integrità del contenuto” implica che il contenuto richiesto in conformità con la presente direttiva non è stato alterato.

2. Oltre al tipo di controlli di gestione descritto nel paragrafo 1, costituiscono esempi di tecnologie che assicurano l'autenticità dell'origine e l'integrità del contenuto di una fattura elettronica:

13. sottoscrizione delle dichiarazioni IVA per gli acquisti intracomunitari di beni diversi dai mezzi di trasporto merci (articolo 257⁴³³ della direttiva IVA);
14. ottenimento di un certificato di importazione ai fini IVA (articolo 178⁴³⁴ della direttiva IVA);
15. comunicazione della cessazione dell'attività in qualità di soggetto passivo (articolo 213⁴³⁵ della direttiva IVA);
16. comunicazione del cambiamento di attività come soggetto passivo (articolo 213⁴³⁶ della direttiva IVA)
17. notifica di cessazione delle condizioni di esenzione per acquisti

a) la firma elettronica avanzata ai sensi dell'articolo 2, punto 2, della direttiva 1999/93/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 dicembre 1999, relativa ad un quadro comunitario per le firme elettroniche (1), basata su un certificato qualificato e creata mediante un dispositivo per la creazione di una firma sicura ai sensi dell'articolo 2, punti 6 e 10, della direttiva 1999/93/CE;

b) la trasmissione elettronica di dati (EDI) quale definita all'articolo 2 dell'allegato 1 della raccomandazione 1994/820/CE della Commissione, del 19 ottobre 1994, relativa agli aspetti giuridici della trasmissione elettronica di dati (1), qualora l'accordo per questa trasmissione preveda l'uso di procedure che garantiscano l'autenticità dell'origine e l'integrità dei dati».

⁴³³ Art. 257, Direttiva 112/2006/CE: «Gli Stati membri adottano le misure necessarie affinché gli enti non soggetti passivi, debitori dell'imposta dovuta a titolo di acquisti intracomunitari di beni contemplati all'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), punto i), assolvano gli obblighi di dichiarazione di cui al presente capo».

⁴³⁴ Art. 178, Direttiva 112/2006/CE: «Per poter esercitare il diritto a detrazione, il soggetto passivo deve soddisfare le condizioni seguenti:

a) per la detrazione di cui all'articolo 168, lettera a), relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, essere in possesso di una fattura redatta conformemente al titolo XI, capo 3, sezioni da 3 a 6;

b) per la detrazione di cui all'articolo 168, lettera b), relativa alle operazioni assimilate alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, assolvere le formalità stabilite da ogni Stato membro;

c) per la detrazione di cui all'articolo 168, lettera c), relativa agli acquisti intracomunitari di beni, aver riportato sulla dichiarazione IVA prevista all'articolo 250 tutti i dati necessari per determinare l'importo dell'IVA dovuta sugli acquisti intracomunitari di beni ed essere in possesso di una fattura redatta conformemente al titolo XI, capo 3, sezioni 3, 4 e 5;

d) per la detrazione di cui all'articolo 168, lettera d), relativa alle operazioni assimilate agli acquisti intracomunitari di beni, assolvere le formalità stabilite da ogni Stato membro;

e) per la detrazione di cui all'articolo 168, lettera e), relativa alle importazioni di beni, essere in possesso di un documento comprovante l'importazione che lo indichi quale destinatario o importatore e che menzioni l'ammontare dell'IVA dovuta o ne consenta il calcolo;

f) quando è tenuto ad assolvere l'imposta quale destinatario o acquirente in caso di applicazione degli articoli da 194 a 197 o dell'articolo 199, adempiere alle formalità fissate da ogni Stato membro».

⁴³⁵ Art. 213, Direttiva 112/2006/CE, si veda nota 424 del presnete lavoro.

⁴³⁶ Art. 213, Direttiva 112/2006/CE, si veda nota 424 del presnete lavoro.

- intracomunitari (articolo 213⁴³⁷ della direttiva IVA);
18. rendiconto in qualità di banditore d'asta (articolo 340⁴³⁸ della direttiva IVA);
 19. tenuta dei conti separati per speciali regimi (articolo 324⁴³⁹ della direttiva IVA);
 20. conservazione dei documenti delle transazioni in oro da investimento per almeno 5 anni (articolo 356⁴⁴⁰ della direttiva IVA);
 21. conservazione di un registro delle spedizioni senza trasferimento di proprietà (articolo 243⁴⁴¹ della direttiva IVA);
 22. conservazione della contabilità riguardante le operazioni di trasferimenti intracomunitari di beni mobili materiali (articolo 243 della direttiva IVA);⁴⁴²

⁴³⁷ Art. 213, Direttiva 112/2006/CE, si veda nota 424 del presnete lavoro.

⁴³⁸ Art. 340, Direttiva 112/2006/CE: «1. L'organizzatore della vendita all'asta cui è stato trasferito il bene in virtù di un contratto di commissione per la vendita all'asta deve fornire un rendiconto al committente. Nel rendiconto fornito dall'organizzatore della vendita all'asta deve essere distintamente indicato l'importo dell'operazione, vale a dire il prezzo d'aggiudicazione del bene diminuito dell'importo della commissione ricevuta o da ricevere dal committente. 2. Il rendiconto redatto alle condizioni di cui al paragrafo 1 sostituisce la fattura che il committente, se si tratta di un soggetto passivo, deve rilasciare all'organizzatore della vendita all'asta conformemente all'articolo 220».

⁴³⁹ Art. 324, Direttiva 112/2006/CE: «Qualora applichi sia il regime normale dell'IVA che il regime del margine, il soggetto passivo-rivenditore deve far figurare separatamente nella sua contabilità le operazioni che rientrano in ciascuno di tali regimi, secondo le modalità stabilite dagli Stati membri».

⁴⁴⁰ Art. 356, Direttiva 112/2006/CE: «1. Gli Stati membri provvedono affinché gli operatori in oro da investimento tengano almeno la contabilità di tutte le operazioni significative relative all'oro da investimento e conservino i documenti atti a consentire di identificare i clienti di tali operazioni. Gli operatori conservano i dati di cui al primo comma per un periodo di almeno cinque anni. 2. Gli Stati membri possono accettare, ai fini dell'adempimento delle prescrizioni del paragrafo 1, obblighi equivalenti nell'ambito di misure adottate a norma di altri atti comunitari, quali la direttiva 2005/60/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 26 ottobre 2005, relativa alla prevenzione dell'uso del sistema finanziario a scopo di riciclaggio dei proventi di attività criminose e di finanziamento del terrorismo. 3. Gli Stati membri possono stabilire disposizioni più rigorose, in particolare per quanto riguarda la tenuta di registri particolari o di speciali obblighi contabili».

⁴⁴¹ Art. 243, comma 1, Direttiva 112/2006/CE: «Ogni soggetto passivo tiene un registro dei beni spediti o trasportati da lui stesso o per suo conto fuori dal territorio dello Stato membro di partenza, ma nella Comunità, ai fini delle operazioni consistenti in perizie o lavori riguardanti tali beni o nella loro utilizzazione temporanea, di cui all'articolo 17, paragrafo 2, lettere f), g) e h)».

⁴⁴² Art. 243, comma 2, Direttiva 112/2006/CE: «Ogni soggetto passivo tiene una contabilità sufficientemente dettagliata tale da consentire di identificare i beni che gli sono stati spediti a partire da un altro Stato membro, da un soggetto passivo identificato ai fini dell'IVA in tale altro Stato membro o per suo conto, e che costituiscono oggetto di una prestazione di servizi consistenti in perizie o lavori relativi a tali beni».

23. sottoscrizione di una dichiarazione IVA in caso di acquisti intracomunitari di nuovi mezzi di trasporto (articolo 258⁴⁴³ della direttiva IVA);
24. obblighi relativi alle forniture intracomunitarie di mezzi di trasporto nuovi (articoli 172⁴⁴⁴ e 254⁴⁴⁵ della direttiva IVA);
25. presentazione di una dichiarazione IVA in caso di acquisti intracomunitari di soggetti ad accisa (articolo 258⁴⁴⁶ della direttiva IVA);
26. archiviazione e conservazione di tutti i documenti e messa a disposizione senza indugio delle autorità competenti (articolo 245⁴⁴⁷ della direttiva IVA);
27. conservazione dei dati che garantiscono l'autenticità, l'integrità e la leggibilità

⁴⁴³ Art. 258 Direttiva 112/2006/CE: «*Gli Stati membri stabiliscono le modalità di dichiarazione per quanto riguarda gli acquisti intracomunitari di mezzi di trasporto nuovi di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), punto ii), nonché per quanto riguarda gli acquisti intracomunitari di prodotti soggetti ad accisa di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), punto iii)*».

⁴⁴⁴ Art. 172 Direttiva 112/2006/CE: «*1. Ogni persona considerata come un soggetto passivo, in quanto effettua a titolo occasionale una cessione di un mezzo di trasporto nuovo alle condizioni previste all'articolo 138, paragrafo 1 e paragrafo 2, lettera a), ha il diritto di detrarre, nello Stato membro nel quale la cessione è effettuata, l'IVA compresa nel prezzo d'acquisto o assolta a titolo dell'importazione o dell'acquisto intracomunitario del mezzo di trasporto, entro il limite o a concorrenza dell'importo dell'imposta di cui sarebbe debitrice qualora la cessione non fosse esente. Il diritto a detrazione sorge e può essere esercitato solamente al momento della cessione del mezzo di trasporto nuovo.*
2. Gli Stati membri fissano le modalità di applicazione del paragrafo 1».

⁴⁴⁵ Art. 254 Direttiva 112/2006/CE: «*Per le cessioni di mezzi di trasporto nuovi effettuate alle condizioni previste all'articolo 138, paragrafo 2, lettera a), da un soggetto passivo identificato ai fini dell'IVA nei confronti di un acquirente non identificato ai fini dell'IVA, o da un soggetto passivo di cui all'articolo 9, paragrafo 2, gli Stati membri adottano le misure necessarie affinché il venditore comunichi tutte le informazioni necessarie per consentire l'applicazione dell'IVA e il suo controllo da parte dell'amministrazione*».

⁴⁴⁶ Art. 258 Direttiva 112/2006/CE: «*Gli Stati membri stabiliscono le modalità di dichiarazione per quanto riguarda gli acquisti intracomunitari di mezzi di trasporto nuovi di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), punto ii), nonché per quanto riguarda gli acquisti intracomunitari di prodotti soggetti ad accisa di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), punto iii)*».

⁴⁴⁷ Art. 245 Direttiva 112/2006/CE: «*1. Ai fini della presente direttiva, il soggetto passivo può stabilire il luogo di archiviazione di ogni fattura, a condizione di mettere senza indugio a disposizione delle autorità competenti, ad ogni loro eventuale domanda, tutte le fatture o informazioni archiviate conformemente all'articolo 244.*
2. Gli Stati membri possono esigere dal soggetto passivo stabilito nel loro territorio la comunicazione del luogo di archiviazione quando esso si trovi fuori del loro territorio. Gli Stati membri possono inoltre esigere dal soggetto passivo stabilito nel loro territorio l'archiviazione nello stesso territorio delle fatture emesse da lui stesso, dall'acquirente o dal destinatario, oppure in suo nome e per suo conto, da un terzo, nonché di tutte le fatture che ha ricevuto, laddove l'archiviazione non sia effettuata tramite un mezzo elettronico che garantisca un accesso completo e in linea ai dati in questione».

- delle fatture (articolo 247⁴⁴⁸ della direttiva IVA);
28. fatturazione in caso di beni o servizi forniti da un paese terzo (articolo 235⁴⁴⁹ della direttiva della direttiva IVA);
29. autofatturazione o fatturazione da entità non-UE (articolo 225⁴⁵⁰ della direttiva IVA);
30. obblighi relativi alle acquisizioni intracomunitarie di nuovi mezzi di trasporto (Articolo 259⁴⁵¹ della direttiva IVA);
31. presentazione di un documento di sintesi supplementare quando la fatturazione avviene tramite EDI (articolo 233, 3, della direttiva IVA);
32. traduzione delle fatture nella lingua dello Stato membro in cui avviene la cessione (articolo 248 bis⁴⁵² della direttiva IVA);

⁴⁴⁸ Art. 247 Direttiva 112/2006/CE: «1. Ciascuno Stato membro stabilisce il periodo per il quale i soggetti passivi devono provvedere all'archiviazione delle fatture relative a cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate nel suo territorio, nonché di quelle ricevute dai soggetti passivi stabiliti nel suo territorio.

2. Per garantire il rispetto dei requisiti di cui all'articolo 233, lo Stato membro di cui al paragrafo 1 può esigere che le fatture siano archiviate nella forma originale, cartacea o elettronica, in cui sono state trasmesse o messe a disposizione. Qualora le fatture siano archiviate per via elettronica, esso può esigere altresì l'archiviazione per via elettronica dei dati che garantiscono l'autenticità dell'origine e l'integrità del contenuto di ciascuna fattura come disposto all'articolo 233.

3. Lo Stato membro di cui al paragrafo 1 può imporre condizioni specifiche che vietano o limitano l'archiviazione delle fatture in un paese con il quale non esiste alcuno strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza analogamente a quanto previsto dalla direttiva 2010/24/UE e dal regolamento (CE) n. 1798/2003, nonché il diritto di accesso per via elettronica, di scarico e di utilizzazione di cui all'articolo 249».

⁴⁴⁹ Art. 235 Direttiva 112/2006/CE: «Gli Stati membri possono stabilire condizioni specifiche per l'emissione per via elettronica di fatture relative a cessioni di beni o a prestazioni di servizi effettuate nel loro territorio, a partire da un paese con il quale non esiste alcuno strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza analogamente a quanto previsto dalla direttiva 2010/24/UE e dal regolamento (CE) n. 1798/2003».

⁴⁵⁰ Art. 225 Direttiva 112/2006/CE: «Gli Stati membri possono imporre ai soggetti passivi condizioni specifiche nel caso in cui il terzo, o l'acquirente/destinatario, che emette le fatture sia stabilito in un paese con il quale non esiste alcuno strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza analogamente a quanto previsto dalla direttiva 2010/24/UE e dal regolamento (CE) n. 1798/2003».

⁴⁵¹ Art. 259 Direttiva 112/2006/CE: «Gli Stati membri possono chiedere alle persone che effettuano acquisti intracomunitari di mezzi di trasporto nuovi di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), punto ii), di fornire, al momento della presentazione della dichiarazione IVA, tutte le informazioni necessarie all'applicazione dell'IVA e al suo controllo da parte dell'amministrazione».

⁴⁵² Art. 248 bis Direttiva 112/2006/CE: «A fini di controllo, e per quanto riguarda le fatture relative a cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate nel loro territorio nonché le fatture ricevute dai soggetti passivi stabiliti nel loro territorio, gli Stati membri possono prescrivere, per taluni soggetti passivi o in determinati casi, la traduzione nelle loro lingue ufficiali. Gli Stati membri non possono, tuttavia, imporre un obbligo generale di traduzione delle fatture».

33. presentazione di una lista acquisti intracomunitari lista (articolo 268⁴⁵³ della direttiva IVA);
34. presentazione di riassunto dichiarazione annuale IVA (articolo 261⁴⁵⁴ della direttiva IVA).

Questi obblighi riguardano prevalentemente doveri dichiarativi per garantire il corretto funzionamento del sistema impositivo, ma ve ne sono molti altri espressione dell'annosa ricerca di un'azione più efficace di contrasto alle frodi IVA di cui si discuteva precedentemente. È però parere comune che *«un'azione più efficace di contrasto non può venire da un aumento degli oneri amministrativi per i contribuenti. Questi sono in Italia già molto elevati; la loro presenza spesso finisce col favorire le attività sommerse e le organizzazioni produttive informali. Occorre perciò mirare a una semplificazione degli adempimenti e a una riduzione dei costi di compliance»*.⁴⁵⁵

In aggiunta, gli operatori devono affrontare oneri aggiuntivi quando decidono di intraprendere la via del commercio internazionale, sia all'interno dell'UE che e al di fuori dell'Unione ; oltre a dover rispettare la normativa domestica gli esportatori devono soddisfare specifici requisiti imposti dai paesi importatori. Anche un limitato numero di transazioni con un Paese estero è in grado di far sorgere costi di *compliance* molto elevati come ad esempio se si obbliga una società ad istituire e

⁴⁵³ Art. 268 Direttiva 112/2006/CE: *«Gli Stati membri possono chiedere ai soggetti passivi che effettuano nel loro territorio acquisti intracomunitari di beni nonché operazioni assimilate di cui agli articoli 21 e 22 di presentare dichiarazioni dettagliate in merito a tali acquisti, a condizione tuttavia che siffatte dichiarazioni non siano richieste per periodi inferiori a un mese»*.

⁴⁵⁴ Art. 261 Direttiva 112/2006/CE: *«1. Gli Stati membri possono chiedere al soggetto passivo una dichiarazione relativa a tutte le operazioni effettuate nell'anno precedente, che contenga tutti i dati di cui agli articoli 250 e 251. Questa dichiarazione deve contenere tutti gli elementi necessari per eventuali rettifiche.
2. Gli Stati membri autorizzano, e possono esigere, che la dichiarazione di cui al paragrafo 1 sia effettuata, alle condizioni da essi definite, per via elettronica»*.

⁴⁵⁵ Audizione nell'ambito dell'indagine conoscitiva sugli organismi della fiscalità e sul rapporto tra contribuenti e fisco Testimonianza del Capo del Servizio Assistenza e consulenza fiscale Salvatore Chiri e del Capo del Servizio di Struttura economica Paolo Sestito - 6a Commissione del Senato della Repubblica (Finanze e tesoro), 5 marzo 2014, in banca dati Fiscoonline.

mantenere un sistema contabili specifico e la registrazione separata delle operazioni.⁴⁵⁶

In termini economici i costi di conformità per le imprese sono molto elevati, con stime che variano dal 2% all'8% dell'importo dell'IVA riscossa. Le imprese più piccole sono oberate al di sopra delle loro capacità e i costi non diminuiranno nel tempo senza un intervento mirato. Profili critici si hanno poi per le imprese che decidono di operare nel commercio intraunionale, esse devono sostenere oneri aggiuntivi molto elevati.

Secondo gli organismi europei la soppressione degli obblighi nazionali che vanno oltre i requisiti dell'UE o una riduzione del 10% delle divergenze esistenti fra le procedure amministrative degli Stati membri potrebbe comportare un incremento degli scambi intraunionali, rispettivamente, del 2,6% e del 3,7%, mentre il PIL potrebbe aumentare dello 0,2% e dello 0,4%.⁴⁵⁷

4.1 Gli obblighi dichiarativi

Nell'Unione europea il tasso medio di dichiarazione è davvero elevato e si aggira intorno al 96%. Vi sono, tuttavia, significative differenze tra i singoli Stati membri, la Commissione ha notato che il ricorso alla dichiarazione elettronica è in crescita, ma resta ancora al di sotto delle aspettative realistiche. Nella maggioranza degli Stati membri vigono è previsto l'obbligo della presentazione elettronica delle dichiarazioni IVA⁴⁵⁸, mentre in altri Stati membri si applica un sistema opzionale.⁴⁵⁹

⁴⁵⁶ L. BARBONE, R. M. BIRD e J. VAZQUEZ-CARO, *The Costs of VAT A Review of the Literature*, International Center for Public Policy, Atlanta, 2012, pag. 15.

⁴⁵⁷ Commissione europea, Comunicazione al Parlamento europeo, al Consiglio e al Comitato economico e sociale europeo 6 dicembre 2011 COM(2011) 851 definitivo sul futuro dell'IVA. *Verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente adattato al mercato unico.*

⁴⁵⁸ AT, BE, BG, DE, DK, EL, ES21, FR, IE, IT, LU, LV, NL, PT, RO, SI e UK.

⁴⁵⁹ CY, CZ22, EE, ES, FI, FR23, HU, LT, MT, PL, RO, SE e SK.

Si stima che ogni anno i contribuenti comunitari inviano 150 milioni di dichiarazioni IVA alle rispettive Amministrazioni fiscali, e seppur armonizzando la metodologia di invio, attualmente vi sono scostamenti correlati alla disciplina interna.⁴⁶⁰ Gli Stati membri richiedono dichiarazioni che si differenziano per le informazioni richieste, il formato dei moduli nazionali e le scadenze per la presentazione della documentazione. Tali notevoli variazioni da uno Stato membro all'altro comportano un adempimento particolarmente complesso e dispendioso per le imprese che operano a livello internazionale.⁴⁶¹ Gli operatori economici che operano in più di uno Stato membro hanno inoltre evidenziato il fatto che è difficile rispettare gli obblighi in materia di IVA a causa della difformità delle procedure nazionali.

Nella comunicazione del 2009 la Commissione aveva elaborato un piano di misure relative alla riduzione degli oneri amministrativi ed alla semplificazione degli adempimenti IVA, fece seguito poi il Libro Verde sul futuro dell'IVA in cui veniva ipotizzata la possibilità di introdurre un modulo standard di dichiarazione IVA obbligatorio per tutti i Paesi comunitari.⁴⁶² Tale volontà è stata ripresa nella COM(2011) 851 dove era stato chiesto ulteriormente di manifestare la propria opinione circa l'estensione della standardizzazione degli adempimenti anche ad altri obblighi, quali la registrazione, la fatturazione e la documentazione giustificativa di un'esenzione o di un'inversione contabile.⁴⁶³ La proposta definitiva venne esplicitata

⁴⁶⁰ Commissione Europea, *Una dichiarazione IVA standard per facilitare la vita delle imprese e migliorare il rispetto degli obblighi fiscali*, Bruxelles, 23 ottobre 2013, http://europa.eu/rapid/press-release_IP-13-988_it.htm; G. Liberatore, *L'Unione Europea promuove la dichiarazione IVA "standard"*, *Pratica Fiscale e Professionale*, n.45 del 2013, pag. 19; F. RICCA, *Dichiarazione iva "standard": luci ed ombre*, in *L'IVA*, n.1 del 2014, pag. 14.

⁴⁶¹ G. LIBERATORE, *L'Unione Europea promuove la dichiarazione IVA "standard"*, *Pratica Fiscale e Professionale*, n.45 del 2013, pag. 19; F. RICCA, *Dichiarazione iva "standard": luci ed ombre*, in *L'IVA*, n.1 del 2014, pag. 14.

⁴⁶² F. RICCA, *Dichiarazione iva "standard": luci ed ombre*, in *L'IVA*, n.1 del 2014, pag. 14.

⁴⁶³ G. LIBERATORE, *L'Unione Europea promuove la dichiarazione IVA "standard"*, *Pratica Fiscale e Professionale*, n.45 del 2013, pag. 19.

nella COM(2013) 721⁴⁶⁴ e prevedeva un insieme uniforme di requisiti per le imprese relativi alla compilazione delle dichiarazioni IVA, indipendentemente dallo Stato membro in cui vengono effettuate; la dichiarazione IVA standard nasceva con l'intenzione di sostituire le dichiarazioni nazionali e far sì che alle imprese venissero richieste le stesse informazioni di base entro le stesse scadenze in tutta l'UE.⁴⁶⁵

Il Commissario Algirdas Šemeta ha sottolineato che «la dichiarazione IVA standard presenta vantaggi per tutti. Le imprese potranno beneficiare di procedure più semplici, costi ridotti e meno burocrazia. I governi avranno a disposizione un nuovo strumento per facilitare il rispetto della normativa IVA, che dovrebbe aumentare il gettito fiscale».⁴⁶⁶ In verità, seppur semplificando l'obbligo della presentazione della dichiarazione IVA permangono i costi connessi agli altri obblighi collaterali del sistema impositivo⁴⁶⁷; non a parere di chi scrive che tale possa essere una soluzione alla riduzione degli oneri amministrativi se non affiancata ad altre misure volte allo stesso obiettivo.

4.2 Obblighi di fatturazione

L'attività di fatturazione si estrinseca nella elaborazione del documento nella sua materialità, nella spedizione dello stesso alla controparte del rapporto contrattuale e

⁴⁶⁴ Commissione Europea, *Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards a standard VAT return*, COM(2013) 721, pag. 4.

⁴⁶⁵ Commissione Europea, *Una dichiarazione IVA standard per facilitare la vita delle imprese e migliorare il rispetto degli obblighi fiscali*, Bruxelles, 23 ottobre 2013, http://europa.eu/rapid/press-release_IP-13-988_it.htm; B. SANTACROCE E S. FICOLA, *Il commercio elettronico*, Rimini, 2014, pag. 129; F. RICCA, *Dichiarazione iva "standard": luci ed ombre*, in L'IVA, n.1 del 2014, pag. 14; M. AUJEAN, *Harmonization of VAT in the EU: Back to the Future*, in EC Tax Review, n. 3 del 2012, pag. 140; Commissione Europea, *Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions*, COM(2013) 685, pag. 5, reperibile in http://ec.europa.eu/smart-regulation/docs/20131002-refit_en.pdf.

⁴⁶⁶ Così A. ŠEMETA, *Una dichiarazione IVA standard per facilitare la vita delle imprese e migliorare il rispetto degli obblighi fiscali*, Bruxelles, 23 ottobre 2013.

⁴⁶⁷ F. RICCA, *Dichiarazione iva standard: luci ed ombre*, in L'IVA, n.1 del 2014, pag. 14, l'autore riflette in particolar modo sulle criticità prospettiche dell'introduzione della dichiarazione standard evidenziando che tale introduzione potrebbe non consentire la semplificazione degli adempimenti.

infine nella registrazione in contabilità dell'imprenditore o del professionista.⁴⁶⁸

L'emissione di fattura e la sua conseguente registrazione costituiscono doveri fondamentali degli operatori ed elementi necessari sui quali si può sviluppare la successiva verifica da parte dell'Amministrazione finanziaria, è chiaro quindi che si tratta di un adempimento indispensabile per la corretta applicazione dell'imposta.⁴⁶⁹

«*The invoice plays a central role as it is the commercial document that defines the essential terms of the sale on which VAT will apply and which establishes both the VAT due by the seller and the VAT deductible by the purchasers*»⁴⁷⁰, quindi non è sicuramente possibile ipotizzare la sua eliminazione, ma è indispensabile che esso abbia sull'operatore il minor peso economico possibile, in modo tale da non limitare da una parte la neutralità e non creare distorsioni della concorrenza dall'altra.

Le Istituzioni comunitarie sono intervenute sul tema della semplificazione della disciplina Iva e della compressione dei costi amministrativi a carico degli operatori anche tramite l'equiparazione della fattura elettronica con quella cartacea.⁴⁷¹ Infatti, le norme sulla fatturazione sono state oggetto di armonizzazione negli anni, fino ad arrivare al riconoscimento del principio della parità di trattamento tra fatture cartacee ed elettroniche. In termini economici, la fattura elettronica serve soprattutto a ridurre e razionalizzare i costi relativi alla gestione della documentazione fiscale

⁴⁶⁸ M. GREGGI, *Fattura e fatturazione elettronica nel sistema d'imposta sul valore aggiunto*, in *Le Nuove Leggi Civili Commentate*, 5 / 2004, pag. 1045.

⁴⁶⁹ M. GREGGI, *Fattura e fatturazione elettronica nel sistema d'imposta sul valore aggiunto*, in *Le Nuove Leggi Civili Commentate*, 5 / 2004, pag. 1045.

⁴⁷⁰ M. AUJEAN, *Towards a Modern EU VAT System: Associating VIVAT and Electronic Invoicing*, in *EC Tax Review*, n.5 del 2011, pag. 215.

⁴⁷¹ C. MELILLO e I. MOTTOLA, *Fattura elettronica: le novità applicabili dal 2013*, in *Il Fisco*, n. 21 del 2011, pag. 3313; M. AUJEAN, *Towards a Modern EU VAT System: Associating VIVAT and Electronic Invoicing*, in *EC Tax Review*, n.5 del 2011, pag. 215; H. KOGELS, *Some Remarks on the Future of VAT*, in *EC Tax Review*, n.6 del 2011, pag. 261.

che corrispondono ad una cifra compresa tra 10 e 50 euro se vengono emesse le fatture cartacee.⁴⁷²

Con la Direttiva n. 2010/45/UE è stato esteso l'utilizzo della fattura elettronica attraverso l'eliminazione del vincolo della tassatività della particolare tecnologia richiesta per la trasmissione che, data l'esistenza di una pluralità di mezzi tecnologici idonei ad assicurare i requisiti previsti dalla legge, è possibile lasciare alla scelta personale dell'operatore.⁴⁷³ È stata altresì idealizzata la fattura semplificata che è possibile emettere per i corrispettivi di importo inferiore a 100,00 euro, caratterizzata dalla sola presenza di requisiti essenziali minimi. «*Dato che il ricorso alla fatturazione elettronica può aiutare le imprese a ridurre i costi e ad essere più competitive, gli attuali obblighi IVA relativi alla fatturazione elettronica dovrebbero essere rivisti per eliminare gli oneri e le barriere esistenti che ostacolano il ricorso a tale tipo di fatturazione*».⁴⁷⁴

In aggiunta, l'articolo 237 della Direttiva 2006/112/CE prevede che entro il 31 dicembre 2016 la Commissione europea, sulla base di uno studio economico indipendente, presenti al Parlamento europeo e al Consiglio una relazione di valutazione generale dell'impatto delle norme di fatturazione applicabili dal 1 gennaio 2013 e segnatamente della misura in cui esse abbiano effettivamente comportato una riduzione degli oneri amministrativi per le imprese.

⁴⁷² F. CARRIROLO e G. CAVALLERO, *Nuova Iva e fatturazione elettronica*, in *Il Fisco*, n. 18 del 2004, pag. 2680.

⁴⁷³ Direttiva 13 luglio 2010, n. 2010/45/UE, recante *modifica della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto per quanto riguarda le norme in materia di fatturazione*, in *Gazz. Uff. UE* n. 189 del 22 luglio 2010, undicesimo considerando: «*L'autenticità e l'integrità delle fatture elettroniche possono essere assicurate anche ricorrendo a talune tecnologie esistenti, quali la trasmissione elettronica di dati (EDI) e le firme elettroniche avanzate. Tuttavia, poiché esistono altre tecnologie, i soggetti passivi non dovrebbero essere obbligati a ricorrere ad una particolare tecnologia di fatturazione elettronica*»; C. MELILLO e I. MOTTOLA, *Direttiva n. 2010/45/UE - Fattura elettronica: le novità applicabili dal 2013*, in *Il Fisco*, n. 21 del 2011, pag. 3313; M. GREGGI, *Fattura e fatturazione elettronica nel sistema d'imposta sul valore aggiunto*, in *Le Nuove Leggi Civili Commentate*, 5 / 2004, pag. 1045.

⁴⁷⁴ Direttiva 13 luglio 2010, n. 2010/45/UE, recante *modifica della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto per quanto riguarda le norme in materia di fatturazione*, in *Gazz. Uff. UE* n. 189 del 22 luglio 2010, ottavo considerando.

In realtà ancora oggi le differenze relative agli obblighi in materia IVA impongono alle imprese di adeguare la loro struttura e le procedure informatiche in modo da potersi interfacciare ed operare correttamente con gli altri Stati membri. La Commissione già da un decennio ha evidenziato le problematiche connesse alle diverse regolamentazioni contabili, fiscali, commerciali e linguistiche che rendono ancor più onerosa l'emissione della fattura. Essa ha un ruolo centrale nell'applicazione del sistema IVA e per tale motivo deve essere corretta e priva di costi che ne rendano troppa onerosa l'emissione: contiene le informazioni relative al regime Iva applicabile, permette alle Amministrazioni fiscali di effettuare i controlli, consente al cliente di giustificare il diritto alla detrazione ed ha un'ampia valenza giuridica.⁴⁷⁵

4.3 Gli effetti dell'applicazione di un sistema troppo rigido e complesso

Il sistema IVA rappresenta l'insieme di ventisette differenti sistemi nazionali, la mancanza di uniformità obbliga inevitabilmente gli operatori a doversi confrontare con diverse regole contemporaneamente. *«This results in a very high compliance cost to firms and in spite of the priority fixed at EU level to reducing the administrative burden, very little has been achieved».*⁴⁷⁶

È possibile, quindi, provocatoriamente ammettere che tra i vantaggi dell'evasione si può ricomprendere la possibilità di evitare i costi di adempimento e rispetto della normativa interna e comunitaria. Questi ultimi hanno infatti effetti e conseguenze negative sia diretti che indiretti:⁴⁷⁷

⁴⁷⁵ M. MORA e U. LA COMMARA, *Obblighi di fatturazione: le nuove regole dell'UE*, in *Il Fisco*, n. 14 del 2002, pag.2096; COM(2000)650 del 17 novembre 2000.

⁴⁷⁶ Così M. AUJEAN, *Harmonization of VAT in the EU: Back to the Future*, in *EC Tax Review*, n. 3 del 2012, pag. 140; M. AUJEAN, *Towards a Modern EU VAT System: Associating VIVAT and Electronic Invoicing*, in *EC Tax Review*, n.5 del 2011, pag. 215.

⁴⁷⁷ R. DE LA FERIA, *The EU VAT System and the Internal Market*, Amsterdam, 2009, pag. 126.

- i costi amministrativi possono rilevarsi in un incentivo alla Amministrazione ad ostacolare o rifiutare del tutto le richieste di rimborso, sono in grado quindi di ledere in parte il principio cardine del sistema cioè la neutralità dell'imposta;
- i costi amministrativi riducono le potenzialità di guadagno in termini fiscali degli Stati membri;
- i costi di *compliance* rappresentano un disincentivo alle imprese all'unso delle procedure corrette, pregiudicando quindi il diritto di detrazione stesso dell'IVA;
- i costi amministrativi sono un grave ostacolo allo sviluppo del commercio intracomunitario, le imprese si trovano a dover scegliere se accollarsi dei costi maggiori o rinunciare ad una operazione commerciale.

Questi rappresentano un onere aggiuntivo per i soggetti passivi IVA che, se elevati e diversificati per attività e forma organizzativa, possono condurre a gravi distorsioni nei comportamenti degli operatori economici stessi, incidendo negativamente sulla competitività e sulla crescita.

A livello nazionale si stima che semplicemente alleggerendo gli obblighi di fatturazione, in particolare introducendo una procedura completamente informatizzata, si avrebbe un risparmio che si aggira intorno ai 14 miliardi di euro l'anno, con benefici anche sul fronte della lotta all'evasione fiscale, attraverso il recupero di efficienza nelle attività di controllo.⁴⁷⁸

Le strutture più piccole sono quelle che risentono maggiormente del dover far fronte a costi amministrativi, si ottengono effetti negativi anche sugli investimenti, sia domestici che esteri.⁴⁷⁹

⁴⁷⁸ A. FEDERICO e F. STELLA, *La fatturazione elettronica: avviata la rivoluzione telematica*, in *Il Fisco*, n. 1 del 2013, pag. 9.

⁴⁷⁹ AA.VV., *Compliance costs and dissimilarity of VAT regimes in the EU*, Londra, 2011, pag. 75; Commissione Europea, *Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions*, COM(2013) 685, pag. 1, reperibile in http://ec.europa.eu/smart-regulation/docs/20131002-refit_en.pdf.

Nella Comunicazione della Commissione del 2011 viene esposto il fatto che proprio le PMI spesso non dispongono delle risorse necessarie per far fronte a questi aspetti e rinunciano pertanto ad intraprendere attività transfrontaliere.⁴⁸⁰ Questo perché molti dei costi amministrativi sono fissi e non proporzionali al fatturato.⁴⁸¹

Per evitare tale circostanza, in grado di reprimere le ideali condizioni di funzionamento del mercato unico, la Commissione ha dato negli anni priorità alla semplificazione ed ha deciso di seguire il principio del *pensare anzitutto in piccolo* contenuto nello *Small Business Act*⁴⁸² per l'Europa che promuove l'e-government e soluzioni a sportello unico per semplificare il contesto normativo e amministrativo in cui le PMI operano.

È da aggiungersi inoltre che una normativa complessa ed incoerente si traduce certamente in maggiori oneri per i contribuenti, ma crea altresì difficoltà all'Amministrazione finanziaria; i primi si trovano a sostenere costi addizionali, mentre le autorità devono investire maggiori risorse sia nell'attività di accertamento,

⁴⁸⁰ Commissione europea, Comunicazione al Parlamento europeo, al Consiglio e al Comitato economico e sociale europeo 6 dicembre 2011 COM(2011) 851 definitivo sul futuro dell'IVA. *Verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente adattato al mercato unico*; AA.VV., *Compliance costs and dissimilarity of VAT regimes in the EU*, Londra, 2011, pag. 76: «Indeed, it is sometimes easier to trade with firms in non-EU countries than with firms in other EM member states. An exporter of goods to a non-EU country merely needs to be able to prove the goods were exported, which can be based on straightforward Customs certification and paperwork. However, selling goods to another member state requires that the firm be responsible for ensuring that the customer is a valid registered taxable person in that state. This can bring its own risks, especially for smaller firms that do not trade much outside their own country»; dello stesso parere Congress of the United States, *Effects of adopting a value-added tax*, CBO Study, Febbraio 1992, pag. 68; J. R. WHITE, *Lessons Learned from Other Countries on Compliance Risks, Administrative Costs, Compliance Burden, and Transition*, US Government Accountability Office, 2008, pag. 16.

⁴⁸¹ L. BARBONE, R. M. BIRD e J. VAZQUEZ-CARO, *The Costs of VAT A Review of the Literature*, International Center for Public Policy, Atlanta, 2012, pag. 3; J. R. WHITE, *Lessons Learned from Other Countries on Compliance Risks, Administrative Costs, Compliance Burden, and Transition*, US Government Accountability Office, 2008, pag. 16.

⁴⁸² Commissione Europea, *Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento europeo, al Comitato Economico e Sociale Europeo e al Comitato delle Regioni, "Pensare anzitutto in piccolo" (Think Small First). Uno "Small Business Act" per l'Europa*, COM(2008) 394, in [http://www.parlamento.it/web/docuorc2004.nsf/a4f26d6d511195f0c12576900058cac9/bd54b4755620df6dc125748300395de5/\\$FILE/COM2008_0394_IT.pdf](http://www.parlamento.it/web/docuorc2004.nsf/a4f26d6d511195f0c12576900058cac9/bd54b4755620df6dc125748300395de5/$FILE/COM2008_0394_IT.pdf).

sia nel supporto al contribuente.⁴⁸³ È chiaro che la difficoltà di interpretazione delle norme tende inevitabilmente ad accrescere il contenzioso.

Le criticità appena descritte sono da tempo note a molti, addirittura nel 1992 il Congresso degli Stati Uniti scoraggia l'introduzione dell'IVA nel sistema impositivo nazionale proprio per il fatto che porta con sé costi amministrativi e di compliance insostenibili per gli operatori economici tanto da fargli perdere concorrenzialità.⁴⁸⁴

In definitiva, la razionalizzazione e la semplificazione della normativa tributaria e dei relativi adempimenti potrebbero dunque ridurre non solo i costi del fare impresa, a anche l'evasione e le distorsioni nell'attività economica.⁴⁸⁵

In estrema sintesi *«every tax ought to be levied at the time, or in the manner in which it is most likely to be convenient for the contributor to pay it»*.⁴⁸⁶ Se non si procede entro breve ad una completa ristrutturazione del sistema impositivo, specie nell'ambito delle procedure burocratiche ed amministrative di applicazione dell'imposta, gli operatori dovranno confrontarsi con costi amministrativi e di *compliance* sempre maggiori. In concreto, in mancanza di un sistema flessibile, adattabile ai mutamenti, standardizzato e comprensibile, si corre il rischio di creare distorsioni alla concorrenza, limitare l'effettiva neutralità dell'onere di imposta in capi a soggetti non consumatori finali, ed autolimitazioni da parte degli operatori nazionali al commercio internazionale.

⁴⁸³ L. BARBONE, R. M. BIRD e J. VAZQUEZ-CARO, *The Costs of VAT A Review of the Literature*, International Center for Public Policy, Atlanta, 2012, pag. 3.

⁴⁸⁴ Congress of the United States, *Effects of adopting a value-added tax*, CBO Study, Febbraio 1992, pag. 68: *«The administrative and compliance costs of a VAT would be substantial—about \$5 billion to \$8 billion per year. Moreover, these costs would be largely independent of the amount of revenue raised by the VAT. This independence obviously makes the VAT a poor choice as a minor revenue raiser because the administrative and compliance costs would be so large relative to the amount of revenue raised»*; J. M. BICKLEY, *Value Added Tax: Concepts, Policy Issues, and OECD Experiences*, New York, 2003, pag. 109.

⁴⁸⁵ J. SIMON e A. CLINTON, *Tax Compliance, Self-assessment and Tax Administration*, Journal of Finance and Management in Public Services, n. 2 del 2002, pag. 2.

⁴⁸⁶ Così A. SMITH, *An Inquiry Into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, Volume 4, Londra, 1776, paragrafo 166.

CAPITOLO TERZO

PROPOSTE DI MODIFICA AL SISTEMA IVA NEL RISPETTO DELL'EFFICACIA, NEUTRALITÀ E GIUSTIZIA

1. Le proposte di modifica attualmente al vaglio

In questo terzo capitolo verranno esaminate le proposte, e le linee di azione future, della Commissione a modifica dell'attuale sistema IVA che sono in grado di ammodernare un sistema sottoposto a critiche e richieste di modifica da parte degli

operatori e degli stessi Stati membri. In effetti, nel contesto del mercato unico «*le imprese e i cittadini si scontrano quotidianamente con le strozzature che ostacolano tuttora le attività transfrontaliere nonostante l'esistenza giuridica del mercato unico e si rendono conto che l'interconnessione delle reti è insufficiente e che l'applicazione delle regole del mercato unico rimane disomogenea. Spesso le imprese e i cittadini hanno ancora a che fare con 27 sistemi giuridici diversi per la stessa transazione*». ⁴⁸⁷

L'obiettivo è quello di rendere il sistema IVA più efficiente, neutrale e robusto; in tal senso la Commissione ha al vaglio diverse modifiche strutturali che potrebbero dotare il mercato unico di una nuova linfa vitale nell'ottica del raggiungimento di un contesto commerciale solido ed interconnesso.

A tal proposito verranno esaminate quattro particolari proposte di modifica alla direttiva: l'implementazione dell'utilizzo di sistemi elettronici, in particolare la *e-invoice* quale strumento di armonizzazione e semplificazione; l'estensione del *reverse charge* generalizzato come mezzo efficace di lotta alla frode; l'introduzione del sistema di IVA per cassa, con l'intento di adattare l'attuale sistema ad un modello impositivo a dimensione di PMI; la valutazione di nuovi strumenti per la tassazione dei gruppi.

2. La ricerca di un regime definitivo antifrode

Il moltiplicarsi delle frodi IVA, la debolezza sul piano economico dell'Unione europea e il corrispondente rafforzarsi di alcuni Paesi in aree particolarmente importanti per l'approvvigionamento ed esportazione di beni e servizi, ha spinto gli

⁴⁸⁷ Così Commissione europea, Comunicazione Europa 2020, *Una strategia per una crescita intelligente, sostenibile e inclusiva* COM(2010) 2020, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:2020:FIN:IT:PDF>, pag.22.

Stati membri «a rilanciare il “vecchio” tema del completamento del mercato interno nel campo delle imposte indirette». ⁴⁸⁸

L'imposizione nel luogo di origine, che fino a qualche tempo fa era considerata essere il regime definitivo di applicazione dell'imposta nelle operazioni intracomunitarie, avrebbe contribuito notevolmente alla lotta contro le frodi IVA.

I meccanismi di frode sarebbero diminuiti proprio perché la tassazione all'origine elimina l'elemento che sta alla base dei caroselli: viene rimossa la convenienza al porre in essere meccanismo di frode carosello attraverso il passaggio da un sistema di esenzione generalizzata delle operazioni intracomunitarie ad uno di tassazione generalizzata. ⁴⁸⁹

Una volta presa la decisione di non abbandonare il regime chiamato ormai impropriamente transitorio, a causa dei troppi problemi di carattere applicativo connessi alla profonda diversità delle aliquote in vigore nei singoli Stati membri ed alla mancanza di un meccanismo di compensazione per la riallocazione delle entrate tributarie tra le varie Amministrazioni fiscali, venne studiata una soluzione alternativa rispetto ad un sistema basato sull'imposizione nel luogo di cessione che consiste nell'applicazione generalizzata del *reverse charge*.

L'applicazione del “*reverse charge esterno*”, in verità, risponde alle logiche di applicazione dell'imposta nelle operazioni concluse tra operatori residenti in diversi

⁴⁸⁸ B. SANTACROCE, *Pro e contro del «regime definitivo» iva in funzione «antifrode carosello»*, in *Dialoghi Tributarî*, 4 del 2010, p. 422; E. M. SIMONELLI e M. MARCONI, *L'estensione dell'obbligo d'inversione contabile del reverse charge*, in *Rivista dottori commercialisti*, n. 1 del 2010, pag. 152.

⁴⁸⁹ B. SANTACROCE, *Pro e contro del «regime definitivo» iva in funzione «antifrode carosello»*, in *Dialoghi Tributarî*, 4 del 2010, p. 422: «Una simile modalità di tassazione permetterebbe, anzitutto, di rimuovere alla radice l'elemento che sta alla base dei caroselli: tale meccanismo frodatario ha un senso per chi lo pone in essere in quanto l'acquisto intracomunitario a monte di tutta la catena avviene senza applicazione dell'IVA. A questo punto, l'acquirente missing trader, che non ha subito la rivalsa dell'IVA, può effettuare la vendita successiva ed appropriarsi dell'imposta, lucrando così un (illecito) guadagno pari all'IVA riscossa e non versata all'Erario ed avviando, nel contempo, il carosello, capace di auto-replicarsi lungo tutta la catena del valore, giungendo financo a rinnovarsi a seguito della cessione dei beni verso un'altra meta comunitaria. Un modo indubbiamente efficace per debellare il fenomeno consiste, come si è accennato, nel rimuovere la convenienza alla sua perpetrazione attraverso il passaggio da un sistema (quale l'attuale) di esenzione generalizzata delle operazioni intracomunitarie ad uno, opposto, di tassazione generalizzata».

Stati, ed è quindi un elemento di sistema.⁴⁹⁰ La concretizzazione della frode carosello intracomunitaria si fonda proprio sull'applicazione del *reverse charge* intracomunitario o, più precisamente, sull'asimmetria tra le regole di applicazione del tributo interne, che prevedono l'applicazione del meccanismo della detrazione e rivalsa e quelle intracomunitarie, che stabiliscono, come appena descritto l'utilizzo dell'inversione contabile.⁴⁹¹ Proprio per tale motivo, e nell'ottica della lotta alla frode IVA, negli ultimi anni ha invece trovato forte sostegno ed applicazione concreta il “*reverse charge interno*”, in quanto configurabile come strumento capace di limitare le operazioni che portano fraudolentemente ad un risparmio d'imposta, e volto al recupero del gettito anche nelle operazioni nazionali tra operatori economici.⁴⁹² Attraverso il ricorso al *reverse charge* si cerca di evitare la realizzazione dello schema fraudolento in cui il cedente o prestatore addebita l'IVA al cessionario o committente a titolo di rivalsa, che la porta a sua volta in detrazione, ma che il primo soggetto ne omette però il versamento.⁴⁹³ Prevedere che il cessionario o committente sia non solo creditore, ma anche debitore dell'IVA rende impossibile tale fenomeno fraudolento.

⁴⁹⁰ F. RICCA, *Delimitati i confini del reverse charge*, in Corriere Tributario, n. 19 del 2011, pag. 1561; F. RICCA, *Obbligo del reverse charge esteso a tutti gli acquisti da soggetti esteri*, in Corriere Tributario, n. 1 del 2010, pag. 15; N. GALLEANI D'AGLIANO, *La Corte UE definisce i parametri applicativi del reverse charge*, in Fiscalità e commercio internazionale, n. 4 del 2014, pag. 27; L. SALVINI, *Il reverse charge nelle prestazioni di servizi transnazionali*, in Corriere tributario, n. 12 del 2010, pag. 936; R. PORTALE e G. ROMANO, *Reverse charge*, in Guida alla Contabilità e Bilancio, n. 10 del 2007, pag. 33; A. MILONE, *Reverse charge: violazioni (formali) in cerca della giusta sanzione*, in Rivista di diritto Tributario, n. 2 del 2010, pag. 247; E. M. SIMONELLI e M. MARCONI, *L'estensione dell'obbligo d'inversione contabile del reverse charge*, in Rivista dottori commercialisti, n. 1 del 2010, pag. 151; P. CENTORE, *obblighi di reverse charge e detrazione dell'IVA*, in Corriere Tributario, n. 14 del 2014, pag. 1090; A. SCHENK, V. THURONYI e W. CUI, *Value Added Tax. A comparative approach*, Cambridge University Press, 2015, pag. 76.

⁴⁹¹ C. CARPENTIERI, *Assenza dal VIES della partita IVA e mancata applicazione del «reverse charge» comunitario*, in Corriere Tributario, n. 42 del 2011, pag. 3426.

⁴⁹² R. FANELLI, *Sanzioni, fiscali, previdenziali e societarie*, Milano, 2010, pag. 351; F. D'ALFONSO, *Iva: reverse charge*, in Il Fisco, n. 9 del 2007, pag. 1297.

⁴⁹³ P. MASPES e S. CAMELI, «Reverse charge» interno anche per le operazioni tra soggetti non stabiliti in Italia, in Corriere Tributario, 39 del 2012, pag. 3051; F. D'ALFONSO, *Iva: reverse charge*, in Il Fisco, n. 9 del 2007, pag. 1297; M. SPERA, *Legge di stabilità 2015: ampliamento delle ipotesi di ricorso al reverse charge*, in Il fisco, 7 del 2015, pag. 620; G. PAUDICE, *Definito il «reverse charge» per telefonini e microprocessori*, in L'IVA, n. 6 del 2011, pag. 13; OECD, *Consumption Tax Trends 2014*, OECD Publishing, 2014, pag. 30.

2.1 *Reverse charge* esterno ed interno

La distinzione tra *reverse charge* esterno ed interno la si ritrova nella Proposta di Direttiva COM(2009) 511 che intende il primo come il meccanismo per applicare le regole di territorialità dell'imposta, ed il secondo quale strumento per l'applicazione dell'inversione contabile nell'ambito dei confini dello Stato membro con il solo scopo di eliminare il fenomeno delle frodi IVA.⁴⁹⁴

A fondamento dell'applicazione interna del *reverse charge* vi è la consapevolezza del fatto che è opportuno che gli Stati membri siano autorizzati ad applicare un meccanismo in base al quale l'obbligo di versamento dell'imposta è trasferito al soggetto passivo destinatario della cessione di beni o della prestazione di servizi, anche se tali categorie non sono contemplate all'articolo 199 della direttiva 2006/112/CE, né oggetto di deroghe specifiche concesse agli Stati membri.⁴⁹⁵ Si comprende che il trasferimento dell'obbligo del pagamento dell'imposta non ha alcun effetto sulle responsabilità e sugli altri obblighi in capo al soggetto che effettua la cessione o la prestazione: l'acquirente risponde del versamento della somma, mentre il soggetto passivo rimane responsabile di ogni altro elemento riguardante l'effettuazione dell'operazione, come ad esempio l'emissione della fattura.⁴⁹⁶

⁴⁹⁴ Commissione europea, Proposta di Direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 2006/112/CE per quanto concerne l'applicazione facoltativa e temporanea del meccanismo dell'inversione contabile alla cessione di determinati beni e alla prestazione di determinati servizi a rischio di frodi, COM(2009) 511, in <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52009PC0511&from=IT>: «*A norma della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, i soggetti passivi che effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi imponibili sono tenuti a versare l'imposta sul valore aggiunto (IVA). Tuttavia, nel caso delle operazioni transfrontaliere e di alcuni settori nazionali ad alto rischio, come quello della costruzione o dei rifiuti, è previsto che l'obbligo di versare l'IVA incomba al destinatario della cessione di beni o della prestazione di servizi.*»

⁴⁹⁵ Commissione europea, Proposta di Direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 2006/112/CE per quanto concerne l'applicazione facoltativa e temporanea del meccanismo dell'inversione contabile alla cessione di determinati beni e alla prestazione di determinati servizi a rischio di frodi, COM(2009) 511, in <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52009PC0511&from=IT>.

⁴⁹⁶ E. M. SIMONELLI e M. MARCONI, *L'estensione dell'obbligo d'inversione contabile del reverse charge*, in *Rivista dottori commercialisti*, n. 1 del 2010, pag. 153.

Anche nel *reverse charge* esterno, dopo le modifiche introdotte dalla dir. 2008/8/CE, il fornitore estero resta qualificato come soggetto passivo, mentre il cliente residente provvede all'integrazione della fattura emessa senza applicazione dell'imposta. Da questo punto di vista si ha una sostanziale parificazione tra il *reverse charge* interno ed esterno, che però viene disattesa nel diverso trattamento sanzionatorio, in caso di errore commesso nelle due ipotesi sopra descritte.

Nella Direttiva 2006/112/CE, in definitiva, sono descritte diverse tipologie di applicazione del meccanismo di *reverse charge*:

1) facoltativo per i beni e servizi, previsto dall'articolo 194⁴⁹⁷ che viene poi reso obbligatorio a norma del 195⁴⁹⁸ per le cessioni di gas ed energia e per i servizi, alle condizioni indicate dall'articolo 44 della Direttiva IVA, anche quando il destinatario

⁴⁹⁷ Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in Gazz. Uff. L 347 del 11 Dicembre, 2006, articolo 194: «1. *Se la cessione di beni o la prestazione di servizi imponibile è effettuata da un soggetto passivo non stabilito nello Stato membro in cui è dovuta l'IVA, gli Stati membri possono prevedere che il debitore dell'imposta sia il destinatario della cessione di beni o della prestazione di servizi.*

2. *Gli Stati membri determinano le condizioni di applicazione del paragrafo 1».*

⁴⁹⁸ Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in Gazz. Uff. L 347 del 11 Dicembre, 2006, articolo 195: «*L'IVA è dovuta dalle persone identificate ai fini dell'IVA nello Stato membro in cui è dovuta l'imposta e che sono destinatarie delle cessioni di beni alle condizioni previste dagli articoli 38 e 39, se queste sono effettuate da un soggetto passivo non stabilito in tale Stato membro.*» Gli articoli richiamati prevedono quanto segue: articolo 38 «1. *Nei casi di cessione ad un soggetto passivo — rivenditore di gas naturale attraverso un sistema del gas naturale situato nel territorio della Comunità o qualsiasi rete connessa a un siffatto sistema, di cessione dell'energia elettrica o di cessione del calore o del freddo mediante le reti di riscaldamento o raffreddamento, il luogo della cessione si considera situato nel luogo in cui il soggetto passivo — rivenditore ha fissato la sede della propria attività economica o dispone di una stabile organizzazione per la quale i beni vengono erogati, ovvero, in mancanza di tale sede o stabile organizzazione, nel luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale.*

2. *Ai fini del paragrafo 1, per «soggetto passivo — rivenditore» si intende un soggetto passivo la cui principale attività in relazione all'acquisto di gas, di energia elettrica, di calore o di freddo è costituita dalla rivendita di tali prodotti e il cui consumo personale dei medesimi è trascurabile»; l'articolo 39 stabilisce che «Nei casi di cessione di gas effettuata mediante un sistema del gas naturale situato nel territorio della Comunità o qualsiasi rete connessa a un siffatto sistema, di cessione dell'energia elettrica o di cessione del calore o del freddo mediante le reti di riscaldamento o di raffreddamento, non previsti dall'articolo 38, il luogo della cessione si considera situato nel luogo in cui l'acquirente usa e consuma effettivamente tali beni.*

Se la totalità o parte del gas, dell'energia elettrica o del calore o del freddo non è di fatto consumata dall'acquirente, si ritiene che tali beni non consumati siano stati usati e consumati nel luogo in cui egli ha fissato la sede della propria attività economica o dispone di una stabile organizzazione per la quale i beni vengono erogati. In mancanza di tale sede o stabile organizzazione, si ritiene che egli abbia usato e consumato i beni nel luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale.

sia, oltre che un soggetto passivo, una persona giuridica, ancorché non soggetto passivo come previsto dall'articolo 196⁴⁹⁹;

2) facoltativo nelle ipotesi indicate dall'articolo 199⁵⁰⁰ della Direttiva IVA, in cui vengono previsti i casi di reverse charge interno;

3) obbligatorio per gli acquisti intracomunitari a norma dell'articolo 200⁵⁰¹, per le importazioni come stabilito dall'articolo 201⁵⁰² e nei casi di svincolo del bene da un regime doganale di esenzione secondo l'articolo 202⁵⁰³.

⁴⁹⁹ Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in Gazz. Uff. L 347 del 11 Dicembre, 2006, articolo 196: «L'IVA è dovuta dai soggetti passivi o dalle persone giuridiche che non sono soggetti passivi identificate ai fini dell'IVA a cui è reso un servizio ai sensi dell'articolo 44, se il servizio è reso da un soggetto passivo non stabilito nel territorio di tale Stato membro». L'articolo 44 richiamato prevede quanto segue: «Il luogo delle prestazioni di servizi resi a un soggetto passivo che agisce in quanto tale è il luogo in cui questi ha fissato la sede della propria attività economica. Tuttavia, se i servizi sono prestati ad una stabile organizzazione del soggetto passivo situata in un luogo diverso da quello in cui esso ha fissato la sede della propria attività economica, il luogo delle prestazioni di tali servizi è il luogo in cui è situata la stabile organizzazione. In mancanza di tale sede o stabile organizzazione, il luogo delle prestazioni di servizi è il luogo del domicilio o della residenza abituale del soggetto passivo destinatario dei servizi in questione».

⁵⁰⁰ Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in Gazz. Uff. L 347 del 11 Dicembre, 2006, articolo 199: «1. Gli Stati membri possono stabilire che il debitore dell'imposta sia il soggetto passivo nei cui confronti sono effettuate le seguenti operazioni:

a) prestazioni di servizi di costruzione, inclusi i servizi di riparazione, pulizia, manutenzione, modifica e demolizione relative a beni immobili nonché la consegna di lavori immobiliari, considerata cessione di beni ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 3;

b) messa a disposizione di personale per l'esecuzione delle attività di cui alla lettera a);

c) cessioni di beni immobili, di cui all'articolo 135, paragrafo 1, lettere j) e k), qualora il cedente abbia optato per l'imposizione dell'operazione ai sensi dell'articolo 137;

d) cessioni di materiali di recupero, di materiali di recupero non riutilizzabili in quanto tali, di materiali di scarto industriali e non industriali, di materiali di scarto riciclabili, di materiali di scarto parzialmente lavorati, di avanzzi e determinate cessioni di beni e prestazioni di servizi figuranti nell'allegato VI;

e) cessioni di beni dati in garanzia da un soggetto passivo ad un altro soggetto passivo in esecuzione di questa garanzia;

f) cessioni di beni successive alla cessione del diritto di riserva di proprietà ad un cessionario che esercita tale diritto;

g) cessione di beni immobili in una vendita giudiziale al pubblico incanto da parte di un debitore giudiziario.

2. Quando applicano l'opzione di cui al paragrafo 1, gli Stati membri possono definire le cessioni di beni e le prestazioni di servizi contemplate e le categorie di prestatori, cedenti, acquirenti o destinatari cui tali misure possono applicarsi.

3. Ai fini del paragrafo 1, gli Stati membri possono adottare le seguenti misure:

a) esigere che il soggetto passivo che esercita altresì attività o effettua operazioni non considerate cessioni di beni o prestazioni di servizi imponibili ai sensi dell'articolo 2, sia considerato soggetto passivo per le operazioni di cui al paragrafo 1 del presente articolo effettuate nei suoi confronti;

b) esigere che un ente di diritto pubblico che non è soggetto passivo sia considerato soggetto passivo per le operazioni di cui al paragrafo 1, lettere e), f) e g) effettuate nei suoi confronti.

4. Gli Stati membri informano il comitato IVA in merito all'introduzione delle misure nazionali adottate in applicazione delle disposizioni del paragrafo 1 nella misura in cui non si tratti di misure autorizzate dal Consiglio prima del 13 agosto 2006 a norma dell'articolo 27, paragrafi da 1 a 4, della direttiva 77/388/CEE e mantenute ai sensi del paragrafo 1 del presente articolo».

2.2 Il *reverse charge* quale deroga al sistema ordinario di applicazione dell'imposta

In ambito IVA, la procedura di auto fatturazione, chiamata anche inversione contabile o *reverse charge*, è concettualmente legata al tema della individuazione del soggetto tenuto al pagamento dell'imposta, nonché all'adempimento degli obblighi formali connessi all'effettuazione di operazioni rilevanti ai fini IVA.⁵⁰⁴

Nelle cessioni di beni e prestazioni di servizi lo schema applicativo ordinario dell'IVA prevede che il debitore dell'imposta sia il cedente o il prestatore, essendo obbligato ad addebitare l'imposta in via di rivalsa al cessionario o committente.

Diversamente da quanto avviene normalmente, vi sono invece dei casi in cui il debitore dell'imposta non è da individuarsi nel cedente o nel prestatore, bensì nel cessionario o nel committente; la deroga è stabilita dall'art. 194⁵⁰⁵ della Direttiva comunitaria 2006/112/CE che attribuisce agli Stati membri la facoltà di individuare quale debitore dell'imposta il cessionario del bene o il beneficiario della prestazione in relazione alle cessioni o prestazioni effettuate da un soggetto passivo.

⁵⁰¹ Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in Gazz. Uff. L 347 del 11 Dicembre, 2006, articolo 200: «L'IVA è dovuta dalla persona che effettua un acquisto intracomunitario di beni imponibile».

⁵⁰² Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in Gazz. Uff. L 347 del 11 Dicembre, 2006, articolo 201: «All'importazione l'IVA è dovuta dalla o dalle persone designate o riconosciute come debitorici dallo Stato membro d'importazione».

⁵⁰³ Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in Gazz. Uff. L 347 del 11 Dicembre, 2006, articolo 202: «L'IVA è dovuta dalla persona che svincola i beni dai regimi o dalle situazioni elencati agli articoli 156, 157, 158, 160 e 161». Gli articoli richiamati riguardano la disciplina delle esenzioni delle operazioni connesse con il traffico internazionale di beni inserita al Capo 10 della Direttiva in esame, ed in particolare afferiscono ai Depositi doganali, depositi diversi da quelli doganali e regimi analoghi.

⁵⁰⁴ M. SPERA, *Legge di stabilità 2015: ampliamento delle ipotesi di ricorso al reverse charge*, in Il fisco, 7 del 2015, pag. 620; F. D'ALFONSO, *Iva: reverse charge*, in Il fisco, 9 del 2007, pag. 1297; G. PAUDICE, *Definito il «reverse charge» per telefonini e microprocessori*, in L'IVA, n. 6 del 2011, pag. 13.

⁵⁰⁵ Per il testo completo dell'articolo 194 della Direttiva IVA si veda la nota 497 del presente capitolo.

In tale diversa metodologia applicativa in capo al cessionario o committente sono accorpate le vesti di debitore dell'imposta e di soggetto legittimato a portare in detrazione l'imposta.⁵⁰⁶

In aggiunta la disciplina comunitaria stabilisce l'*obbligatorietà* dell'inversione contabile relativamente a taluni servizi connessi a diritti d'autore, marchi e brevetti, licenze, prestazioni pubblicitarie, di consulenza e assistenza tecnica o legale, operazioni bancarie, finanziarie ed assicurative, locazione di beni mobili materiali, eccettuati i mezzi di trasporto, servizi di telecomunicazioni, radiodiffusione e televisione.

Quanto alle cessioni intracomunitarie, come si sottolineava precedentemente, il tema dell'inversione contabile si pone in termini diversi in quanto il meccanismo di non imponibilità risponde all'esigenza di assicurare il corretto funzionamento dell'imposta anche in presenza di rilevanti differenze fra le legislazioni dei singoli Stati membri, è quindi strettamente connesso al tema della territorialità dell'imposta.⁵⁰⁷

La scelta legislativa dell'adozione del *reverse charge*, disapplicando la metodologia applicativa ordinaria che vede il cedente o il prestatore debitore dell'imposta, può di regola dipendere da ragioni sistematiche, volte segnatamente ad agevolare l'applicazione dell'imposta, ed ancor di più è connesso a finalità di contrasto alle frodi.⁵⁰⁸

⁵⁰⁶ E. M. SIMONELLI e M. MARCONI, *L'estensione dell'obbligo d'inversione contabile del reverse charge*, in Rivista dottori commercialisti, n. 1 del 2010, pag. 152; C. D'ARDIA, «Reverse charge»: le ipotesi più frequenti di regolare (e irregolare) applicazione, in L'IVA, 12 del 2011, pag. 23; J. ROGERS-GLABUSH, *IBFD International Tax Glossary*, IBFD, 2009, pag. 364.

⁵⁰⁷ M. LANG, P. MELZ, e T. ECKER, *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*, IBFD, 2009, pag. 1046.

⁵⁰⁸ E. M. SIMONELLI e M. MARCONI, *L'estensione dell'obbligo d'inversione contabile del reverse charge*, in Rivista dottori commercialisti, n. 1 del 2010, pag. 152; F. D'ALFONSO, *Iva: reverse charge*, in Il Fisco, n. 9 del 2007, pag. 1297; G. PAUDICE, *Definito il «reverse charge» per telefonini e microprocessori*, in L'IVA, n. 6 del 2011, pag. 13; OECD, *Consumption Tax Trends 2014*, OECD Publishing, 2014, pag. 30; J. ROGERS-GLABUSH, *IBFD International Tax Glossary*, IBFD, 2009, pag. 364; J. ROGERS-GLABUSH, *IBFD International Tax Glossary*, IBFD, 2009, pag. 364; J. R. WHITE, *Value-Added Taxes: Lessons Learned from Other Countries on Compliance Risks, Administrative Costs, Compliance Burden, and Transition*, GAO, 2008, pag. 57; F. BORSELLI, *Organised VAT fraud: features, magnitude, policy perspectives*, Questioni di Economia e Finanza, Banca D'Italia, n. 106 del 2011, pag. 11.

L'obiettivo è quello di generalizzare il ricorso al meccanismo del reverse charge nell'ambito dei rapporti B2B. Attraverso tale meccanismo, ed in particolare con la possibilità di designare quale debitore dell'imposta il cliente soggetto passivo IVA, realizza l'obiettivo della tassazione nel Paese di consumo, senza imporre al fornitore non residente oneri connessi con l'adempimento di obblighi fiscali in un Paese diverso da quello di stabilimento.⁵⁰⁹

2.2.1 La Direttiva comunitaria n. 2006/69/CE del 24 luglio 2006

La Direttiva comunitaria 2006/69/CEE del 24 luglio 2006 venne emanata con l'obiettivo dichiarato di contrastare i fenomeni di frode, in particolare quelli che sono stati esaminati nella seconda parte del presente lavoro.⁵¹⁰

Il legislatore comunitario, da un lato, conferma l'efficacia della procedura di autofattura come strumento di contrasto allo schema di frode sin qui esaminato, dall'altro, ha ritenuto opportuno superare la metodologia che fino a quel momento era stata seguita, cioè quella di emanare volta per volta decisioni di autorizzazione nei confronti dei singoli Stati membri. Nel 2006 si preferì definitivamente un intervento di carattere generalizzato attraverso lo strumento della Direttiva.⁵¹¹

In sostanza, la normativa in esame dispone che gli Stati membri possono stabilire

⁵⁰⁹ E. M. SIMONELLI e M. MARCONI, *L'estensione dell'obbligo d'inversione contabile del reverse charge*, in Rivista dottori commercialisti, n. 1 del 2010, pag. 153.

⁵¹⁰ Direttiva 2006/69/Ce del Consiglio del 24 luglio 2006 che modifica la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda talune misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta sul valore aggiunto e di contribuire a contrastare la frode o l'evasione fiscale e che abroga talune decisioni che autorizzano misure derogatorie, in Gazz. Uff. L 221/9, 12.8.2006.

⁵¹¹ Direttiva 2006/69/Ce del Consiglio del 24 luglio 2006 che modifica la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda talune misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta sul valore aggiunto e di contribuire a contrastare la frode o l'evasione fiscale e che abroga talune decisioni che autorizzano misure derogatorie, in Gazz. Uff. L 221/9, 12.8.2006, ottavo considerando: «*Gli Stati membri non dovrebbero pertanto più potersi avvalere delle deroghe individuali concesse loro in virtù di talune decisioni del Consiglio adottate ai sensi dell'articolo 27, paragrafo 1, della direttiva 77/388/CEE e rientranti nell'ambito di applicazione della presente direttiva. Le decisioni in questione dovrebbero quindi essere espressamente abrogate. La presente direttiva dovrebbe lasciare impregiudicate le misure applicate dagli Stati membri ai sensi dell'articolo 27, paragrafo 5, della direttiva 77/388/CEE e le deroghe concesse ai sensi dell'articolo 27, paragrafo 1, di detta direttiva non abrogate dalla presente direttiva.*».

che il soggetto obbligato al versamento dell'imposta sia il committente o acquirente in alcune specifiche operazioni: prestazioni dei servizi di costruzione e messa a disposizione del personale per le relative attività; cessioni di immobili, di frazioni di fabbricato o del suolo ad essi attiguo; cessioni di materiali di recupero, di materiali di scarto industriali e non industriali, di materiali di scarto riciclabili; cessioni di beni concessi in garanzia da un soggetto passivo ad un altro soggetto passivo in esecuzione della garanzia medesima; cessioni di beni successive alla cessione del diritto di riserva di proprietà ad un cessionario che esercita tale diritto; cessione di immobili in una vendita giudiziale al pubblico incanto da parte di un debitore giudiziario.⁵¹²

Spazio all'autonomia dei singoli Stati è stato garantito con la previsione che essi *«possono specificare le cessioni di beni e le prestazioni di servizi contemplati e le categorie di prestatori, cedenti o destinatari cui tali misure possono applicarsi. Essi possono altresì limitare l'applicazione della presente misura ad alcune delle cessioni di beni o prestazioni di servizi figuranti nell'allegato M»*.⁵¹³

⁵¹² Direttiva 2006/69/Ce del Consiglio del 24 luglio 2006 che modifica la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda talune misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta sul valore aggiunto e di contribuire a contrastare la frode o l'evasione fiscale e che abroga talune decisioni che autorizzano misure derogatorie, in Gazz. Uff. L 221/9, 12.8.2006: *«gli Stati membri possono stabilire che, per le operazioni seguenti, il debitore dell'imposta sia il soggetto passivo nei cui confronti esse sono effettuate:*

i) prestazioni di servizi di costruzione, inclusi i servizi di riparazione, pulizia, manutenzione, modifica e demolizione relative a beni immobili nonché la consegna di lavori immobiliari, considerata cessione di beni ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 5;

ii) messa a disposizione di personale per l'esecuzione delle attività di cui al punto i);

iii) cessioni di beni immobili, di cui all'articolo 13, parte B, lettere g) e h), qualora il cedente abbia optato per l'imposizione dell'operazione ai sensi del suddetto articolo, parte C, lettera b);

iv) cessioni di materiali di recupero, di materiali di recupero non riutilizzabili in quanto tali, di avanzi, di materiali di scarto industriali e non industriali, di materiali di scarto riciclabili nonché di materiali di scarto parzialmente lavorati, e determinate cessioni di beni e prestazioni di servizi figuranti nell'allegato M;

v) cessioni di beni dati in garanzia da un soggetto passivo ad un altro soggetto passivo in esecuzione di questa garanzia; vi) cessioni di beni successive alla cessione del diritto di riserva di proprietà ad un cessionario che esercita tale diritto;

vii) cessione di beni immobili in una vendita giudiziale al pubblico incanto da parte di un debitore giudiziario»

⁵¹³ Direttiva 2006/69/Ce del Consiglio del 24 luglio 2006 che modifica la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda talune misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta sul valore aggiunto e di contribuire a contrastare la frode o l'evasione fiscale e che abroga talune decisioni che autorizzano misure derogatorie, in Gazz. Uff. L 221/9, 12.8.2006.

2.3 Le funzioni dell'autofattura in chiave antifrode

A livello comunitario la procedura di autofattura è attualmente oggetto di un graduale ampliamento, prevalentemente legato al fatto che il *reverse charge*, come analizzato nel paragrafo XXX del presente lavoro, rappresenta una modalità idonea a limitare il fenomeno delle frodi IVA.

L'ipotesi di estensione del *reverse charge* implica l'applicazione del meccanismo con riferimento a transazioni che intervengono tra soggetti passivi residenti nel medesimo Stato membro, ed è tesa a contrastare fenomeni di frode in cui: a) il cedente, una volta emessa la fattura con addebito dell'imposta, scompare omettendo il pagamento dell'IVA indicata in fattura; b) il cessionario, senza subire l'addebito dell'imposta si accredita l'importo dell'IVA indicata in fattura, chiedendone il rimborso secondo il regime applicativo ordinario.

Quanto sopra riportato rappresenta una sintesi della struttura tipica delle frodi che proprio lo strumento del *reverse charge* vuole contrastare, così come esaminato precedentemente nel presente lavoro. Il ruolo assunto da tale istituto è diretta conseguenza della consapevolezza di non poter applicare in maniera definitiva il regime di tassazione nel Paese d'origine, a causa dell'insufficiente grado di armonizzazione delle legislazioni nazionali che tale sistema richiederebbe per poter essere introdotto.

La sua efficacia nella lotta alle frodi IVA è attribuibile alla particolarità del meccanismo impositivo che, in deroga al sistema classico di detrazione ed addebito stabilito dalla Direttiva, affida l'obbligo di versare l'imposta ed diritto di detrazione conseguente in capo ad un unico soggetto, cioè il cessionario o il committente.⁵¹⁴

⁵¹⁴ E. M. SIMONELLI e M. MARCONI, *L'estensione dell'obbligo d'inversione contabile del reverse charge*, in Rivista dottori commercialisti, n. 1 del 2010, pag. 153; G. PAUDICE, *Definito il «reverse charge» per telefonini e microprocessori*, in L'IVA, n. 6 del 2011, pag. 13; OECD, *Consumption Tax Trends 2014*, OECD Publishing, 2014, pag. 30; F. BORSELLI, *Organised VAT fraud: features, magnitude, policy perspectives*, Questioni di Economia e Finanza, Banca D'Italia, n. 106 del 2011, pag. 11: «*The most radical strategy against VAT fraud is undoubtedly the reverse charge mechanism for domestic business-to-business transactions. This measure has the advantage of simplicity: it shifts the VAT liability from the supplier to the purchaser, depriving the missing trader of the right to debit VAT to its customers.*».

Sotto il profilo economico ed impositivo l'operazione posta in essere si risolve in una partita contabile di giro in grado di limitare il fenomeno fraudolento eliminando la riscossione dell'imposta per il tramite del cedente o prestatore, con il rischio che quest'ultimo poi non la versi all'erario.

2.4 Gli sforzi della Commissione per l'ammodernamento

La Commissione europea e diversi Stati membri hanno già da tempo posto come priorità assoluta la lotta alle frodi Iva; dal momento che una percentuale del gettito Iva viene destinata al finanziamento del bilancio comunitario, l'aumento delle frodi mette in serio pericolo il regolare funzionamento dell'Unione europea.⁵¹⁵ Oltre al danno erariale le frodi Iva pregiudicano il funzionamento del mercato interno, poiché ledono il principio della giustizia fiscale e sono in grado di causare distorsioni dei movimenti di capitale e delle condizioni di concorrenza, avvantaggiando gli i soggetti che operano in maniera non corretta.

La Commissione, prendendo coscienza del fatto che l'attuale sistema IVA è particolarmente esposto al rischio di frode, si è fatta promotrice di una serie di azioni a livello comunitario, volte a reprimere tali illeciti.⁵¹⁶

Nel 2003 con il Regolamento 1798/2003/CE viene rafforzato il quadro giuridico in materia di cooperazione amministrativa fra gli Stati membri ed avviato il programma *Fiscalis 2003-2007* volto al miglioramento della cooperazione quotidiana tra funzionari dei diversi Paesi membri. L'anno successivo la Commissione ribadisce,

⁵¹⁵ F. D'ALFONSO, *Iva: reverse charge*, in *Il Fisco*, n. 9 del 2007, pag. 1297; H. KOGELS, *Some Remarks on the Future of VAT*, in *Ec Tax Review*, n. 6 del 2011, pag. 260.

⁵¹⁶ Commissione europea, Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee concerning the need to develop a co-ordinated strategy to improve the fight against fiscal fraud, COM(2006) 254, in http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/control_anti-fraud/combating_tax_fraud/com%282006%29254_en.pdf; E. M. SIMONELLI e M. MARCONI, *L'estensione dell'obbligo d'inversione contabile del reverse charge*, in *Rivista dottori commercialisti*, n. 1 del 2010, pag. 154.

inoltre, anche la propria intenzione di rivedere il sistema VIES ampliandolo, oltre che alle forniture di beni, anche alle prestazioni di servizi.

La Commissione sottolineava l'importanza di agire più efficacemente alla lotta alle frodi in quanto i limiti del sistema erano dovuti principalmente alla lentezza e all'incompletezza delle informazioni scambiate:⁵¹⁷ *«From a practical point of view, on the other hand, Directive 77/799/EEC is not as efficient as could be expected, due especially to the insufficient use made of its legal provisions. In its report of 22 May 2000, the ad hoc group on tax fraud carried out a complete analysis of fraud systems and made several recommendations aimed at strengthening the mechanisms for administrative cooperation between Member States. In addition, the Commission presented in 2004 its Communication “Preventing and Combating Corporate and Financial Malpractice”, which also emphasised the need to improve administrative cooperation, proposing initiatives to promote collaboration both between fiscal authorities within the European Union and with those in third countries».*⁵¹⁸

D'altro canto risultava necessario anche un intervento sistematico sulle regole stesse d'applicazione dell'imposta: sull'eventualità dell'introduzione di un meccanismo di inversione contabile, auspicata dagli Stati membri, la Commissione esprime però alcuni dubbi che sono principalmente connessi alle conseguenze che un tale meccanismo avrebbe sul principio del pagamento frazionato dell'imposta.⁵¹⁹ Nello specifico, ritiene che pur potendo avere ottimi risultati nel limitare operazione

⁵¹⁷ Commissione europea, *EU coherent strategy against fiscal fraud – Frequently Asked Questions*, MEMO/06/221, in http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-06-221_en.htm?locale=en.

⁵¹⁸ Commissione europea, Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee concerning the need to develop a co-ordinated strategy to improve the fight against fiscal fraud, COM(2006) 254, in http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/control_anti-fraud/combating_tax_fraud/com%282006%29254_en.pdf; dello stesso tenore FISC 67 – CRIMORG 83 of 22.5.2000 e Commissione europea, Comunicazione al Consiglio e al Parlamento Europeo sulla prevenzione e la lotta alle pratiche societarie e finanziarie scorrette, COM(2004) 611, in <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52004DC0611&from=EN>.

⁵¹⁹ Commissione europea, *EU coherent strategy against fiscal fraud – Frequently Asked Questions*, MEMO/06/221, in http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-06-221_en.htm?locale=en.

commesse in frode, esso finirebbe per svilire uno degli elementi caratterizzante l'imposta sul valore aggiunto.⁵²⁰

Anche per questo motivo la Commissione, sottolineando l'esigenza di analizzare i punti deboli del sistema, ipotizza il rafforzamento del principio di responsabilità solidale per il pagamento dell'imposta, in conformità a quanto stabilito dalla Corte di Giustizia europea nella sentenza dell'11 maggio 2006 relativa alla Causa C-384/04.

2.4.1 L'ipotesi di applicazione generalizzata del *reverse charge*

Dopo aver accantonato l'idea di implementare il meccanismo dell'inversione contabile, la Commissione ritorna sull'argomento con la Comunicazione COM(2007) 758⁵²¹, dedicata agli elementi chiave per l'elaborazione della strategia di lotta contro la frode all'IVA nell'UE, in cui si propone alla discussione tutta una serie di idee concrete e realistiche che contribuirebbero al miglioramento della situazione esistente. La prima fondamentale conclusione a cui arriva la Comunicazione in esame è la constatazione che *«i meccanismi di frode che sfruttano il mercato interno non possono essere combattuti efficacemente tramite un approccio essenzialmente nazionale. L'integrazione di un vero approccio a livello UE nella gestione del sistema dell'IVA da*

⁵²⁰Commissione europea, Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee concerning the need to develop a co-ordinated strategy to improve the fight against fiscal fraud, COM(2006) 254, in http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/control_anti-fraud/combating_tax_fraud/com%282006%29254_en.pdf: *«In addition, some Member States consider that the VAT system should be amended in order to reduce the losses of VAT income due to fraud. They call for the reverse charge mechanism to be extended to domestic transactions in a Member State, thus challenging the principle of fractionated payment, which has hitherto been regarded as a key element in a VAT system. This topic has already been discussed in various fora. In particular, it has been debated by a technical group of the Commission with the Member States».*

⁵²¹ Commissione europea, Comunicazione della Commissione al Consiglio su alcuni elementi chiave per l'elaborazione della strategia di lotta contro la frode all'IVA nell'UE, COM(2007) 758 definitivo, reperibile in [http://notes9.senato.it/web/docuorc2004.nsf/6cc8889e3afb022fc12576ab0045bc47/983ae5171451d8e3c12573ae003dde7c/\\$FILE/COM2007_0758_IT.pdf](http://notes9.senato.it/web/docuorc2004.nsf/6cc8889e3afb022fc12576ab0045bc47/983ae5171451d8e3c12573ae003dde7c/$FILE/COM2007_0758_IT.pdf).

*parte delle autorità nazionali garantirebbe un più elevato livello di protezione delle entrate per tutti gli Stati membri».*⁵²²

La Commissione è stata, pertanto, invitata a valutare l'introduzione di un progetto pilota per un limitato periodo di tempo negli Stati membri interessati per analizzarne gli effetti. I risultati dell'analisi condotta sui possibili effetti e conseguenze che avrebbe avuto l'introduzione della possibilità di ricorrere, su base facoltativa, ad un meccanismo di inversione contabile generale vengono pubblicati con la Comunicazione COM(2008) 109.⁵²³

*In primo luogo la Commissione specifica che «l'introduzione di una procedura di inversione contabile generale ridurrebbe sensibilmente la frode carousel intracomunitaria, nonché altre forme di frode connesse con le detrazioni. Tuttavia, essa teme che la procedura di inversione contabile possa incidere negativamente sulle entrate degli Stati membri a causa di nuove forme di frode».*⁵²⁴

Le conseguenze negative in termini di flusso di cassa non sono però l'unico elemento che porta la Commissione a dubitare dell'efficacia ed efficienza di una sistema IVA basato sull'utilizzo del reverse charge all'interno dei vari Stati membri nelle operazioni B2B. Ritiene infatti che ci sia bisogno di chiarire ulteriormente alcuni particolari elementi fondamentali:⁵²⁵

⁵²² Così Commissione europea, Comunicazione della Commissione al Consiglio su alcuni elementi chiave per l'elaborazione della strategia di lotta contro la frode all'IVA nell'UE, COM(2007) 758 definitivo, reperibile in [http://notes9.senato.it/web/docuorc2004.nsf/6cc8889e3afb022fc12576ab0045bc47/983ae5171451dbe3c12573ae003dde7c/\\$FILE/COM2007_0758_IT.pdf](http://notes9.senato.it/web/docuorc2004.nsf/6cc8889e3afb022fc12576ab0045bc47/983ae5171451dbe3c12573ae003dde7c/$FILE/COM2007_0758_IT.pdf), pag. 9.

⁵²³ Commissione europea, Comunicazione al Consiglio e al Parlamento Europeo sulle misure di modifica del sistema IVA per combattere la frode, COM(2008) 109, in <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52008DC0109&from=EN>.

⁵²⁴ Così Commissione europea, Comunicazione al Consiglio e al Parlamento Europeo sulle misure di modifica del sistema IVA per combattere la frode, COM(2008) 109, al paragrafo 4.1, in <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52008DC0109&from=EN>.

⁵²⁵ Così Commissione europea, Comunicazione al Consiglio e al Parlamento Europeo sulle misure di modifica del sistema IVA per combattere la frode, COM(2008) 109, al paragrafo 5.1, in <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52008DC0109&from=EN>.

- 1) in che misura l'inversione contabile riesce realmente a limitare ed a ridurre la frode esistente, sia in termini di riduzione complessiva della differenza tra IVA teorica e IVA effettivamente riscossa dovuta alla frode, sia in rapporto alle forme di frode che vengono ridotte;
- 2) in quale misura le nuove forme di frode rappresentino un pericolo reale e quali siano le misure più idonee per farvi fronte. Occorrerebbe procedere ad una valutazione continua dell'evoluzione delle varie forme di frode e delle misure di controllo attuate per limitarle;
- 3) i costi che dovrebbero sostenere le imprese e le amministrazioni finanziarie per l'introduzione e il funzionamento del sistema e se detti costi siano proporzionati ai benefici che ne trae il fisco.

Per capire l'approccio della Commissione sull'ipotesi di inversione contabile è di estremo interesse la Comunicazione COM(2011) 851⁵²⁶, in cui viene disegnato un nuovo sistema dell'imposta nell'ottica del contrasto alle frodi IVA e del completamento del mercato unico europeo, tenendo conto delle diverse opinioni emerse in sede di pubblicazione del Libro Verde sul futuro dell'IVA. Viene definitivamente abbandonato l'obiettivo di creare un sistema definitivo di tassazione basato sul principio all'origine, ricercando invece un sistema efficiente d'imposizione fondato sulla tassazione nel Paese di destinazione.

In buona sintesi, gli elementi qualificanti dell'ammodernamento del sistema IVA sono collegati alla semplicità di applicazione dell'imposta, all'efficienza della riscossione e alla neutralità in termini di costi amministrativi, ed infine nella robustezza del sistema nei confronti dei fenomeni fraudolenti.

⁵²⁶ Commissione europea, Comunicazione al Parlamento europeo, al Consiglio e al Comitato Economico e Sociale europeo sul futuro dell'IVA, Verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente adattato al mercato unico, COM(2011) 851, in [http://www.parlamento.it/web/docuorc2004.nsf/a4f26d6d511195f0c12576900058cac9/a9c3db8ca4a5b242c1257964003f0cfe/\\$FILE/COM2011_0851_IT.pdf](http://www.parlamento.it/web/docuorc2004.nsf/a4f26d6d511195f0c12576900058cac9/a9c3db8ca4a5b242c1257964003f0cfe/$FILE/COM2011_0851_IT.pdf).

2.4.2 Le recenti considerazioni della TAXUD

Sul tema dell'estensione generalizzata del meccanismo di reverse charge interno, in chiave antifrode, è di estremo interesse un recente studio della Taxud dedicato agli effetti ottenuti dopo il riconoscimento agli Stati dell'opzione per l'applicazione del meccanismo in esame. Si tratta del Final Report TAXUD/2013/DE/333, pubblicato nel Novembre 2014, in esso vengono identificate tutte le misure adottate dai vari Stati membri in questo senso, per valutarne poi l'efficacia in termini di recupero del gettito IVA.⁵²⁷

Dallo studio è emerso che i 27 Stati membri hanno adottato il sistema di reverse charge nel settore delle costruzioni, applicandolo anche alle operazioni di riparazione, pulizia, mantenimento, demolizione. Inoltre, 23 Paesi ad oggi hanno implementato l'utilizzo del meccanismo di inversione contabile anche per fornitura di materiale usato, materiale utilizzato che non può essere riutilizzato alle stesse condizioni, rottami, rifiuti industriali e non industriali e rifiuti riciclabili.⁵²⁸ Infine, in ben 21 Stati viene applicato tale regime anche nel settore energetico.

Su una così ampia gamma di operazioni a cui viene applicato, emerge inoltre dallo studio condotto che il reverse charge è reso obbligatorio nei rapporti Business-to-Business, solo in Austria le parti possono decidere di comune accordo di applicarlo, ed a Malta il reverse charge si applica su richiesta.⁵²⁹

⁵²⁷ TAXUD, *Assessment of the application and impact of the optional 'Reverse Charge Mechanism' within the EU VAT system*, Specific Contract No 6 TAXUD/2013/DE/333 implementing Framework Contract No TAXUD/2012/CC/117, Final Report, Novembre 2014, in http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/kp_07_14_060_en.pdf.

⁵²⁸ TAXUD, *Assessment of the application and impact of the optional 'Reverse Charge Mechanism' within the EU VAT system*, Specific Contract No 6 TAXUD/2013/DE/333 implementing Framework Contract No TAXUD/2012/CC/117, Final Report, Novembre 2014, pag. 7 in http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/kp_07_14_060_en.pdf.

⁵²⁹ TAXUD, *Assessment of the application and impact of the optional 'Reverse Charge Mechanism' within the EU VAT system*, Specific Contract No 6 TAXUD/2013/DE/333 implementing Framework Contract No TAXUD/2012/CC/117, Final Report, Novembre 2014, pag. 13 in http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/kp_07_14_060_en.pdf.

Si può concludere quindi che gli Stati membri hanno reagito in maniera positiva alla possibilità di estendere il reverse charge alle operazioni nazionali, applicando in maniera armonizzata il meccanismo in discussione nei settori in cui è concesso.

Lo studio si sofferma anche sugli obblighi amministrativi imposti alle imprese in caso di applicazione del meccanismo di inversione contabile, e denota che essi consistono generalmente nella richiesta di un report specifico nella dichiarazione IVA e una dichiarazione apportata semplicemente in fattura. Solo dodici degli Stati membri impongono obblighi che vanno a tali semplici richieste; ad esempio il Regno Unito ha introdotto un “*Reverse Charge Sales List*” da completare da parte del fornitore di servizi o di prodotti soggetti al regime.

Pare quindi, allo stato attuale, che l'applicazione del *reverse charge* interno abbia trovato apprezzamento da tutti gli Stati membri, che lo hanno introdotto in particolari settori sulla base delle opzioni loro concesse, e che esso non abbia inciso negativamente sulla neutralità dell'imposta accrescendo gli obblighi, e di conseguenza gli oneri amministrativi, in capo alle imprese.

2.5 Lati oscuri dell'introduzione del *reverse charge* generalizzato

Nell'ipotesi dell'applicazione di un *reverse charge* generalizzato l'obiettivo di tutela dell'integrità del gettito erariale, attraverso la lotta costante ai fenomeni fraudolenti, secondo molti passerebbe attraverso uno snaturamento dell'IVA.

Questo perché, limitando il prelievo al momento in cui si conclude la filiera commerciale, e si arriva alla vendita al consumatore finale, verrebbe meno uno dei caratteri fondamentali dell'IVA, ossia la riscossione frazionata. L'IVA passerebbe dall'essere plurifase ad una imposta all'acquisto, in sostanza una tramutata monofase applicata all'immissione al consumo. Ciò porterebbe inevitabilmente gli Stati a doversi attendere una minore liquidità all'interno delle casse erariali, mentre il meccanismo fondato sul meccanismo di rivalsa e detrazione consente agli Stati

membri di incamerare una parte del tributo in ogni fase del processo economico, con l'applicazione del *reverse charge* in maniera generalizzata l'imposta verrebbe materialmente versata solo nel momento dell'acquisto da parte del consumatore finale. La salvaguardia degli interessi erariali rispetto alle frodi avverrebbe, allora, a scapito della liquidità del sistema.

Un secondo rischio è quello che tale innovazione, oltre a limitare alcune fattispecie fraudolente, potrebbe d'altro conto consentire altre congenite forme di frode, quali ad esempio l'uso di posizioni IVA fittizie a livello di consumo finale.⁵³⁰

È certamente fondato il timore che germoglino nuove forme di illeciti fiscali, per evitarli è indispensabile il controllo circa l'uso improprio della partita IVA, con il timore che la conseguenza diretta sarebbe quella di generare nuovi oneri in capo agli operatori commerciali, che possano poi determinare una situazione di grave impasse burocratica.⁵³¹

Fondamentale sarà, allora, il ruolo delle Amministrazioni finanziarie che, in questo ambito, sono chiamate all'elaborazione di nuovi strumenti capaci di consentire agli operatori del settore di muoversi nei confini, non labili, della certezza del diritto.

⁵³⁰ Già la Commissione europea aveva avanzato dei dubbi in proposito, *EU coherent strategy against fiscal fraud – Frequently Asked Questions*, MEMO/06/221, in http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-06-221_en.htm?locale=en: «*A small number of Member States have advocated for a more extensive use of the reverse charge system in view of reducing VAT fraud. However, making a more extensive use of the reverse charge requires a change in the existing VAT legislation. As it supports the objective of combating fraud, the Commission is examining the need for such a step with an open mind at this stage. It has notably to be analysed whether such a change provides for a clear reduction of fraud opportunities and does not create new opportunities for fraud. Furthermore, it may not lead to a disproportionate administrative burden for businesses and tax administrations and a neutral and non-discriminatory treatment of all operators would have to be ensured*»; nello specifico Commissione europea, Comunicazione al Consiglio e al Parlamento Europeo sulle misure di modifica del sistema IVA per combattere la frode, COM(2008) 109, al paragrafo 4.1, in <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52008DC0109&from=EN>: «*Per combattere le nuove forme di frode – in particolare i consumi non soggetti a tassazione e l'uso improprio della partita IVA – sarebbero necessarie misure di accompagnamento che complicherebbero il sistema e creerebbero nuovi oneri a carico delle imprese e delle amministrazioni finanziarie*»; V. CRISTIANO, *Preoccupazioni della commissione europea sulle frodi iva*, in *Fiscalità Internazionale*, 2 del 2009, pag. 123.

⁵³¹ V. CRISTIANO, *Preoccupazioni della Commissione europea sulle frodi iva*, in *Fiscalità Internazionale*, 2 del 2009, pag. 123.

2.6 La ricerca dell'equilibrio tra risultati positivi e lati oscuri

Benché esistano dei lati oscuri nella applicazione generalizzata del reverse charge interno, vanno evidenziati anche i molteplici benefici che tale sistema potrebbe condurre, al fine ovviamente di valutare la convenienza all'implementazione di tale sistema. In primo luogo si riuscirebbe ad ottenere la totale inefficacia della minaccia delle frodi carousel in quanto, eliminando a monte la figura del missing trader, verrebbero meno le condizioni stesse che permettono la frode. In secondo luogo, non si avrebbe più nemmeno la convenienza, ai fini IVA, ad emettere false fatture di acquisto.⁵³²

Oltre a trovare beneficio sul piano del contrasto alle frodi, l'estensione del reverse charge contribuisce a risolvere alcuni degli elementi della crisi economica del sistema IVA esaminati nel secondo capitolo di tale lavoro. Essendo l'imposta riscossa e versata solo nel momento in cui l'operazione si svolge con il consumatore finale, si avrebbe la consistente diminuzione del numero di soggetti passivi IVA tenuti ad effettuare versamenti periodici o ad elaborare richieste di rimborso; in questo modo i costi amministrativi in capo agli operatori economici verrebbero più che dimezzati. In definitiva, la crisi economica dell'IVA connessa all'esistenza di ingenti costi in capo alle imprese, tali da rendere non neutrale l'imposta stessa, verrebbe risanata. Nello stesso tempo, diminuendo le istanze di rimborso dell'imposta, anche l'Amministrazione finanziaria potrebbe trovare giovamento recuperando risorse che prima erano stanziare per l'espletamento di tali procedure. Inoltre, la stessa amministrazione nazionale potrebbe investire risorse ed innovarsi nelle attività di controllo: con l'applicazione dell'inversione contabile in siffatta maniera le operazioni effettuate al consumo finale (B2C) sono nettamente inferiori al 60% di

⁵³² F. FALCONE, *Le proposte di modifica al regime transitorio per reagire alle frodi*, in *Observaciones al libro verde de la comisión europea y propuestas sobre el futuro del Iva*, a cura di A. DI PIETRO e J. LASARTE, Siviglia, 2012 pag.55: «In tal modo, sarebbe ridotto il pericolo delle frodi Iva, poiché nelle fasi antecedenti l'immissione al consumo l'imposta rilevrebbe in maniera meramente cartolare. Ciò escluderebbe, a monte, ogni tentativo di appropriazione indebita del tributo da parte dell'operatore, che, non dovendo più riversare quanto incassato a titolo di rivalsa nei confronti del cessionario o committente, non potrebbe neppure appropriarsene».

tutte le operazioni nazionali, per cui diventa più semplice e maggiormente più efficace controllare che i versamenti dell'imposta siano correttamente avvenuti. Si può agevolmente constatare che eliminando i fenomeni di frode a livello internazionale ed altresì a livello nazionale, diminuendo drasticamente i costi amministrativi connessi all'applicazione dell'imposta, il regime IVA è in grado di divenire efficiente e robusto proprio come nelle intenzione del Libro Verde.

Da ultimo va sottolineata anche la possibilità di diminuire i problemi finanziari derivanti dal regime di "competenza", dato che l'imposta applicata nelle operazioni intermedie non deve essere anticipata su forniture ancora non rimosse da altri operatori economici.

In una sorta di compensazione tra risvolti negativi e risultati positivi, l'applicazione generalizzata del reverse charge interno pare essere uno strumento efficace a dirimere la questione della crisi economica dell'IVA in termini di lotta alla frode, diminuzione dei costi amministrativi, a garanzia della neutralità, ed efficienza finanziaria.

3. Implementazione dell'utilizzo di sistemi elettronici

3.1 Equiparazione tra fattura elettronica e quella cartacea nella Direttiva comunitaria

La fatturazione elettronica fa parte dell'iniziativa della Commissione dedicata ad *Un'agenda digitale europea*⁵³³, che attribuisce un ruolo di primaria importanza alla realizzazione di un mercato digitale unico ed invita a rimuovere gli ostacoli normativi e tecnici che impediscono l'adozione in massa della *eInvoicing*.⁵³⁴

Nella direttiva 2006/112/CE, come risulta modificata dalla direttiva 2010/45/UE, la disciplina concernente la fatturazione è collocata nel Titolo XI, Capo 3 dedicato alla *Fatturazione*, Sezione 1 e si apre proprio con l'articolo 217⁵³⁵ che fornisce la definizione del documento "fattura elettronica", individuata come «una fattura, contenente le informazioni richieste dalla presente direttiva, emessa e ricevuta in formato elettronico».

Si tratta di una equiparazione completa della fattura elettronica alla fattura cartacea, con conseguente rimozione degli ostacoli tecnici che potrebbero limitare l'emissione della fattura elettronica, vincolandone l'utilizzo a particolari forme o requisiti; infatti viene specificatamente imposto agli Stati membri di «accettare come fattura ogni documento o messaggio cartaceo o elettronico che soddisfa le condizioni di cui al presente capo».⁵³⁶ In buona

⁵³³ Commissione europea, Comunicazione al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni, *Un'agenda digitale europea*, COM(2010) 245, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0245:FIN:it:PDF>.

⁵³⁴ Commissione europea, Decisione del 2 novembre 2010 che istituisce il forum europeo multilaterale delle parti interessate sulla fatturazione elettronica, in *Gazzetta ufficiale* del 3.12.2010, 326/13; Commissione europea, Comunicazione al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale e al Comitato delle Regioni, *Sfruttare i vantaggi della fatturazione elettronica in Europa*, COM/2010/071, in <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52010DC0712&from=EN>.

⁵³⁵ Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, *Gazzetta ufficiale* del 11.12.2006, L 347, art. 217: «*Ai fini della presente direttiva per "fattura elettronica" s'intende una fattura contenente le informazioni richieste dalla presente direttiva emessa e ricevuta in formato elettronico*».

⁵³⁶ Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, *Gazzetta ufficiale* del 11.12.2006, L 347, art. 218: «*Ai fini della presente direttiva gli Stati membri accettano come fattura ogni documento o messaggio cartaceo o elettronico che soddisfa le condizioni stabilite dal presente capo*».

sostanza, gli Stati membri non possono discriminare l'uso di un determinato tipo di fattura elettronica in funzione dei suoi requisiti formali o tecnici, essendo la fattura cartacea definitivamente equiparabile a quella elettronica.⁵³⁷ Ciò permette di concludere che vi è una sostanziale fungibilità dei due strumenti giuridici nell'assolvimento degli obblighi previsti dalla normativa IVA che gravano in capo al soggetto passivo.⁵³⁸

Un'equiparazione fondata sul presupposto che entrambe le tipologie di documento sono in grado di assicurare i tre requisiti, definiscono sinteticamente «IAL», e consistono nel garantire l'integrità del contenuto, l'autenticità dell'origine e la leggibilità della fattura stessa.⁵³⁹ A garanzia di tali requisiti è possibile utilizzare alcuni

⁵³⁷ G. LIBERATORE, *Il "sistema iva" in chiave europea: prospettive e criticità*, in L'IVA, 1 / 2015, p. 26, A. MASTROMATTEO e B. SANTACROCE, *Fattura elettronica: nuove regole e obbligatorietà per le operazioni con le amministrazioni pubbliche*, in Corriere Tributario, n. 31 del 2013, pag. 2449; P. L. AGOSTINI e V. U. VAVALLI, *La fatturazione elettronica mediante Electronic Data Interchange (EDI)*, in il fisco, n. 12 del 2008, pag. 2141; B. TERRA e J. KAJUS, *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2011, pag. 1171; D. PIAGGESI, *Global Strategy and Practice of E-Governance*, New York, 2011, pag. 394.

⁵³⁸ M. GREGGI, *Fattura e fatturazione elettronica nel sistema d'imposta sul valore aggiunto*, in Le Nuove Leggi Civili Commentate, n. 5 del 2004, pag. 1045; T. BRYCHAN e G. SIMMONS, *E-Commerce Adoption and Small Business in the Global Marketplace*, New York, 2010, pag. 51.

⁵³⁹ Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, Gazzetta ufficiale del 11.12.2006, L 347, art. 233: «1. L'autenticità dell'origine, l'integrità del contenuto e la leggibilità di una fattura, sia essa cartacea o elettronica, sono assicurate dal momento dell'emissione fino al termine del periodo di archiviazione della fattura.

Ogni soggetto passivo stabilisce il modo in cui assicurare l'autenticità dell'origine, l'integrità del contenuto e la leggibilità della fattura. Ciò può essere realizzato attraverso controlli di gestione che creino una pista di controllo affidabile tra una fattura e una cessione di beni o una prestazione di servizi.

«Autenticità dell'origine» implica la comprovazione dell'identità del fornitore o del prestatore o dell'emittente della fattura.

«Integrità del contenuto» implica che il contenuto richiesto in conformità con la presente direttiva non è stato alterato.

2. Oltre al tipo di controlli di gestione descritto nel paragrafo 1, costituiscono esempi di tecnologie che assicurano l'autenticità dell'origine e l'integrità del contenuto di una fattura elettronica:

a) la firma elettronica avanzata ai sensi dell'articolo 2, punto 2, della direttiva 1999/93/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 dicembre 1999, relativa ad un quadro comunitario per le firme elettroniche, basata su un certificato qualificato e creata mediante un dispositivo per la creazione di una firma sicura ai sensi dell'articolo 2, punti 6 e 10, della direttiva 1999/93/CE;

b) la trasmissione elettronica di dati (EDI) quale definita all'articolo 2 dell'allegato 1 della raccomandazione 1994/820/CE della Commissione, del 19 ottobre 1994, relativa agli aspetti giuridici della trasmissione elettronica di dati, qualora l'accordo per questa trasmissione preveda l'uso di procedure che garantiscano l'autenticità dell'origine e l'integrità dei dati; A. MASTROMATTEO e B. SANTACROCE, *Fattura elettronica: nuove regole e obbligatorietà per le operazioni con le amministrazioni pubbliche*, in Corriere Tributario, n. 31 del 2013, pag. 2449; P. L. AGOSTINI e V. U. VAVALLI, *La fatturazione elettronica mediante Electronic Data Interchange (EDI)*, in il fisco, n. 12 del 2008, pag. 2141; A. MASTROMATTEO e B. SANTACROCE, *Fatturazione elettronica: dalla sottoscrizione digitale ai controlli interni di gestione*,

particolari strumenti tecnologici, chiamati *Electronic Data Interchange*, che consistono nell'utilizzare:

- 1) controlli di gestione capaci di garantire un controllo affidabile tra una fattura e una cessione di beni o una prestazione di servizi;
- 2) una firma elettronica avanzata ai sensi dell'articolo 2⁵⁴⁰, punto 2, della direttiva 1999/93/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 13 dicembre 1999, relativa ad un quadro comunitario per le firme elettroniche, basata su un certificato qualificato e creata mediante un dispositivo per la creazione di una firma sicura;

in Corriere Tributario, 44 / 2011, p. 367; T. BRYCHAN e G. SIMMONS, *E-Commerce Adoption and Small Business in the Global Marketplace*, New York, 2010, pag. 51.

⁵⁴⁰ Direttiva 1999/93/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 13 dicembre 1999, Relativa ad un quadro comunitario per le firme elettroniche, in Gazzetta ufficiale del 13 dicembre 1999, L. 13, articolo 2: «*Ai fini della presente direttiva, valgono le seguenti definizioni:*

1) "firma elettronica", dati in forma elettronica, allegati oppure connessi tramite associazione logica ad altri dati elettronici ed utilizzata come metodo di autenticazione; 2) "firma elettronica avanzata", una firma elettronica che soddisfi i seguenti requisiti:

- a. essere connessa in maniera unica al firmatario;
 - b. essere idonea ad identificare il firmatario;
 - c. essere creata con mezzi sui quali il firmatario può conservare il proprio controllo esclusivo;
 - d. essere collegata ai dati cui si riferisce in modo da consentire l'identificazione di ogni successiva modifica di detti dati;
- 3) "firmatario", una persona che detiene un dispositivo per la creazione di una firma e agisce per conto proprio o per conto della persona fisica o giuridica o dell'entità che rappresenta;
- 4) "dati per la creazione di una firma", dati peculiari, come codici o chiavi crittografiche private, utilizzati dal firmatario per creare una firma elettronica;
- 5) "dispositivo per la creazione di una firma", un software configurato o un hardware usato per applicare i dati per la creazione di una firma;
- 6) "dispositivo per la creazione di una firma sicura", un dispositivo per la creazione di una firma che soddisfa i requisiti di cui all'allegato III;
- 7) "dati per la verifica della firma", dati, come codici o chiavi crittografiche pubbliche, utilizzati per verificare una firma elettronica;
- 8) "dispositivo di verifica della firma", un software configurato o un hardware usato per applicare i dati di verifica della firma;
- 9) "certificato", un attestato elettronico che collega i dati di verifica della firma ad una persona e conferma l'identità di tale persona;
- 10) "certificato qualificato", un certificato conforme ai requisiti di cui all'allegato I e fornito da un prestatore di servizi di certificazione che soddisfa i requisiti di cui all'allegato II;
- 11) "prestatore di servizi di certificazione", un'entità o una persona fisica o giuridica che rilascia certificati o fornisce altri servizi connessi alle firme elettroniche;
- 12) "prodotto di firma elettronica", hardware o software, oppure i componenti pertinenti dei medesimi, destinati ad essere utilizzati da un prestatore di servizi di certificazione per la prestazione di servizi di firma elettronica oppure per la creazione o la verifica di firme elettroniche;
- 13) "accreditamento facoltativo", qualsiasi permesso che stabilisca diritti ed obblighi specifici della fornitura di servizi di certificazione, il quale sia concesso, su richiesta del prestatore di servizi di certificazione interessato, dall'organismo pubblico o privato preposto all'elaborazione e alla sorveglianza del rispetto di tali diritti ed obblighi, fermo restando che il prestatore di servizi di certificazione non è autorizzato ad esercitare i diritti derivanti dal permesso fino a che non abbia ricevuto la decisione da parte dell'organismo».

3) trasmissione elettronica di dati (EDI) quale definita all'art. 2⁵⁴¹ dell'allegato 1 della raccomandazione 1994/820/CE della Commissione del 19 ottobre 1994, relativa agli aspetti giuridici della trasmissione elettronica di dati, qualora l'accordo per questa trasmissione preveda l'uso di procedure che garantiscano l'autenticità dell'origine e l'integrità dei dati;

4) altre tecnologie che assicurano l'autenticità dell'origine e l'integrità del contenuto di una fattura elettronica.

Viene attribuita quindi ai soggetti passivi libera autonomia nella scelta dei sistemi di sicurezza da adottare per garantire i requisiti di autenticità, integrità e leggibilità, ovviamente il legislatore comunitario in rapporto a tale discrezionalità pone a garanzia del rispetto dei requisiti l'imputazione della responsabilità in capo ai soggetti obbligati all'emissione di comprovare l'adeguatezza e l'affidabilità del metodo utilizzato.⁵⁴²

Se ad esempio una fattura contenesse virus informatici, macroistruzioni o codici eseguibili in grado di alterarne il contenuto, essa non potrebbe essere considerata una fattura elettronica sotto il profilo giuridico benché sia stata emessa dal fornitore e ricevuta dal cliente con mezzi informatici.⁵⁴³

⁵⁴¹ Commissione europea, Raccomandazione 94/820/CE del 19 ottobre 1994, relativa agli aspetti giuridici della trasmissione elettronica di dati, in Gazzetta ufficiale n. L 338 del 28/12/1994 pag. 0098 – 0117, articolo 2 Definizioni: «2.1. Ai fini dell'accordo, i termini che seguono sono così definiti:

2.2. EDI: La trasmissione elettronica di dati (EDI) è il trasferimento elettronico, tra sistemi informatici, di dati commerciali e amministrativi, mediante una norma concordata per strutturare messaggi (messaggi EDI)

2.3. Messaggio EDI: Un messaggio EDI consiste in una serie di segmenti, strutturali secondo una norma concordata, formattati in modo da poter essere letti dal computer e da poter essere elaborati automaticamente e senza ambiguità.

2.4. UN/Edifact: Così come sono definite dall'UN/ECE (1), le norme delle Nazioni Unite per la trasmissione elettronica di dati per l'amministrazione, il commercio e i trasporti, comprendono un insieme di norme, repertori e orientamenti, approvati a livello internazionale, per la trasmissione elettronica di dati strutturali, in particolare per il commercio di beni e servizi, tra sistemi informatici indipendenti.

2.5. Conferma di ricevimento: La conferma di ricevimento di un messaggio EDI è la procedura mediante la quale, al ricevimento del messaggio EDI, il destinatario ne controlla la sintassi e la semantica e invia una conferma di ricevimento».

⁵⁴² C. MELILLO e I. MOTTOLA, *Direttiva n. 2010/45/UE - Fattura elettronica: le novità applicabili dal 2013*, in *Il fisco*, n. 21 del 2011, pag. 3313; A. MASTROMATTEO e B. SANTACROCE, *Fattura elettronica: nuove regole e obbligatorietà per le operazioni con le amministrazioni pubbliche*, in *Corriere Tributario*, n. 31 del 2013, pag. 2449.

⁵⁴³ F. SCOPACASA, *Fattura elettronica: ultime novità*, in *Guida alla Fatturazione*, n. 4 del 2013, pag. 30; T. BRYCHAN e G. SIMMONS, *E-Commerce Adoption and Small Business in the Global Marketplace*, New York, 2010, pag. 51.

È evidente che l'emissione di fattura e la sua conseguente registrazione costituiscono gli elementi fondamentali sui quali si sviluppa l'eventuale successiva verifica da parte dell'Amministrazione finanziaria: di qui nasce l'esigenza di adottare «una serie di cautele formali volte appunto a salvaguardare l'attendibilità delle scritture medesime, impedendo una loro alterazione ex post da parte dello stesso soggetto passivo in caso di ispezione o di verifica posta in essere dall'Agenzia ovvero dalla Polizia tributaria».⁵⁴⁴

In apparente contrasto è però il tenore dell'articolo 232⁵⁴⁵ della direttiva in cui viene subordinato il ricorso all'emissione della fattura elettronica da parte del cedente o prestatore, all'accordo manifestato dal cessionario o committente destinatario della fattura stessa. L'applicazione del principio di consensualità, per la verità, trova fondamento in esigenze di natura operativa: la ricezione di fatture elettroniche è materialmente possibile solamente nel caso in cui il soggetto che la deve ricevere è dotato di adeguati strumenti elettronici per l'acquisizione ed archiviazione.⁵⁴⁶

3.2 La strategia della Commissione

Le modifiche al sistema IVA che la Commissione negli anni ha cercato di attuare riguardano gli elementi fondamentali dell'imposta, e l'emissione della fattura è

⁵⁴⁴ Così M. GREGGI, *Fattura e fatturazione elettronica nel sistema d'imposta sul valore aggiunto*, in *Le Nuove Leggi Civili Commentate*, n. 5 del 2004, pag. 1045; P. L. AGOSTINI e V. U. VAVALLI, *La fatturazione elettronica mediante Electronic Data Interchange (EDI)*, in *il fisco*, n. 12 del 2008, pag. 2141.

⁵⁴⁵ Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, *Gazzetta ufficiale* del 11.12.2006, L 347, art 232: «Il ricorso ad una fattura elettronica è subordinato all'accordo del destinatario».

⁵⁴⁶ M. GREGGI, *Fattura e fatturazione elettronica nel sistema d'imposta sul valore aggiunto*, in *Le Nuove Leggi Civili Commentate*, n. 5 del 2004, pag. 1045: «La fattura è un documento formato unilateralmente sia nel diritto tributario che nel diritto civile, nel quale assume perfino caratteri di recettività. La fatturazione elettronica, per contro, perde in parte tale caratteristica dal momento che, per poter essere realizzata, necessita del previo consenso della controparte. Le ragioni di questa scelta sono riassumibili, ancora una volta, nelle esigenze di natura operativa che prima si sono indicate. Dal punto di vista tecnico la ricezione di fatture elettroniche è materialmente possibile soltanto da parte del soggetto (operatore economico, ma anche consumatore finale) che abbia a disposizione gli adeguati strumenti per la loro acquisizione e, nei casi che si vedranno, per la loro archiviazione: di qui allora la necessità di prevedere, almeno in linea di principio, il consenso del ricevente all'emissione della fattura mediante le nuove modalità»; B. TERRA e J. KAJUS, *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2011, pag. 1171.

sicuramente un aspetto che deve trovare uniformità ed innovazione. «L'obbligo di fatturazione è, in effetti, al centro del sistema comune IVA. In tale contesto la fattura ha tre funzioni: contiene le informazioni relative al regime IVA applicabile, consente all'Amministrazione fiscale di esercitare il suo controllo e, infine, permette al cliente di valersi del suo diritto a deduzione».⁵⁴⁷

Con il fine di armonizzare e semplificare il sistema IVA, la Direttiva 13 luglio 2010, n. 45⁵⁴⁸ ha certamente il merito di aver contribuito all'implementazione del naturale impiego della fattura elettronica negli ordinamenti dei Paesi membri.

Secondo le prime stime la diffusione della fattura elettronica avrebbe comportato minori costi per ogni Stato membro stimati tra i 10 e 60 miliardi di euro l'anno.⁵⁴⁹

In termini di analisi economica è chiaro che la semplificazione dell'obbligo di fatturazione, ed il fatto di renderlo uniforme all'interno del mercato unico, consentono di innovare in termini di minor costo derivante dall'applicazione di regole che impongono obblighi formali in maniera uniforme.

La Direttiva 2010/45/UE ha permesso, oltre che l'ottenimento di un risparmio economico in termini di minori adempimenti formali, anche di allineare il momento di effettuazione della operazioni intra-UE in ambito comunitario. Fino al 31 dicembre 2012, infatti, esistevano delle differenze nelle singole discipline interne che creavano della difficoltà nell'individuazione immediata del momento di effettuazione per le operazioni intracomunitarie.⁵⁵⁰

⁵⁴⁷ D. RAPONI, *Semplificazione e armonizzazione: le ultime proposte in ambito U.E.*, in L'IVA, n. 4 del 2001, pag. 264; dello stesso parere M. AUJEAN, *Towards a Modern EU VAT System: Associating VIVAT and Electronic Invoicing*, in EC Tax Review, n. 5 del 2011, pag. 215.

⁵⁴⁸ Direttiva 2010/45/UE del Consiglio del 13 luglio 2010, recante modifica della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto per quanto riguarda le norme in materia di fatturazione, in Gazzetta ufficiale del 22.7.2010, L 189/1.

⁵⁴⁹ G. SABATINI, *Corporate banking e fattura elettronica: i servizi a valore aggiunto per imprese e pubblica amministrazione*, in www.tribuna.com.

⁵⁵⁰ G. LIBERATORE, *La nuova fatturazione avvicina l'impresa europea*, in L'IVA, n.11 del 2013, pag. 49; F. SCOPACASA, *Fatturazione elettronica*, Milano, 2013, pag. 116.

Un ulteriore passo in avanti è stata l'adozione della Direttiva del 16 aprile 2014 n. 55⁵¹ in cui prevede la definizione di una norma europea comune ed obbliga gli Stati membri a garantire che nelle gare di appalto le Amministrazioni aggiudicatrici e gli enti aggiudicatori non rifiutino le fatture elettroniche conformi a detta disposizione. Lo scopo primario è ovviamente quello di eliminare gli ostacoli all'accesso al mercato negli appalti pubblici transfrontalieri nonché gli impedimenti al commercio, migliorando così le condizioni per il funzionamento del mercato interno.⁵⁵² Allo stesso tempo la norma contempla, sebbene meno esplicitamente, altri due obiettivi: l'adozione in tal senso della fattura elettronica è potrebbe essere in sostanza l'applicazione di un "sistema pilota" in grado di consentire la valutazione degli effetti di una generalizzazione in tutti i rapporti commerciali, così come sembra emergere dal ventiduesimo considerando della Direttiva⁵⁵³; potrebbe portare altresì a riflettere su di una futura condivisione, previo accordo, con Paesi extracomunitari, interpretando il ventesimo considerando.⁵⁵⁴

In concreto, la completa digitalizzazione delle procedure per gli appalti pubblici permetterà una maggior diffusione della fatturazione elettronica creando un modello

⁵⁵¹ Direttiva 2014/55/UE del Parlamento europeo e Consiglio del 16 aprile 2014 relativa alla fatturazione elettronica negli appalti pubblici, in Gazzetta ufficiale n.133/1 del 06 Maggio 2014; Commissione europea, Comunicato Stampa del 26 Giugno 2013, *Fatturazione elettronica negli appalti pubblici: un altro passo verso gli appalti elettronici da punto a punto e l'e-Government in Europa*, in http://europa.eu/rapid/press-release_IP-13-608_it.htm.

⁵⁵² Commissione europea, Comunicazione al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni, *Appalti elettronici end-to-end per modernizzare la pubblica amministrazione*, COM/2013/0453 final, in <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52013DC0453&from=EN>.

⁵⁵³ «La norma europea sulla fatturazione elettronica dovrebbe altresì essere adeguata all'uso nelle transazioni commerciali tra imprese. Pertanto, la Commissione dovrebbe assicurare che la norma non sia elaborata in modo tale da risultare idonea unicamente all'uso nel settore degli appalti pubblici, onde consentirne l'uso anche agli operatori economici privati nelle loro relazioni d'affari», considerando n. 22. Direttiva cit.; MASTROMATTEO e B. SANTACROCE, *Fattura elettronica: nuove regole e obbligatorietà per le operazioni con le amministrazioni pubbliche*, in *Corriere Tributario*, n. 31 del 2013, pag. 2449.

⁵⁵⁴ Nel considerando n. 20 della citata Direttiva si rileva che «la norma europea sulla fatturazione elettronica ... [deve essere] compatibile con le pertinenti norme internazionali sulla fatturazione elettronica, al fine di evitare ostacoli tecnici all'accesso al mercato per i fornitori di Paesi terzi e facilitare ai fornitori europei l'invio di fatture elettroniche ad acquirenti in Paesi terzi».

unico e chiaro con l'intento di fornire elementi informativi necessari per questo tipo di documento garantendo piena interoperabilità e neutralità tecnologica.⁵⁵⁵

3.3 Situazione attuale in Europa della fatturazione elettronica

Mano a mano che i vantaggi della fatturazione elettronica diventano sempre più evidenti, i diversi Stati membri hanno intrapreso iniziative verso la sua introduzione; in particolare la fatturazione elettronica negli appalti pubblici è attualmente obbligatoria in Danimarca, Svezia e Finlandia, Austria ed in Italia. In Francia e nella Repubblica ceca i dipartimenti governativi possono decidere di rendere obbligatorie le fatture elettroniche, se lo desiderano. Anche altri paesi, come la Spagna, il Belgio, l'Irlanda e la Germania, stanno compiendo passi verso un uso più ampio della fatturazione elettronica negli appalti pubblici.

Nel 2013 l'adozione della fatturazione elettronica negli appalti pubblici era ancora limitata nell'Unione europea, e secondo i dati di Eurostat solo il 12% delle imprese utilizza strumenti elettronici per l'invio o la ricezione di fatture da autorità pubbliche.

La comunicazione della Commissione del 2010 *Sfruttare i vantaggi della fatturazione elettronica in Europa* stabilisce l'obiettivo che entro il 2020 la fatturazione elettronica diventi il principale modo di fatturazione in Europa, delineando un piano per promuoverne la diffusione.⁵⁵⁶

3.4 La portata dell'innovazione: la fattura elettronica quale mezzo di armonizzazione e semplificazione

Il legislatore comunitario ha avviato già da tempo l'opera di revisione del sistema IVA nell'ottica contemporanea della semplificazione e dell'armonizzazione, con il

⁵⁵⁵ G. LIBERATORE, *Il "sistema iva" in chiave europea: prospettive e criticità*, in L'IVA, 1 / 2015, p. 26.

⁵⁵⁶ Commissione europea, Comunicazione Europa 2020, *Una strategia per una crescita intelligente, sostenibile e inclusiva* COM(2010) 2020, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:2020:FIN:IT:PDF>.

fine ultimo di permettere ad un'impresa di poter operare fuori dai propri confini nazionali senza particolari difficoltà e soprattutto non dovendo sopportare aggravii economici ed amministrativi.⁵⁵⁷ Nel commercio intracomunitario ed in quello con i Paesi terzi gli operatori si trovano a dover utilizzare diverse fatture elettroniche nei vari Stati membri, creando diseconomie e costi di *compliance* davvero alti⁵⁵⁸: «*negli Stati membri esistono e sono attualmente in uso norme mondiali, nazionali, regionali e proprietarie differenti sulla fatturazione elettronica. Nessuna di esse è prevalente e per la maggior parte non sono interoperabili tra loro*».⁵⁵⁹

Da sempre nelle Direttive si assiste alla caratterizzazione europea della fattura, quale documento cardine del sistema di funzionamento dell'imposta. La Commissione europea proprio nella proposta di Direttiva sulla fatturazione COM (2009) 21 del 28 gennaio 2009⁵⁶⁰, ha evidenziato la necessità di ridurre gli oneri amministrativi a carico delle imprese dato che essi «*costituiscono un freno alla crescita e all'innovazione*» ed atteso che «*il rispetto degli obblighi fissati dalla direttiva IVA ostacola la diffusione della fatturazione elettronica, il che impedisce alle imprese di realizzare risparmi su costi potenzialmente consistenti*». La logica sottostante alle proposte di modifica era appunto la necessità di introdurre un insieme più semplificato e armonizzato di norme moderne, senza perdere di vista la questione della frode IVA.

⁵⁵⁷ M. AUJEAN, *Towards a Modern EU VAT System: Associating VIVAT and Electronic Invoicing*, in EC Tax Review, n. 5 del 2011, pag. 215; R. DE LA FERIA, *The EU VAT System and the Internal Market*, Amsterdam, 2009 pag. 84.

⁵⁵⁸ Commissione europea, Comunicato Stampa del 26 Giugno 2013, *Fatturazione elettronica negli appalti pubblici: un altro passo verso gli appalti elettronici da punto a punto e l'e-Government in Europa*, in http://europa.eu/rapid/press-release_IP-13-608_it.htm; M. AUJEAN, *Towards a Modern EU VAT System: Associating VIVAT and Electronic Invoicing*, in EC Tax Review, n. 5 del 2011, pag. 215.

⁵⁵⁹ Parlamento europeo e Consiglio, Direttiva 2014/55/UE del 16 aprile 2014 relativa alla fatturazione elettronica negli appalti pubblici, in Gazzetta ufficiale n.133/1 del 06 Maggio 2014, primo considerando.

⁵⁶⁰ Commissione europea, Proposta di Direttiva del Consiglio, recante modifica della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto per quanto riguarda le norme in materia di fatturazione, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0021:FIN:IT:PDF>.

Proprio in questa ottica sta trovando ampio sviluppo la fattura elettronica, quale principale mezzo di semplificazione degli obblighi amministrativi in capo all'operatore; ma a parere di chi scrive questa è anche una preziosa occasione per garantire omogeneità di applicazione degli obblighi di fatturazione all'interno di ogni Stato membro.

Il documento di cui si discute è fondamentale per la correttezza e l'esistenza stessa dell'operazione, ed in un mercato che si deve considerare unico la fatture deve essere scambiata in maniera equipollente tra due operatori comunitari residenti in Paesi diversi dell'Unione.

L'innovazione di cui si discute, nell'ottica dell'armonizzazione, ha l'obiettivo dichiarato e perseguito di istituire una norma europea per la fatturazione elettronica destinata a migliorare l'interoperabilità tra i diversi sistemi di fatturazione elettronica, eliminando in questa maniera l'incertezza giuridica, l'eccessiva complessità e i costi operativi supplementari per gli operatori economici, che attualmente devono utilizzare diverse fatture elettroniche nei vari Stati membri.⁵⁶¹

È opportuno rimuovere gli ostacoli al commercio transfrontaliero, a minaccia del funzionamento del mercato unico, dovuti alla coesistenza di una pluralità di requisiti giuridici e norme tecniche sulla fatturazione elettronica e alla mancanza di interoperabilità. Per conseguire tale obiettivo va elaborata una norma europea comune per il modello semantico dei dati degli elementi essenziali di una fattura elettronica.⁵⁶²

Ancora una volta la logica dell'armonizzazione risulta in grado di risolvere problemi applicativi e di sistema; come già più volte sottolineato nel valutare la crisi giuridica dell'IVA, le future azioni adottate dalla Commissione dovranno tener conto del

⁵⁶¹ A. MASTROMATTEO e B. SANTACROCE, *Fattura elettronica: nuove regole e obbligatorietà per le operazioni con le amministrazioni pubbliche*, in *Corriere Tributario*, n. 31 del 2013, pag. 2449.

⁵⁶² Parlamento europeo e Consiglio, Direttiva 2014/55/UE del 16 aprile 2014 relativa alla fatturazione elettronica negli appalti pubblici, in *Gazzetta ufficiale* n.133/1 del 06 Maggio 2014, quinto considerando.

raggiungimento di un grado soddisfacente di armonizzazione, altrimenti il mercato unico, così come inteso al momento della caduta delle barriere fisiche, rimarrebbe solo un progetto ideale.

In definitiva, l'applicazione di una disciplina uniforme della fatturazione elettronica è capace di dare soluzione sia alla crisi giuridica dell'IVA, descritta nella prima parte del secondo capitolo del presente lavoro, creando un sistema più armonizzato e regole nazionali più omogenee, che alleggerire gli operatori di costi amministrativi e di *compliance* che rappresentano uno delle motivazioni alla base della crisi economica del sistema IVA. Quindi nella logica europea tale misura è in grado fornire soluzioni contemporaneamente alla crisi giuridica ed economica che caratterizza un sistema di imposizione sul consumo che va assolutamente ammodernato e reso più efficiente.

3.4.1 Ipotesi dell'introduzione generalizzata dell'obbligo di fatturazione elettronica

Ad oggi la Direttiva IVA garantisce l'equiparabilità tra fattura cartacea ed elettronica, non stabilisce però il contenuto obbligatorio che renda l'*e-invoice* uniforme in tutti gli Stati membri. In verità, in alcuni Stati membri già da tempo è possibile l'emissione della fatturazione elettronica, ma avviene sulla base delle proprie norme nazionali che per la maggior parte non sono interoperabili. Tale ultima circostanza ha contribuito alla frammentazione del mercato unico e ha di conseguenza aumentato il costo e la complessità della fatturazione elettronica.⁵⁶³ *«A scapito tanto dei consumatori quanto delle imprese, le norme esistenti che regolano la fatturazione elettronica in Europa sono ancora frammentate lungo i confini nazionali e la maggior parte del potenziale della fatturazione*

⁵⁶³ Commissione europea, Comunicazione al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale e al Comitato delle Regioni, *Sfruttare i vantaggi della fatturazione elettronica in Europa*, COM/2010/071, in <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52010DC0712&from=EN>.

elettronica è ancora da sfruttare. Per di più, lo scambio di fatture elettroniche rimane troppo complesso e costoso, soprattutto per le PMI»⁵⁶⁴

Sono all'opera gruppi di lavoro europei che stanno elaborando la definizione di un modello semantico standard valido nell'Unione Europea, capace di agevolere lo scambio di fatture elettroniche al di fuori dei confini nazionali.

L'ammodernamento del sistema IVA dovrà tener conto di due principali obiettivi: garantire la certezza del diritto e un contesto tecnico chiaro per la fatturazione elettronica in modo da favorirne l'adozione in massa; incoraggiare e promuovere lo sviluppo di soluzioni di fatturazione elettronica aperte e interoperabili basate su una norma comune, prestando particolare attenzione alle esigenze delle PMI.⁵⁶⁵

Da una parte, per dare certezza giuridica ed omogeneità applicativa sarà necessario annoverare nella disciplina comunitaria certamente gli elementi essenziali di cui la fattura elettronica deve essere dotata che sono:

- a) identificatori di processo e della fattura;
- b) periodo di fatturazione;
- c) informazioni relative al venditore;
- d) informazioni relative all'acquirente;
- e) informazioni relative al beneficiario;
- f) informazioni relative al rappresentante fiscale del venditore;
- g) riferimento del contratto;
- h) dettagli relativi alla consegna;
- i) istruzioni di pagamento;

⁵⁶⁴ Così Commissione europea, Comunicazione al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale e al Comitato delle Regioni, *Sfruttare i vantaggi della fatturazione elettronica in Europa*, COM/2010/071, in <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52010DC0712&from=EN>, pag. 2.

⁵⁶⁵ Commissione europea, Comunicazione al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale e al Comitato delle Regioni, *Sfruttare i vantaggi della fatturazione elettronica in Europa*, COM/2010/071, in <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52010DC0712&from=EN>, pag. 3; M. AUJEAN, *Towards a Modern EU VAT System: Associating VIVAT and Electronic Invoicing*, in EC Tax Review, n. 5 del 2011, pag. 215.

- l) informazioni su importi a credito/debito;
- m) informazioni relative alle voci della fattura;
- n) totali della fattura;
- o) ripartizione dell’IVA;

D’altra parte la fatturazione elettronica, intesa come processo di elaborazione dati che va dall’ordine sino al pagamento, rappresenta uno strumento di indispensabile non solo per l’applicazione dell’imposta, ma ha valenza anche nelle fasi amministrative e contabili delle imprese, che in periodi di forte crisi hanno trovato margini di riduzione dei costi di gestione e di miglioramento della competitività attraverso l’emissione e la conservazione elettronica del documento.⁵⁶⁶ In questo senso la normativa comunitaria dovrà essere in grado di imporre requisiti minimi capaci di non appesantire gli operatori di costi amministrativi troppo alti.

È ovvio che l’investimento iniziale per gli operatori sarà quello di dotarsi di adeguamenti software e mezzi informatici, nel medio e lungo periodo si otterrà però benefici in termini di efficienza e riduzioni di costi collegati a diversi fattori:⁵⁶⁷

- organizzazione più efficiente del processo di fatturazione;
- miglioramento del ciclo di cassa consegnando le fatture ai clienti in tempi più brevi;
- riduzione dei costi dell’intero processo di fatturazione;
- riduzione degli errori e il tempo dedicato alle attività amministrative;
- miglioramento della raccolta dei dati e l’approvazione delle fatture;

⁵⁶⁶ Commissione parlamentare di vigilanza sull’anagrafe tributaria, *audizione del Direttore dell’agenzia delle entrate in merito alla fatturazione elettronica*, Roma, 2014, reperibile in http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/Nsilib/Nsi/Documentazione/Archivio/Normativa+prassi+archivio+documentazione/Archivio+Materiale+informativo/Archivio+conferenze+audizioni+2014/Audizione+Direttore+Agenzia+04122014/2014+12+03_Audizione+3+dicembre+2014+_fatturazione+elettronica+PA+DEFINITIVA.pdf; D. PIAGGESI, *Global Strategy and Practice of E-Governance*, New York, 2011, pag. 394.

⁵⁶⁷ R. ARENDSSEN e L. VAN DE WIJNGAERT, *Government as a launching customer for eInvoicing*, in M. JANSSEN, H. J. SCHOLL, M. A. WIMMER e Y. H. TAN (a cura di), *Electronic Government: 10th International Conference*, IFIP, 2011, pag. 122.

- riduzione dell'utilizzo di carta e il consumo di energia;
- miglioramento delle relazioni e ridurre i costi di amministrazione con i fornitori, specie se sono residenti in altri Stati;

A fianco della riduzione dei costi amministrativi vi è anche l'eliminazione di gran parte dei costi di *compliance*,⁵⁶⁸ è necessario che le indicazioni inserite nella fattura siano armonizzate, a causa della crescente internazionalizzazione delle economie e dello sviluppo del commercio elettronico. «*Queste due tendenze, infatti, fanno sì che sempre più spesso un ente unico emetta fatture per conto di più soggetti passivi stabiliti in diversi Paesi o, più semplicemente, che un soggetto passivo sia tenuto a emettere fatture conformi a legislazioni di più Stati membri (in quanto esercita attività imponibili in più Paesi)*».⁵⁶⁹

Si stima che adozione in massa della fatturazione elettronica nell'UE porterebbe a notevoli vantaggi economici ed passaggio dalla fatturazione su carta a quella elettronica permetterà di risparmiare circa 240 miliardi di euro in sei anni.⁵⁷⁰

Infine, l'estensione della fatturazione elettronica anche nei rapporti B2B o B2C potrebbe altresì consentire alle Amministrazioni dei vari Stati membri il controllo totale e automatizzato delle operazioni. Tale strategia potrebbe basarsi sull'idea di impiantare una trasmissione telematica generalizzata dei dati delle operazioni rilevanti ai fini Iva, insieme alla trasmissione telematica dei corrispettivi e alla tracciabilità dei pagamenti, per un controllo tempestivo in modo automatizzato. Nella comunicazione 2009 COM(2009) la Commissione ha sottolineato che la

⁵⁶⁸ M. AUJEAN, *Towards a Modern EU VAT System: Associating VIVAT and Electronic Invoicing*, in EC Tax Review, n. 5 del 2011, pag. 215.

⁵⁶⁹ Così D. RAPONI, *Semplificazione e armonizzazione: le ultime proposte in ambito U.E.*, in L'IVA, n. 4 del 2001, pag. 264.

⁵⁷⁰ CAPGEMINI, *SEPA: potential benefits at stake*, in http://ec.europa.eu/internal_market/payments/docs/sepa/sepa-capgemini_study-final_report_en.pdf; R. ARENSEN e L. VAN DE WIJNGAERT, *Government as a launching customer for Invoicing*, in M. JANSSEN, H. J. SCHOLL, M. A. WIMMER e Y. H. TAN (a cura di), *Electronic Government: 10th International Conference, IFIP, 2011*, pag. 122.

fatturazione elettronica può creare le premesse ad un efficiente ed efficace contrasto alle frodi IVA.⁵⁷¹

Incrementare il ricorso a soluzioni di *e-government*, aggiungendo alla fatturazione elettronica anche la presentazione elettronica delle dichiarazioni e degli elenchi IVA, appare in grado di limitare infatti le possibilità di sfuggire ai controlli, in quanto eventuali anomalie potranno essere individuate in automatico e non solamente con modalità manuali di accertamento dei fenomeni evasivi.⁵⁷²

Nel concreto, è possibile immaginare un sistema in cui ogni soggetto passivo possiede un account elettronico aperto presso l'Amministrazione finanziaria, attraverso questo supporto verrà memorizzata ogni fattura emessa, identificando anche l'imposta dovuta in caso di operazione di vendita e l'imposta deducibile al momento della ricezione di fatture di acquisto.

Ovviamente quando il venditore invia una fattura di vendita indirizzata al compratore, una copia dovrà essere indirizzata al suo account elettronico. Reciprocamente, l'acquirente quando riceve una fattura dal suo venditore è obbligato a inserirne una copia nel suo profilo elettronico.

Tale meccanismo funzionerebbe ancor meglio se si ponesse come condizione per la deducibilità dell'imposta l'obbligo di inserire la fattura elettronica del proprio account.

Ad ogni mese l'Amministrazione sarebbe quindi in grado di calcolare il saldo IVA provvisorio dell'operatore, attraverso il semplice confronto tra l'imposta applicata nelle fatture di vendita ed in quelle di acquisto. Un sistema così impostato è capace di ridurre i costi amministrativi di cui si discuteva precedentemente, ed altresì

⁵⁷¹ C. CARPENTIERI, *La fatturazione elettronica come strumento di lotta all'evasione*, in *Corriere Tributario*, n. 27 del 2010, pag. 2195; A. MASTROMATTEO e B. SANTACROCE, *Fatturazione elettronica: dalla sottoscrizione digitale ai controlli interni di gestione*, in *Corriere Tributario*, 44 / 2011, p. 367.

⁵⁷² A. MASTROMATTEO e B. SANTACROCE, *Fatturazione elettronica: dalla sottoscrizione digitale ai controlli interni di gestione*, in *Corriere Tributario*, 44 / 2011, p. 367; M. AUJEAN, *Towards a Modern EU VAT System: Associating VIVAT and Electronic Invoicing*, in *EC Tax Review*, n. 5 del 2011, pag. 215.

renderebbe l'Amministrazione fiscale capace di effettuare diversi tipi di controlli capillari in grado di eliminare il rischio di potenziare frode documentale.⁵⁷³

4. L'ammodernamento del sistema IVA nell'ottica del sostegno alle PMI: il *cash accounting scheme*

Il quarto considerando della Direttiva 2010/45/UE esplicita chiaramente che la strategia d'azione comunitaria deve tener conto della semplificazione del sistema Iva, ed in particolare l'obiettivo deve essere quello di tutelare l'operatività delle piccole e medie imprese: «Per aiutare le piccole e medie imprese che hanno difficoltà a pagare l'IVA all'autorità competente prima di aver ricevuto i pagamenti dai loro acquirenti/destinatari, occorre dare agli Stati membri la possibilità di autorizzare la contabilizzazione dell'IVA tramite un regime di contabilità di cassa che consenta al fornitore/prestatore di pagare l'IVA all'autorità competente quando ha ricevuto il pagamento relativo alla cessione/prestazione e che stabilisca il suo diritto a detrazione quando paga una cessione/prestazione. In tal modo, gli Stati membri potranno introdurre un regime facoltativo di contabilità di cassa che non andrà a incidere negativamente sui flussi di cassa legati alle loro entrate IVA».⁵⁷⁴

Con questa premessa il Consiglio dell'Unione ha disposto la modifica della Direttiva 2006/112/CE consentendo agli Stati membri di prevedere, per particolari soggetti passivi, che l'imposta divenga detraibile al momento stesso del pagamento. L'articolo 167-bis della suindicata Direttiva stabilisce infatti che: «Gli Stati membri possono prevedere, nel quadro di un regime opzionale, che il diritto a detrazione di un soggetto passivo per il quale l'IVA diventa esigibile solamente a norma dell'articolo 66, lettera b), sia postposto fino al pagamento dell'IVA, al suo fornitore/prestatore, relativa ai beni ceduti o servizi

⁵⁷³ M. AUJEAN, *Towards a Modern EU VAT System: Associating VIVAT and Electronic Invoicing*, in EC Tax Review, n. 5 del 2011, pag. 215.

⁵⁷⁴ Direttiva 2010/45/UE; dello stesso parere Commissione Europea, *Think Small First, Considering SME interests in policy-making including the application of an 'SME Test'*, Report of the Expert Group, Marzo, 2009, in http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/files/docs/sba/report_think_small_first_en.pdf.

resi a detto soggetto passivo. Gli Stati membri che applicano il regime opzionale di cui al primo comma fissano, per i soggetti passivi che optano per tale regime nel loro territorio, una soglia basata sul fatturato annuo del soggetto passivo calcolato a norma dell'articolo 288. Tale soglia non può essere superiore a 500.000 EUR o al controvalore in moneta nazionale. Gli Stati membri possono, previa consultazione del comitato IVA, applicare una soglia fino a 2.000.000 di EUR o al controvalore in moneta nazionale.

Tuttavia tale consultazione del comitato IVA non è necessaria per gli Stati membri che al 31 dicembre 2012 abbiano applicato una soglia superiore a 500.000 EUR o al controvalore in moneta nazionale.

Gli Stati membri informano il comitato IVA in merito alle misure legislative nazionali adottate in applicazione del primo comma».

La norma comunitaria consente quindi agli Stati membri di differire l'esigibilità dell'IVA per coloro che, operando nell'esercizio di impresa, arti o professioni e avendo realizzato nell'anno precedente un volume d'affari non superiore a due milioni di euro, effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi imponibili nel territorio dello Stato nei confronti di cessionari o committenti che, a loro volta, agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni.⁵⁷⁵

In verità il regime della contabilità di cassa IVA si basa su una disposizione preesistente, contenuta nella lettera b) dell'art. 66 della Direttiva 2006/112/CE secondo la quale, in deroga alle regole generali, gli Stati membri hanno la facoltà di stabilire che, per talune operazioni o per talune categorie di soggetti passivi, l'imposta diventi esigibile al momento dell'incasso del corrispettivo.⁵⁷⁶

⁵⁷⁵ E. SESINI, *Il regime dell'iva per cassa*, in PMI, n.3 del 2013, pag. 16; A. SCHENK e O. OLDMAN, *Value Added Tax: A Comparative Approach*, 2007, Cambridge, pag. 235; G.M. CAMISASCA, *La nuova «iva per cassa»*, Guida alla Fatturazione, 12 del 2012, pag. 5.

⁵⁷⁶ I. DESMEYTERE, *The Hidden Features of EU Invoicing Directive 2010/45*, International Vat Monitor, Novembre/Dicembre 2011, pag. 400; B. WOHLFAHRT, *The Future of the European VAT System*, International Vat Monitor, Novembre/Dicembre 2011, pag. 394; G.M. CAMISASCA, *La nuova «iva per cassa»*, Guida alla Fatturazione, 12 / 2012, pag. 5; C. CARPENTIERI, *Il regime iva di cassa entra nella disciplina comunitaria*, in Corriere Tributario, 37 del 2010, pag. 3013.

In questo modo si prevede una deroga al principio generale secondo il quale l'imposta relativa alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi diviene esigibile nel momento in cui le operazioni si considerano effettuate, come ad esempio la consegna o spedizione di beni mobili, la data dell'atto di trasferimento per la cessione di beni immobili, o il pagamento del corrispettivo per le prestazioni di servizi, salvo specifiche deroghe).⁵⁷⁷

Il meccanismo del *cash accounting* implica che l'imposta relativa alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi diviene esigibile all'atto del pagamento dei relativi corrispettivi; il debito verso lo Stato connesso all'esigibilità dell'IVA indicata sulle fatture di vendita nasce quindi nel momento in cui il soggetto passivo incassa il corrispettivo delle operazioni effettuate.⁵⁷⁸ In tal modo viene tutelato il soggetto passivo che non deve più provvedere al versamento dell'imposta divenuta esigibile anche in un momento antecedente all'incasso del corrispettivo cui quell'imposta si riferiva.⁵⁷⁹

Il combinato disposto dell'articolo 66 e l'articolo 167-bis definisce quindi un regime semplificato e facoltativo destinato alle piccole imprese che non beneficiano della franchigia d'imposta. Esso consente a tali soggetti passivi di applicare una semplice regola, basata sulla data di pagamento delle loro spese a monte e delle loro operazioni a valle, per determinare in quale momento sono tenuti ad esercitare il

⁵⁷⁷ I. DESMEYTERE, *The Hidden Features of EU Invoicing Directive 2010/45*, International Vat Monitor, Novembre/Dicembre 2011 pag. 400; A. SCHENK e O. OLDMAN, *Value Added Tax: A Comparative Approach*, 2007, Cambridge, pag. 235; G.M. CAMISASCA, *La nuova «iva per cassa»*, Guida alla Fatturazione, 12 del 2012, pag. 5.

⁵⁷⁸ L. NOFERI e C. CECCANTI, *IVA: recepimento della direttiva europea*, in Amministrazione e Finanza, n. 11 del 2012, pag. 7; G. VALCARENCHI e S. PELLEGRINO, *Oneri ed opportunità del regime dell'iva per cassa*, in Corriere Tributario, n. 1 del 2013, pag. 23; D. STOKES e N. WILSON, *Small Business Management and Entrepreneurship*, 2006, pag.156; G.M. CAMISASCA, *La nuova «iva per cassa»*, Guida alla Fatturazione, 12 / 2012, pag. 5; M.SODINI, *Cresce l'appello per il nuovo regime Iva per cassa*, in Amministrazione e Finanza, 1 del 2013, pag. 13.

⁵⁷⁹ L. NOFERI e C. CECCANTI, *IVA: recepimento della direttiva europea*, in Amministrazione e Finanza, n. 11 del 2012, pag. 7; A. TAIT, *Value Added Tax: International Practice and Problems*, International Monetary Fund, 1988, pag. 137.

diritto a detrazione dell'IVA e a versare l'imposta allo Stato. Per questi soggetti passivi il regime costituisce pertanto una misura di semplificazione che certamente è in grado di procurare un vantaggio in termini di flusso di cassa.⁵⁸⁰

4.1 L'applicazione del sistema di esigibilità per cassa

Il contribuente che si avvale del regime di cassa contabilizzerà, da una parte, l'imposta relativa alle operazioni imponibili effettuate soltanto al momento dell'incasso del corrispettivo, e dall'altra si vedrà differire il diritto alla detrazione sui beni e servizi acquistati fino al pagamento dell'Iva ai propri fornitori.⁵⁸¹

In sostanza, si tratta di una deroga alla regola generale di esigibilità dell'imposta dell'art. 63 della Direttiva, il sistema di *cash accounting* caratterizza infatti per la circostanza che, oltre al differimento dell'esigibilità dell'imposta incassata dal cliente, anche la detrazione dell'imposta pagata sugli acquisti è sempre legata al pagamento del corrispettivo al proprio fornitore.⁵⁸²

Tale regime, per funzionare correttamente, deve tener conto di due particolari circostanze: si rende applicabile non in riferimento ad ogni singola operazione IVA effettuata, ma diventa un regime di esigibilità dell'IVA propria del soggetto; per i soggetti in regime di liquidazione dell'IVA per cassa la detrazione dell'imposta

⁵⁸⁰ Decisione di esecuzione del Consiglio del 7 dicembre 2009 che autorizza la Repubblica di Slovenia ad applicare una misura di deroga all'articolo 167 della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, (2009/939/UE) Gazzetta ufficiale 11.12.2009 L 325/64.

⁵⁸¹ Commissione europea, *New VAT rules to make life easier for businesses from 1st January 2013*, Press release del 17 Dicembre 2012, in http://europa.eu/rapid/press-release_IP-12-1377_en.htm; L. NOFERI e C. CECCANTI, *IVA: recepimento della direttiva europea*, in *Amministrazione e Finanza*, n. 11 del 2012, pag. 7; G.M. CAMISASCA, *La nuova «iva per cassa»*, Guida alla Fatturazione, 12 / 2012, pag. 5; C. CARPENTIERI, *Il regime iva di cassa entra nella disciplina comunitaria*, in *Corriere Tributario*, 37 del 2010, pag. 3013; M.SODINI, *Cresce l'appel per il nuovo regime Iva per cassa*, in *Amministrazione e Finanza*, 1 del 2013, pag. 13.

⁵⁸² A. IACONO, *Limiti comunitari all'autonomia nazionale per il rimborso Iva*, in *Il Fisco*, n. 5 del 2012, pag. 672; M.SODINI, *Cresce l'appel per il nuovo regime Iva per cassa*, in *Amministrazione e Finanza*, 1 del 2013, pag. 13.

pagata sugli acquisti è sempre legata al pagamento del corrispettivo al proprio fornitore, a prescindere dal regime di esigibilità da questi ultimi adottato.⁵⁸³

In sostanza, il regime di cui si discute deve applicarsi in maniera generalizzata alle PMI, nel senso che una volta reso applicabile, il criterio di esigibilità dell'imposta diventa quello di cassa al pari del regime di esigibilità per tutte le operazioni attive poste in essere nell'anno.

La regola principale da seguire è infatti quella della perfetta simmetria tra il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti e l'esigibilità dell'imposta sulle vendite. La Corte di Giustizia si è espressa sulla compatibilità di norme nazionali che prevedono, da un lato, che l'imposta sulle operazioni attive per il fornitore o prestatore diventa esigibile, e conseguentemente rappresenta un debito da versare nelle casse dello Stato, nel momento in cui si realizzava la fornitura dei beni o la prestazione dei servizi, indipendentemente dal pagamento della contropartita da parte del proprio cliente; e dall'altro, che la detrazione è ammessa solo nel momento in cui vi è il pagamento al fornitore del rimborso del credito.⁵⁸⁴ Tale limite alla detrazione porta con sé, a parere della Commissione, una lesione del principio di neutralità fiscale che andrebbe interpretato restrittivamente.⁵⁸⁵

Ne consegue che l'applicazione del criterio di cassa ai fini della liquidazione periodica deve prevedere che tanto le operazioni imponibili, che generano un debito verso lo Stato, quanto quelle detraibili che si concretizzano in una posizione di credito, ai fini della rilevazione del saldo di periodo saranno prese in considerazione solo al momento della manifestazione finanziaria delle operazioni: il soggetto

⁵⁸³ G.M. CAMISASCA, *La nuova «iva per cassa»*, Guida alla Fatturazione, 12 / 2012, pag. 5.

⁵⁸⁴ CGUE, sent. del 28 luglio 2011, nella causa C-274/10; I. DESMEYTERE, *The Hidden Features of EU Invoicing Directive 2010/45*, International Vat Monitor, Novembre/Dicembre 2011 pag. 402.

⁵⁸⁵ A. IACONO, *Limiti comunitari all'autonomia nazionale per il rimborso Iva*, in *Il Fisco*, n. 5 del 2012, pag. 672.

passivo che applica il regime in discussione deve computare l'imposta nel mese o trimestre nel corso del quale il corrispettivo è stato incassato o versato.⁵⁸⁶

In termini puramente pratici, le fatture emesse devono recare l'indicazione che si tratta di una fattura emessa in regime di «contabilità di cassa» (cfr. direttiva 2010/45/UE, par. 16).⁵⁸⁷ Il disposto comunitario va inteso, però, nel senso che per il cessionario o committente del soggetto che utilizza lo schema del *cash accounting*, il diritto alla detrazione non è legato al pagamento del corrispettivo, ma sorge in ogni caso al momento di effettuazione dell'operazione.⁵⁸⁸ Ovviamente laddove il cessionario o committente dell'operazione abbia a sua volta esercitato l'opzione per la liquidazione dell'IVA per cassa, il diritto alla detrazione potrà essere esercitato solo quando si è proceduto al pagamento del relativo corrispettivo.⁵⁸⁹

4.2 Gli effetti dell'innovazione nel lungo e nel breve periodo

Le modifiche al sistema IVA apportate a livello europeo sono focalizzate alla riduzione dei costi amministrativi e a facilitare l'efficiente sopravvivenza delle piccole e medie imprese, partendo dal presupposto che in quasi tutti i Paesi europei rappresentano il motore trainante dell'economia.⁵⁹⁰ «*Small and medium size enterprises*

⁵⁸⁶ E. SESINI, *Il regime dell'iva per cassa*, in PMI, n.3 del 2013, pag. 16; I. DESMEYTERE, *The Hidden Features of EU Invoicing Directive 2010/45*, International Vat Monitor, Novembre/Dicembre 2011 pag. 402; G.M. CAMISASCA, *La nuova «iva per cassa»*, Guida alla Fatturazione, 12 / 2012, pag. 5.

⁵⁸⁷ M. LUX, *The Invoice in EU Customs and VAT Law: What is There to Consider?*, Global Trade and Customs Journal, 5, pag. 212; G.M. CAMISASCA, *La nuova «iva per cassa»*, Guida alla Fatturazione, 12 / 2012, pag. 5; C. CARPENTIERI, *Il regime iva di cassa entra nella disciplina comunitaria*, in Corriere Tributario, 37 del 2010, pag. 3013.

⁵⁸⁸ M. SODINI, *Cresce l'appello per il nuovo regime Iva per cassa*, in Amministrazione e Finanza, 1 del 2013, pag. 13, così come introdotto nella normativa nazionale italiana: «*Il nuovo regime cash accounting si contraddistingue dal precedente per il fatto di non far subire sul cessionario/committente la scelta effettuata dal cedente/prestatore per l'applicazione del cash accounting. Infatti, il cessionario/committente può esercitare il diritto alla detrazione dal momento in cui l'operazione si può ritenere effettuata ai sensi dell'art. 6 D.P.R. 633/72 ancorché il corrispettivo non sia stato ancora pagato al fornitore che ha optato per il regime cash accounting.*»

⁵⁸⁹ M. PEIROLO, *Iva per cassa: tra questioni risolte e dubbi interpretativi*, in L'IVA, 5 del 2013, pag. 11.

⁵⁹⁰ Commissione europea, SBA Review: *What has been done and what is to be done for Europe's SMEs*, Brussels, 2011, in http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-11-109_en.htm: «*Between 2008 and 2010, both the Commission and the Member States focused on implementing actions set out to alleviate administrative burdens, facilitate SMEs'*

*(SMEs) form the backbone of the European Union's (EU) economy. They account for 99 percent of European enterprises and generate about 58 percent of the EU's turnover, employing two thirds of the total private employment. In the last five years 80 percent of the new jobs were created by SMEs. They are a driver of innovation, competitiveness and growth and thus a key element in the Lisbon agenda. It is therefore important that regulation does not create disproportionate burdens on SMEs and that the interests of SMEs are preserved».*⁵⁹¹

In quest'ottica l'introduzione del regime di cassa ha indotto gli Stati l'effettuazione di valutazioni di opportunità per le imprese, tra il regime ordinario ed uno innovativo.⁵⁹² In effetti, le ultime modifiche alla Direttiva, con l'introduzione dell'articolo 167-bis di cui si discuteva sopra, hanno risolto alcuni dei problemi applicativi derivanti dal semplice rispetto dall'articolo 66 della Direttiva stessa. Infatti, vincolando anche la detrazione al momento in cui avviene effettivamente l'esborso verso il fornitore, si evita di creare interferenze negative anche al bilancio dello Stato in sede di prima applicazione: il soggetto non è tenuto al versamento

access to finance and support SMEs' access to markets. All legislative initiatives foreseen by the SBA have been adopted, with the exception of the Regulation providing for a Statute for a European Private Company (SPE), still under discussion by the Council.

-The Directive on e-invoicing is particularly helpful to small businesses, by making e-invoices equal to paper ones.

- Businesses with a turnover of less than €2 million may benefit from an optional cash accounting scheme which makes it possible for them to delay accounting for VAT until they receive payment from their customers.

- Public authorities are required to pay within 30 days as a security guarantee for SME».; Commissione Europea, *Think Small First, Considering SME interests in policy-making including the application of an 'SME Test'*, Report of the Expert Group, Marzo, 2009, in http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/files/docs/sba/report_think_small_first_en.pdf.

⁵⁹¹ Così Commissione Europea, *Think Small First, Considering SME interests in policy-making including the application of an 'SME Test'*, Report of the Expert Group, Marzo, 2009, in http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/files/docs/sba/report_think_small_first_en.pdf, pag. 6.

⁵⁹² Commissione europea, *Top 10 most burdensome EU laws for small and mediumsized enterprises: How the Commission is helping SMEs*, Memo del 7 Marzo 2013: «The Commission has launched a strategy to simplify and modernise EU legislation on VAT. This sets out priority actions needed to create a simpler and more efficient VAT system in the EU, easier for businesses to deal with. Among the business-friendly initiatives under this new strategy are, for example, a standard VAT declaration form for cross-border businesses and an EU VAT information web-portal. A recent improvement in EU VAT legislation is that, since January 2013, VAT payments are considerably simpler for businesses thanks to new, simplified and modernised rules on VAT invoicing. New provisions have also entered into force at the start of 2013 which allow cash accounting for very small businesses».

dell'imposta a debito, ma allo stesso tempo non ha diritto, fino a che non procede materialmente al pagamento del proprio fornitore, a ricevere l'IVA a credito.

Il *cash accounting scheme* nasce con l'obiettivo di consentire agli Stati membri di proteggere le piccole e medie imprese rispetto alle economiche conseguenze che avrebbe il pagamento dell'imposta in caso di ritardi nel pagamento da parte dei loro clienti.⁵⁹³ Questo perché, come già più volte sottolineato, i soggetti passivi non devono esborsare l'ammontare dell'imposta relativa a cessioni, che hanno eseguito, ma per le quali non hanno ancora ricevuto il pagamento.⁵⁹⁴

In economie, come quella italiana, caratterizzate dalla prevalenza di PMI questo meccanismo di esigibilità dell'IVA risulterebbe applicato dalla quasi totalità delle imprese. Si stima che in Italia esso potrebbe interessare direttamente a più del 95% dei soggetti IVA, che si tradurrebbe in termini di minori costi amministrativi ed efficienza. Nel lungo periodo si eviterebbe la discriminazione delle imprese più deboli contrattualmente, secondo il regime di esigibilità dell'imposta adottato. Sotto il profilo della razionalizzazione e della tempestività dei pagamenti i risultati sarebbero concreti e progressivi, infatti il regime di esigibilità e detraibilità di cassa *«means that these SMEs will not have to pay the VAT until it has been received by the customer, thereby avoiding cash-flow problems for them»*.⁵⁹⁵ In termini di flussi di cassa, lo schema di

⁵⁹³ A. ŠEMETA, *Priorities for EU tax policy*, Speech, 10 gennaio 2013, in http://europa.eu/rapid/press-release_SPEECH-13-10_en.htm; Commissione europea, *VAT: Commission proposes a review of the VAT rules on invoicing with a view to reduce burdens on business and to help Member States tackle fraud*, IP/09/132, Brussels, 2009: «To help SMEs, the proposal widens the use of simplified invoicing, notably for small value invoices (up to 200 euros) which will be of particular benefit for smaller businesses. It also allows simplified invoicing for business to consumer (B2C) supplies and certain VAT exempt supplies where the risk of fraud is limited. In addition, and of direct benefit to SMEs, is the option for Member States to introduce a cash accounting scheme under which the tax becomes due only when the invoice is paid»; R. A. BLACKBURN, M. HART, D. SMALLBONE, J. KITCHING, W. EADSON e K. BANNON, *Analysis of the Impact of the Tax System on the Cash Flow of Small Businesses: A Report for HM Revenue and Customs (HMRC)*, pag. 51.

⁵⁹⁴ I. DESMEYTERE, *The Hidden Features of EU Invoicing Directive 2010/45*, International Vat Monitor, Novembre/Dicembre 2011 pag. 402; OECD, *Taxation of SMEs*, 2009, pag. 123; R. A. BLACKBURN, M. HART, D. SMALLBONE, J. KITCHING, W. EADSON e K. BANNON, *Analysis of the Impact of the Tax System on the Cash Flow of Small Businesses: A Report for HM Revenue and Customs (HMRC)*, pag. 51.

⁵⁹⁵ Così Commissione europea, *New VAT rules to make life easier for businesses from 1st January 2013*, Press release del 17 Dicembre 2012, in http://europa.eu/rapid/press-release_IP-12-1377_en.htm.

esigibilità e detraibilità connesso al pagamento ed incasso, potrebbe certamente agevolare il funzionamento delle piccole imprese afflitte da problemi di insolvenza e incasso tardivo dei crediti.⁵⁹⁶

Tale innovazione aiuta certamente tutti quegli operatori che si trovano a confrontarsi con i problemi dell'incasso irregolare, ritardato dei crediti, o addirittura con ingenti perdite su crediti. Essi possono utilizzare l'ammontare dell'imposta dovuta sulle fatture emesse per l'acquisto delle proprie forniture commerciali, fino a quando i propri clienti non provvedono al saldo della loro posizione.⁵⁹⁷

In questo modo il sistema facilita il flusso di cassa, in particolare nelle economie con periodi di incasso medi o lunghi; le imprese che permettono termini di pagamento più lunghi per i clienti possono sicuramente trovare beneficio dall'applicazione di un sistema IVA innovativo e capace di pensare in piccolo.⁵⁹⁸ È tuttavia, meno vantaggioso per gli imprenditori, quali commercianti al dettaglio e ristoratori, che si vedono nascere l'imposta a debito al momento stesso della vendita, mentre il diritto alla detrazione dell'imposta a monte non vi è fino al momento in cui si procede al pagamento dei fornitori.

In prospettiva questo regime potrebbe interessare la quasi totalità delle imprese; certamente ne possono usufruire le micro imprese, le piccole e le medie, ma allo stesso tempo nel requisito dei 2.000.000 euro di fatturato annuo potrebbero essere ricomprese nell'agevolazione anche imprese di dimensioni importanti. In questo modo, anche gli operatori contrattualmente più forti sarebbero incentivati a

⁵⁹⁶ D. KULIŠ, *Implementation of a cash accounting scheme for VAT: EU experience*, Institute of Public Finance, 2014, in <http://www.ijf.hr/upload/files/file/ENG/newsletter/90.pdf>, pag. 1; OECD, *Taxation of SMEs*, 2009, pag. 123; C. CRAWFORD e J. FREEDMAN, *Small Business Taxation. A special study of the structural issues surrounding the taxation of business profits of owner managed firm*, Oxford, 2008, pag. 46.

⁵⁹⁷ A. SCHENK e O. OLDMAN, *Value Added Tax: A Comparative Approach*, 2007, Cambridge, pag. 235; R. A. BLACKBURN, M. HART, D. SMALLBONE, J. KITCHING, W. EADSON e K. BANNON, *Analysis of the Impact of the Tax System on the Cash Flow of Small Businesses: A Report for HM Revenue and Customs (HMRC)*, pag. 51.

⁵⁹⁸ A. ŠEMETA, *Making progress on european tax policy: towards more fairness and greater competitiveness*, Speech del 11 gennaio 2013, in http://europa.eu/rapid/press-release_SPEECH-13-11_en.htm.

velocizzare i pagamenti verso i propri fornitori, dando respiro economico alle imprese che devono confrontarsi con un'economia in estrema ristrettezza, proprio per anticipare la detraibilità dell'IVA.

Tale ammodernamento del sistema IVA, in conclusione, porta sicuramente beneficio agli operatori potendo contare sull'applicazione dell'imposta in maniera innovativa rispetto al passato, ed in modo più economico ed efficiente. Il primo risultato ottenibile è quello ovviamente di generare un aumento dell'efficienza dei soggetti passivi nella gestione del *cash flow*, potendo evitare di anticipare allo Stato un'imposta, collegata ad una operazione che si può considerare conclusa, ma non ancora effettivamente percepita dal cliente. In quest'ottica, oltre a trovare soluzione alla componente della crisi economica dell'IVA, legata ai troppi costi amministrativi che devono sopportare gli operatori economici, di cui si è trattato nella seconda parte del secondo capitolo del presente lavoro, si potrebbe intravedere un beneficio anche in termini di neutralità dell'imposta. Nel rispetto di tale principio, esaminato in relazione ai profili giuridici della crisi del sistema IVA, il *cash accounting scheme* riesce a garantire che l'imposta stessa non rappresenti un costo per l'operatore, data proprio la circostanza che egli dovrà provvedere al versamento della stessa solo una volta che è stata raccolta effettivamente presso il cliente. Quindi, l'introduzione della contabilità di cassa per la gestione dell'esigibilità e della detrazione dell'imposta, porterebbe giovamento sia sul piano dell'economicità che su quello della neutralità stessa dell'imposta.

Meno apprezzabile potrebbe essere il risultato sul piano dell'armonizzazione; la previsione di deroghe al sistema ordinario può tradursi in una carenza di uniformità di applicazione dell'imposta, sia sul piano nazionale che nei confronti degli altri Stati membri. Difficile è immaginare un simile sistema di "IVA per cassa" applicabile in maniera generalizzata, inoltre esso nasce per applicarsi ad entità di piccole e medie dimensioni con l'obiettivo di fornire loro un sostegno: *«In this time of crisis we are putting all our energy in promoting the best possible conditions for growth and job creation. The*

*smallest enterprises have a central role in economic recovery, but at the same time they are the most vulnerable. For them, complying with regulation can be ten times more expensive than for large companies. We therefore want to lend them a helping hand and reduce the regulatory burden to a minimum so that their growth potential is fully unleashed for the benefit of the European economy».*⁵⁹⁹

⁵⁹⁹ Così J. M. BARROSO, *Less regulatory burden for small businesses*, European Commission - Press release, http://europa.eu/rapid/press-release_IP-11-1386_en.htm?locale=en

CAPITOLO QUARTO

L'IMPOSTA MONOFASE SULLE IMPORTAZIONI NEL SISTEMA DELLA REPUBBLICA DI SAN MARINO: LUCI ED OMBRE

1. Il sistema sammarinese di imposizione indiretta

Nella Repubblica di San Marino è attualmente in vigore un sistema di imposizione indiretta considerato al momento della sua introduzione estremamente innovativo ed in grado di rispettare esigenze, strutture e contesto economico-giuridico di una piccola Nazione; pur essendo considerato da molti estremamente competitivo ancora oggi, ora si trova ad avere difficoltà a confrontarsi con i regimi di imposizione sui consumi di altri Paesi.

Con la Legge n.40 del 22 Dicembre 1972 venne istituita l'imposta sulla importazione nel territorio della Repubblica di San Marino di beni e di servizi connessi, una norma che è stata modificata ed integrata solo all'inizio degli anni 2000 e che disciplina il meccanismo di una imposta monofase applicata nel momento in cui i beni ed i servizi a loro connessi varcano i confini del territorio. Il rimborso della stessa avviene nel momento in cui i beni, ceduti allo stesso stato oppure dopo essere stati oggetto di lavorazione, vengono esportati.⁶⁰⁰

Il primo articolo della norma in esame stabilisce in questo senso le operazioni imponibili: *«L'imposta sulla importazione nel territorio della Repubblica di San Marino di beni e di servizi connessi è regolata dalle norme che eseguono.*

È previsto il rimborso dell'imposta quando i beni, anche dopo la loro trasformazione, vengono esportati».

2. Elementi essenziali dell'imposta: i soggetti passivi e le operazioni imponibili

L'articolo 2 della Legge 40 del 1972 stabilisce che *«è considerata importazione, da chiunque sia effettuata, l'introduzione di beni e di servizi connessi nel territorio della Repubblica di San Marino.*

⁶⁰⁰ Legge 22 Dicembre 1972 n. 40 all'articolo 1 definisce le operazioni che vanno considerate imponibili: *«L'imposta sulla importazione nel territorio della Repubblica di San Marino di beni e di servizi connessi è regolata dalle norme che eseguono.*
È previsto il rimborso dell'imposta quando i beni, anche dopo la loro trasformazione, vengono esportati».

Non sono soggette ad imposta:

- a) le cessioni aventi come oggetto denaro o crediti in denaro comprese le valute estere ed i crediti in valute estere; valori postali aventi corso legale nel Paese di emissione e valori bollati; azioni, obbligazioni ed altri titoli non rappresentativi di merci; giornali quotidiani.*
- b) le importazioni effettuate da Enti statali».*

Ad integrare la definizione delle operazioni che non sono soggette ad imposta vi è l'articolo 2 del Decreto 2 Ottobre 1997 n.108 che amplia la casistica identificata nella prima fonte normativa stabilendo che «*non sono soggette ad imposta:*

- a) le cessioni aventi come oggetto denaro o crediti in denaro comprese le valute estere ed i crediti in valute estere; valori postali aventi corso legale nel Paese di emissione e valori bollati, azioni, obbligazioni o altri titoli non rappresentativi di merci;*
- b) le importazioni effettuate da Enti Statali;*
- c) valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono in conformità alle originarie condizioni contrattuali, tranne quelli la cui cessione è soggetta ad aliquota più elevata;*
- d) l'importo degli imballaggi e recipienti, quando ne sia stato espressamente pattuito il rimborso alla resa».*

Le operazioni che risultano soggette ad imposta monofase sono quindi connesse all'entrata nel territorio dello Stato di merci e servizi ad esse connesse, questo perché la stessa imposta si riferisce palesemente a tale preciso istante. Esaminando limitatamente tale dato, la normativa sembra non voler disciplinare una imposta sul consumo, ma più un sistema simile a quello dell'imposizione di dazi doganali alla frontiera. In realtà la previsione del rimborso al momento della futura esportazione dell'imposta precedentemente assolta fa sì che l'onere tributario, in linea teorica, gravi solamente sul consumo avvenuto nel mercato interno. Il rimborso all'operatore importatore viene riconosciuto solamente in caso di esportazione, mentre l'imposta viene da lui semplicemente traslata verso il soggetto a valle nel caso di vendita nel mercato interno. Vi sono poi alcuni specifici casi, connessi alla

vendita in territorio ad aliquote agevolate o in esenzione, che consentono il rimborso dell'imposta pagata all'importazione pur non operando l'esportazione.

Il successivo articolo 5⁶⁰¹ definisce soggetti passivi tutti coloro che effettuano l'importazione entro i confini della Repubblica di beni, ad esclusione degli enti pubblici: *«L'imposta è dovuta dai soggetti che effettuano l'importazione dei beni e dei servizi connessi nel territorio della Repubblica di San Marino.*

Sono solidalmente obbligati al pagamento dell'imposta i soggetti per conto dei quali avviene l'importazione e coloro che materialmente introducono le merci nel territorio della Repubblica».

A differenza dell'imposta sul valore aggiunto, nella normativa sammarinese non vi è traccia della distinzione tra soggetti passivi di fatto e soggetti passivi di diritto: ci si riferisce semplicemente al soggetto che effettua l'importazione, trascurando il fatto che se esso fosse un operatore economico (e se l'imposta fosse esplicitamente sul consumo) l'onere tributario dovrebbe essere a rigor di logica totalmente neutrale.

Questa circostanza è data dal fatto che l'imposta è stata concepita per essere snella e di semplice applicazione, l'aver tralasciato alcune definizioni in questo contesto non ha mai condotto a grandi dubbi interpretativi. È lo stesso meccanismo dell'imposta che, non essendo a cascata ma bensì diventando al momento dell'importazione un componente aggiuntivo del prezzo del bene che poi verrà trasferito, produce l'effetto di colpire definitivamente solo il soggetto che lo utilizzare come consumatore finale.

Al momento infatti dell'importazione il soggetto passivo dovrà applicare un'aliquota proporzionale del 17% sul valore dei beni effettivamente importati; vi sono inoltre aliquote agevolate del 2%, del 6% e del 10%. L'onere tributario diventa da quel momento parte integrante del prezzo di vendita del bene stesso e di conseguenza non vi è la necessità di apporre in fattura l'indicazione separata dell'imposta; se la

⁶⁰¹ Legge 22 Dicembre 1972 n. 40 all'articolo 5: *«L'imposta è dovuta dai soggetti che effettuano l'importazione dei beni e dei servizi connessi nel territorio della Repubblica di San Marino. Sono solidalmente obbligati al pagamento dell'imposta i soggetti per conto dei quali avviene l'importazione e coloro che materialmente introducono le merci nel territorio della Repubblica».*

cessione avviene nel mercato interno l'onere viene traslato sul successivo acquirente applicando a lui un prezzo comprensivo del costo puro del prodotto, maggiorato ovviamente della componente di guadagno del venditore, e dell'onere tributario. Da ciò se ne deduce che evidenti differenziazioni di prezzo di immissione al consumo potrebbero esserci quindi tra prodotti che nascono sul territorio e quelli che derivano da una importazione, essendo il prezzo dei primi privo della componente fiscale, di cui si deve invece tener conto nel secondo caso. In verità questa valutazione, che potrebbe essere decisiva per spingere la domanda interna a coprire l'offerta del mercato nazionale, non è rilevante nel contesto sammarinese: il territorio non è dotato di materie prime, risorse minerarie, boschive, ecc., per cui è per ogni operatore di vitale importanza reperire al di fuori dei confini ogni materia prima utile nell'impiego del proprio ciclo produttivo, ancor di più si tiene presente che l'economia sammarinese è prevalentemente basata su attività commerciali, e non di produzione diretta. Questo particolare ragionamento potrebbe condurre ad innovazioni e ad un buon livello di lecita competitività se applicato a contesti nazionali che posso contare su un mercato interno più attivo e dotato delle risorse primarie di cui la piccola Repubblica è sfortunatamente sprovvista.

Quindi sintetizzando, la componente fiscale è intrinseca nel prezzo di ogni bene oggetto di cessione nel mercato interno ed i prezzi al consumo non presentano importanti differenze nemmeno rispetto a quelli applicati in Italia per prodotti simili, pur essendo l'imposta sammarinese del 17% e quella italiana del 22%.

L'aliquota appena citata va applicata, a norma dell'articolo 3 della Legge 40 del 1972 ad una base imponibile che *«è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore del servizio.*

Nel caso che il corrispettivo sia pattuito in valuta estera, si procede alla determinazione della base imponibile al cambio ufficiale del giorno nel quale si provvede al pagamento della imposta.

Nei contratti di permuta la base imponibile è costituita dal valore di tutti i beni importati».

3. L'applicazione dell'imposta al momento dell'importazione e le modalità di riscossione

Il pregio dell'impomata monofase, sia che venga applicata all'importazione che a qualsiasi altro stadio della produzione del bene, è il fatto di essere di estrema semplicità nell'applicazione incidendo una sola volta l'operazione presa in riferimento. Nel caso dell'imposta sammarinese l'operazione che fa nascere l'obbligazione tributaria è ovviamente l'importazione in territorio del bene, ed i conseguenti obblighi formali sono estremamente semplici: è lo stesso soggetto che procede all'importazione, oppure lo spedizioniere autorizzato nel caso di importazione di merci provenienti da uno dei Paese dell'Unione Europea, che procede a rendere nota l'operazione appena effettuata tramite la presentazione della fattura all'Ufficio Tributario.

A norma del comma 1 dell'articolo 7 della Legge 40 del 1972 la fattura deve contenere due elementi essenziali: *«l'importante dovrà esibire in triplice copia all'Ufficio Tributario la fattura della merce importata o dei servizi connessi.*

La fattura dovrà contenere le seguenti indicazioni:

- 1) ditta, ragione sociale, denominazione, domicilio o residenza dei soggetti tra i quali l'operazione è stata effettuata;*
- 2) corrispettivo pattuito o valore dei beni soggetti ad imposta e loro indicazione».*

Se la merce arriva della Repubblica italiana si applicano le regole dettate dalla Legge 21 Dicembre 1993 n.134, si prevede un iter ben preciso e semplice per la presentazione della fattura a dimostrazione dell'importazione. L'articolo 1 della suddetta Legge, rubricato della fattura esplicita il procedimento di presentazione dalla fattura: *«Le fatture degli acquisti devono essere consegnate all'Ufficio Tributario in duplice copia secondo le modalità ed i criteri indicati dal predetto Ufficio. In particolare, tali fatture devono essere elencate in una apposita distinta e per ciascuna di essa devono essere indicate sia le aliquote d'imposta relative ai beni in fattura sia l'ammontare della imposta dovuta, che l'acquirente è tenuto ad autoliquidare. L'Ufficio Tributario applica la marca di cui al successivo art.4 su una copia delle*

predette fatture immediatamente dopo la loro presentazione e restituisce detta copia all'acquirente affinché questi provveda a curarne subito la consegna al proprio cedente, come stabilito dalla Legge 22 dicembre 1972 n.40.

L'inesatta autoliquidazione della imposta dovuta per ogni fattura soggiace alle sanzioni di cui all'art.10 del Decreto 24 marzo 1993 n.50, a meno che vengano fornite fondate ed esaurienti spiegazioni atte ad escludere la negligenza grave od il dolo».

È lo stesso operatore economico che può svolgere tali adempimenti in autonomia, cioè senza il necessario intervento di un consulente, e senza che venga richiesto lui di dotarsi di una struttura di certe dimensioni. L'unico caso in cui l'operatore deve obbligatoriamente farsi assistere da un terzo soggetto per la presentazione dei documenti all'importazione è quello, come si diceva sopra, in cui le merci provengano da uno dei Paesi dell'Unione Europea, per le quali è necessario l'intervento dello *spedizionario autorizzato*.

Si tratta di una figura che deve essere autorizzata allo svolgimento delle attività previste per legge dal Congresso di Stato; lo *spedizionario autorizzato* opera autonomamente in qualità di intermediario tra gli operatori economici e l'Ufficio Tributario a norma dell'articolo 1 del Decreto 24 Marzo 1993 n. 51 che contiene appunto la *Disciplina degli spedizionieri autorizzati*. Per gli acquisti dai Paesi dell'Unione Europea, ad esclusione dell'Italia, è lo spedizionario autorizzato che procede ad adempiere a tutti gli obblighi formale al posto dell'operatore, ovviamente dietro remunerazione per il proprio operato. Non si tratta di un organo dello Stato ma bensì di un ente privato che possiede le autorizzazioni a prestare servizi necessari all'operatore per rispettare la normativa sammarinese in tema di importazioni. In particolare, *«lo spedizionario autorizzato è tenuto ai seguenti adempimenti:*

- 1) acquisti da paesi C.E.E. vincolati al transito comunitario;*
- a) entro 48 ore dall'arrivo della merce accerta la qualità, la quantità, il valore e l'origine delle merci; con tale accertamento gli operatori adempiono al controllo di cui all'articolo 6 della Legge 22 dicembre 1972 n 40;*

b) verifica i documenti di transito e la documentazione complementare;

c) annota in apposito registro vidimato dall'Ufficio Tributario i documenti di cui al punto precedente;

d) consente all'operatore di disporre delle merci qualora le operazioni di controllo non abbiano dato luogo a riscontri che richiedono l'intervento diretto o indiretto dell'Ufficio Tributario il quale, diversamente, deve essere tempestivamente avvisato (difformità della qualità e quantità della merce, rottura o manomissione dei sigilli, ecc.);

2) esportazioni verso paesi EXTRA C.E.E. e cessioni nella C.E.E. vincolate al transito comunitario compila o autentica i documenti del transito comunitario predisposti dall'operatore previo accertamento della qualità, quantità ed origine delle merci e predispone o controlla la documentazione complementare qualora risulti prescritta in relazione alla natura o classificazione delle merci. L'accertamento dello spedizioniere autorizzato consente di prescindere dalla presentazione delle merci all'Ufficio Tributario.

3) misure di identificazione

adottare speciali misure d'identificazione; a tal fine quando è necessario, i mezzi di trasporto o i colli sono muniti di sigilli di modello speciale, ammessi dall'Ufficio Tributario e apposti dallo spedizioniere autorizzato.

Agli effetti dell'espletamento delle funzioni di cui ai punti precedenti, lo spedizioniere, sotto la propria responsabilità, deve:

- predisporre gli idonei supporti tecnico-amministrativi per ricevere e annotare le richieste relative agli accertamenti di cui al comma precedente che ogni soggetto interessato deve avanzare, anche telefonicamente, ai sensi e per gli effetti del primo comma dell'Art.6 della Legge 1972 n.40;

- comunicare giornalmente all'Ufficio Tributario gli arrivi e le partenze delle merci con le modalità che saranno preventivamente stabilite;

- entro il quinto giorno lavorativo successivo a quello di effettuazione delle operazioni, curare la consegna all'Ufficio Tributario dei documenti del transito comunitario e di quelli a corredo, con le modalità all'uopo prescritte ai fini della rilevazione dei dati relativi alle predette operazioni nonché alla liquidazione e al rimborso dell'imposta sulle importazioni;

- *operare nel pieno rispetto della normativa comunitaria relativa alle modalità, alle procedure ed ai formulari del transito comunitario;*

- *attenersi rigorosamente, nei casi in cui sono applicabili, alle disposizioni comunitarie che la Repubblica di San Marino ha adottato, mutatis mutandis, in materia doganale».*

Ad oggi la consegna presso la sezione import dell'Ufficio Tributario deve avvenire in due distinte modalità, cioè sia in maniera cartacea che in forma digitale: i dati essenziali della fattura, cioè l'indicazione dei soggetti che hanno compiuto l'operazione, data e numero della fattura, valore della cessione, ed il calcolo dell'imposta autoliquidata vanno inviati telematicamente attraverso un software messo a disposizione on-line dallo stesso ufficio, e contemporaneamente la documentazione va consegnata materialmente (cioè in formato cartaceo) presso lo sportello.

L'Ufficio tributario può quindi compiere le operazioni di controllo documentale e procedere al calcolo corretto dell'imposta o l'applicazione di sanzioni ed interessi nel caso di ritardata presentazione delle fatture di import.

Le fatture pervenute dai fornitori esteri non conterranno certamente l'indicazione dell'aliquota dell'imposta monofase da riscuote a San Marino, è lo stesso operatore che calcola ed appone nella distinta di accompagnamento dei documenti la corretta aliquota riferita ai beni importati.

Una volta conclusi i controlli documentali è lo stesso Ufficio che *agevola* l'autoliquidazione del contribuente, inviando lui la distinta di liquidazione ed un cedolino di pagamento precompilato in tutte le sue parti (compresi i codici tributo) attraverso il quale procedere al pagamento dell'imposta calcolata su una o più fatture consegnate nella stessa distinta di presentazione e liquidazione.

Qui di seguito si riportano esempi della distinta di liquidazione ed il cedolino per il pagamento dell'imposta, debitamente cancellati i dati del contribuente sammarinese e del fornitore italiano.



REPUBBLICA DI SAN MARINO
UFFICIO TRIBUTARIO
Sezione Imposte Indirette

Liq. Italia

Anno Competenza	Distinta		Codice Operatore	Codice ISS
	Numero	Data		
2014	46867	29/12/2014		

Fattura		Sanz	Ditta Cedente		Tipo Merce	Imponibile	Aliquota	Imposta - Sanzione
Numero	Data		Partita IVA	Ragione Sociale				
28	21/12/2014				7	218,62	17,0	€ 37,17
				TOTALE MERCE	7	€218,62		€37,17

AZ	Somma imponibile tipi merce 1+2+5+6	Somma imposta tipi merce 1+2+5+6	Totale Imponibile	Totale Imposta
NR. FATTURE 1	€0,00	€0,00	€218,62	€37,17
				Totale Sanzioni
				€0,00
				Totale
				€37,17

Spett.le

San Marino,

Causale Versamento – Descrizione Versamento

**009 009 - - Imposta sulle merci importate - Imposta sui prodotti petroliferi importati
Imposta speciale sui prodotti petroliferi**

La S.V. è tenuta a versare l'importo di euro 37,17 (Trentasette/17) a fronte dell'avviso di pagamento
emesso il 05/03/2015

SCADENZA IL: 04/05/2015

Riferimento	
n° avviso	1191080
Anno di riferimento	2014

Avvertenza: trascorso il termine indicato, il pagamento deve essere effettuato presso lo sportello dell'Ufficio Tributario.
A pagamento avvenuto, le fatture relative al presente avviso saranno spedite all'operatore a cura dell'Ufficio Tributario.

Spazio riservato alla quietanza della Banca

Il versamento deve essere effettuato sul conto di corrispondenza della BCSM presso la Banca.

Vogliate addebitare il c/c n° _____, presso _____, agenzia _____

FIRMA _____

L'operatore non deve fare altro che recarsi agli sportelli abilitati e procedere al pagamento; questo è il metodo ordinario per l'adempimento al pagamento dell'imposta per l'importatore che non ha grandi volumi di export, vi è poi un secondo metodo di pagamento compensativo che possono adoperare coloro che superano certe soglie di esportazione che verrà esaminato successivamente.

Non si hanno quindi versamenti a scadenze mensili o trimestrali prestabilite, ma il calcolo del giorno entro il quale procedere al pagamento dell'imposta inizierà dal giorno in cui è stata presentata la distinta all'ufficio competente.

3.1 Aliquote d'imposta, fattispecie in esenzione ed imposta fissa

L'aliquota ordinaria vigente è il 17%, mentre esistono altre percentuali di imposta agevolate: a) aliquota del 2% sui prodotti alimentari di prima necessità, o destinati all'agricoltura, e apparecchi ortopedici - sanitari per invalidi; b) del 6% da applicarsi all'importazione di alimenti animali e prodotti alimentari soggetti a lavorazione ulteriore, medicinali e prodotti farmaceutici; c) del solo 1% per l'importazione di beni destinati ad un uso strumentale all'interno dell'azienda sammarinese; d) aliquota del 10% sull'importazione di GPL denaturato ad uso domestico e prodotti petroliferi per l'agricoltura; e) aliquote maggiori del 17% per l'importazione di carburanti, lubrificanti ed altri prodotti petroliferi.⁶⁰²

Al fine di evitare che l'operatore potesse applicare estensivamente, e quindi in maniera fraudolenta, la norma di agevolazione per i beni strumentali che prevede l'aliquota del 1% è stato promulgato nel 2003 il Decreto in materia di imposta sulle importazione dei beni strumentali che stabilisce alcune particolari limitazioni riguardanti sia il valore minimo che tali beni devono avere, che un periodo minimo di conservazione del bene importato ad aliquota agevolata. Questo ovviamente per evitare che l'operatore importasse beni dichiarandoli come strumentali, ed apponendo quindi sul loro valore solo l'1% di imposta, per poi successivamente procedesse alla vendita con un margine di profitto più alto, in condizioni di concorrenza sleale con gli altri operatori e soprattutto in frode alla normativa nazionale.

In particolare, per accedere al beneficio di cui si discute i beni considerati strumentali devono avere un valore unitario superiore a 250 euro e nel caso in cui il valore sia inferiore è concessa l'applicazione dell'aliquota del 1% in presenza di singoli acquisti di beni omogenei aventi una base imponibile superiore a 500 euro.⁶⁰³ Inoltre i beni

⁶⁰² Per un approfondimento dell'intero elenco dei prodotti soggetti alle diverse aliquote si veda l'allegato al Decreto 2 Ottobre 1997 n.108.

⁶⁰³ Articolo 2 del Decreto 27 Ottobre 2003 n.135

strumentali sui quali è gravata l'imposta in maniera agevolata devono essere conservati per almeno 12 mesi a far data dal documento di consegna.

Se il bene strumentale è un mezzo di trasporto considerato ai fini fiscali ad uso promiscuo, l'aliquota sale al 7% ed esso devono essere conservato dall'operatore economico per un periodo non inferiore a due anni dall'immatricolazione, salve particolari eccezioni.⁶⁰⁴ La violazione delle norme sul periodo di conservazione obbligatorio comporta il pagamento dell'imposta che si sarebbe dovuta corrispondere all'atto dell'acquisto del bene stesso con l'aliquota ordinaria, detratta l'imposta già versata, nel termine di 30 giorni successivi all'avvenuta cessione.

La Legge 108 del 1997 prevede, oltre che alla disciplina della aliquote agevolate e non, fattispecie di esenzione o di imposizione fissa e non proporzionale al valore del bene importato.

L'articolo 2 stabilisce che non sono soggette all'imposta:

«a) le cessioni aventi come oggetto denaro o crediti in denaro comprese le valute estere ed i crediti in valute estere; valori postali aventi corso legale nel Paese di emissione e valori bollati, azioni, obbligazioni o altri titoli non rappresentativi di merci;

b) le importazioni effettuate da Enti Statali;

c) valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono in conformità alle originarie condizioni contrattuali, tranne quelli la cui cessione è soggetta ad aliquota più elevata;

⁶⁰⁴ Il trattamento fiscale degli automezzi ad uso promiscuo ai fini dell'imposta sulle importazioni è disciplinato dall'art. 4 del Decreto 27 Ottobre 2003 n.135: «Le autovetture classificate "bene strumentale", considerate ai fini fiscali ad uso promiscuo, ai sensi del presente decreto sono assoggettate all'imposta sulle importazioni nella misura del 7%.

Sono esclusi, ai fini dell'applicazione del primo comma, le autovetture con carrozzeria non chiusa di cilindrata superiore a 2000 c.c.; sono altresì escluse le autovetture con carrozzeria chiusa di cilindrata superiore ai 2000 c.c. aventi numero di posti inferiore a 5.

Per i mezzi di trasporto diversi, direttamente strumentali all'attività d'impresa, si applica l'aliquota prevista all'art. 2, fatta eccezione per quanto previsto al successivo articolo 5.

Gli operatori economici di cui all'articolo 3 comma 1° possono accedere ai benefici previsti al primo comma dell'art. 4 soltanto per una autovettura; tuttavia gli stessi possono usufruire di una ulteriore autovettura per ogni titolare della licenza cointestata ed ogni 5 dipendenti occupati a tempo indeterminato fino ad un massimo di 20 autoveicoli.

Le modalità di riconoscimento delle agevolazioni per gli esercenti l'attività di vendita di auto e moto, per le autoscuole, per i concessionari e sub-concessionari, per i salonisti e per le officine e carrozzerie autorizzate che non effettuano commercio, saranno stabilite annualmente con provvedimento del Congresso di Stato, sulla base dei vincoli contrattuali imposti dalle case automobilistiche nonché dei parametri relativi alla struttura d'impresa».

d) l'importo degli imballaggi e recipienti, quando ne sia stato espressamente pattuito il rimborso alla resa».

Le fattispecie di esenzione, sono come nell'IVA, connesse alle operazioni intrattenuti con gli enti Statali mentre le lettere c) e b) sono legate alla natura stessa dell'imposta sulle importazioni: non vanno incisi gli imballaggi e recipienti che vanno resi e quindi ricondotti fuori territorio, mentre va valutata caso per caso l'apposizione dell'imposta per l'introduzione di beni a titolo di sconto, premio o abbuono.

Vi è poi la previsione dell'applicazione di una imposta fissa pari a 2 euro, e quindi non proporzionale, per alcune tipologie di beni: a norma dell'art. 3 della Legge in esame si applica una imposta pari a due euro da apporsi su ogni documento che riguarda *«a) interessi moratori o di penalità per ritardi o altre irregolarità nell'adempimento degli obblighi del committente;*

b) campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati;

c) provvigioni;

d) organi, sangue e latte umani e plasma sanguigno;

e) giornali e notiziari quotidiani, periodici registrati come tali e libri, esclusi i periodici pornografici, i cataloghi diversi da quelli d'informazione libraria e i prodotti editoriali contenenti un elenco di beni, di prezzi e di altre comunicazioni di natura commerciale nonchè i diari scolastici;

f) le monete ed i biglietti da collezioni aventi corso legale nel paese di emissione;

g) gli acquisti nell'Unione Europea di rottami cascami e avanzi di metalli, ferrosi e non ferrosi e dei relativi lavori, di carta da macero, di stracci e di scarti di ossa, di pelli, di vetri, di gomma e di plastica, intendendosi compresi anche quelli relativi agli anzidetti beni che siano stati ripuliti, selezionati, tagliati, compattati, lingottati o sottoposti ad altri trattamenti atti a facilitarne l'utilizzazione, il trasposto e lo stoccaggio senza modificarne la natura; nonchè gli acquisti dei seguenti semilavorati di metalli non ferrosi: rame raffinato e leghe di rame, greggio; nichel greggio, anche in lega; alluminio greggio, anche in lega; piombo greggio, raffinato, antimoniale e in lega; zinco greggio, anche in lega».

3.2 Il sistema dei controlli nella normativa sammarinese

Una volta che la merce ha raggiunto il territorio sammarinese l'operatore importatore è tenuto ad alcuni adempimenti che consentono il controllo dell'operazione appena effettuata. Dal 1° Gennaio del 200 è entrato in vigore il controllo basato sulla richiesta di *visto merci telematico* a cui ci si deve attenere per l'introduzione in territorio di merci provenienti dall'Italia e dai Paesi non appartenente all'Unione Europea; per le operazione intrattenute con operatori residenti in uno degli Stati UE, invece, le procedure di controllo sono effettuate obbligatoriamente dallo *spedizionario autorizzato*.

La richiesta del visto merci telematico deve essere proposta direttamente dall'operatore sammarinese a mezzo fax al Dipartimento di polizia preposto contestualmente all'entrata delle merci in territorio. In particolare, vanno inviati via fax tutti i documenti di accompagnamento della merce, specie il documento di trasporto, ed i documenti doganali accompagnati da un apposito frontespizio predisposto dall'Ufficio Tributario. Tale frontespizio, a richiesta dell'importatore, viene rilasciato con delle personalizzazioni e deve contenere obbligatoriamente i seguenti dati:

- 1) codice operatore economico dell'importatore (l'equivalente sammarinese della partita IVA);
- 2) causale dell'operazione (scegliendo una tra le seguenti: vendita, conto lavoro o riparazione, reso da conto lavoro o riparazione, sostituzione in garanzia ed omaggio, conto visione, conto estimatorio, prestito d'uso, deposito, noleggio, extra-ccc);
- 3) categoria merceologica;
- 4) valore della cessione;
- 5) numero dei documenti allegati;
- 6) luogo in cui deve essere effettuata la verifica materiale della merce.

In riferimento al punto 4) sopra descritto va sottolineato che tale procedura di rilascio del visto merci telematico è obbligatoria solo per le operazioni di vendita di valore superiore a 5.000 euro, valore che si desume dal DDT, o per le operazioni che comportano l'introduzione a titolo temporaneo delle merci in territorio. In tutti gli altri casi l'operatore sammarinese che opera l'importazione non deve procedere con tali adempimenti.

Una volta inviata la richiesta di visto merci telematico l'operatore deve collocare la merce in magazzino tenendola separata da quella già stoccata precedentemente, al fine di consentire la verifica fisica entro le 48 ore successive della merce importata. L'importatore potrà disporre, immettendole al consumo – trasferendole ad altro operatore – procedendo alla esportazione o iniziando la lavorazione, solo una volta trascorse le 48 ore dalla data dell'invio del D.D.T. al Dipartimento di Polizia.

Ad ogni modo, una volta inviata l'intera documentazione, qualora fosse obbligatorio, via fax i dati e documenti vengono acquisiti, controllati, visti ed archiviati, e le merci sottoposte a controllo fisico a campione, all'operatore viene restituito per via telematica il documento di trasporto vistato mediante timbro apposto con procedura informatica recante la dicitura: "Dipartimento di Polizia – servizio – visto merci – Visto e Approvato – N. (algoritmo) del (data)".

La fattura, accompagnata anche dal D.D.T. vistato nel caso fosse stata obbligatoria la richiesta del visto merce telematico, va prestata all'Ufficio Tributario per il pagamento dell'imposta sulle importazioni.

4. Il calcolo del rimborso dell'imposta pagata nel rispetto del principio di neutralità

Al momento dell'importazione il soggetto è tenuto al pagamento dell'imposta che, se il bene viene ceduto all'interno del territorio, egli potrà traslare al soggetto a valle; nel caso in cui invece il bene è oggetto di esportazione la cessione deve avvenire senza l'apposizione dell'imposta. Per evitare che in quest'ultimo caso l'onere

tributario sia totalmente a carico dell'operatore importatore, che diverrebbe in questo modo il soggetto effettivamente inciso, è previsto il rimborso dell'imposta pagata all'importazione qualora si proceda alla successiva esportazione. Nel rispetto del principio di neutralità si segue il medesimo ragionamento nel caso in cui l'operatore non proceda direttamente all'importazione, ma acquisti la merce da un altro secondo soggetto sammarinese che ovviamente la cede ad un prezzo comprensivo di monofase.⁶⁰⁵

Le regole che definiscono il riconoscimento del rimborso ed il suo calcolo sono contenute nel Decreto 29 Novembre 2004 n.163 il cui articolo 1 stabilisce che «*gli operatori economici operanti nello Stato hanno diritto al rimborso dell'imposta sulle importazioni relativamente alle cessioni di beni trasferiti od inviati fuori territorio, in base alla legge 22 dicembre 1972, n.40 (artt. 1,9 e 14) e successive modifiche ed integrazioni, secondo i criteri e le modalità del presente provvedimento*».

In buona sostanza sono ammesse al rimborso: le cessioni verso l'Italia a condizione che vengano effettuate verso soggetti passivi ai fini IVA, le cessioni verso i Paesi UE ed EXTRA-UE verso chiunque effettuate, le cessioni di beni strumentali ad operatori economici sammarinesi, le cessioni effettuate ad enti statali in quanto assimilate alle esportazioni.⁶⁰⁶ Tali ipotesi riguardano nello specifico i casi in cui la

⁶⁰⁵ L'articolo 5 del Decreto 29 Novembre 2004 n.163, rubricato *Acquisti da fornitori sammarinese*, dispone quanto segue: «*Sono ammessi al rimborso, sempre che siano stati assoggettati all'imposta, gli acquisti di beni e servizi effettuati all'interno della Repubblica con esclusione di quelli indicati all'art. 3.*

L'aliquota d'imposta incorporata negli acquisti interni verrà determinata dall'Ufficio Tributario sulla base dell'ultima denuncia annuale presentata dai fornitori o, in mancanza, sulla base degli elementi in suo possesso ovvero riguardo al settore di appartenenza della azienda ed al tipo di attività esercitata dai fornitori.

La predetta aliquota deve essere richiesta dalle aziende interessate, ovvero dai professionisti all'uopo delegati; la richiesta deve essere consegnata o spedita a mezzo raccomandata A.R. entro il 31 dicembre dell'anno in corso, con possibilità di integrazione; la risposta dell'Ufficio Tributario, all'azienda richiedente, deve essere inoltrata entro il 31 marzo dell'anno successivo».

⁶⁰⁶ L'articolo 1 del Decreto 29 Novembre 2004 n.163, così come modificato dal Decreto 2 del 2006 stabilisce quanto segue: «*Gli operatori economici operanti nello Stato hanno diritto al rimborso dell'imposta sulle importazioni relativamente alle cessioni di beni trasferiti od inviati fuori territorio, in base alla legge 22 dicembre 1972, n.40 (artt. 1,9 e 14) e successive modifiche ed integrazioni, secondo i criteri e le modalità del presente provvedimento.*

I soggetti che beneficiano del regime previsto dall'articolo 27 bis della Legge 13 ottobre 1984 n. 91 e successive modifiche sono ammessi al rimborso dell'imposta afferente i beni ceduti fuori territorio in misura non superiore al 50% del coefficiente di rimborso di cui all'articolo 6, a meno che dalle scritture contabili si desumano le medesime informazioni previste dall'articolo 35 della legge stessa.

merce esce dal mercato nazionale e che quindi a rigor di logica, non essendo posta al consumo in territorio, l'operatore che ha provveduto all'importazione deve trovare ristoro dell'imposta versata attraverso il rimborso della stessa. In questo modo l'imposta diviene neutrale per l'operatore economico che non opera quale consumatore finale.

Le cessioni sopra individuate devono però obbligatoriamente riguardare i beni che per legge sono ammessi al rimborso, descritti all'art. 2 del Decreto in esame, altrimenti non è possibile pretendere il rimborso dell'imposta versata al momento dell'importazione o al fornitore allorquando si è proceduto all'acquisto presso un operatore nazionale ad un prezzo comprensivo di monofase. In particolare, sono ammessi al rimborso a norma dell'art. 2⁶⁰⁷ del decreto in esame i beni esportati che

Le cessioni verso l'Italia sono ammesse al rimborso a condizione che vengano effettuate nei confronti di soggetti passivi (ancorché Enti Pubblici) ai fini della imposta sul valore aggiunto italiana.

Le cessioni nei Paesi U.E. diversi dall'Italia e le esportazioni nei paesi Extra U.E., verso chiunque effettuate con la ordinaria procedura, sono ammesse al rimborso quando è data la prova della avvenuta esportazione con l'appuramento dei documenti doganali ovvero per i Paesi dell'U.E. anche attraverso l'esibizione contestuale dei documenti sostitutivi elencati sub a) e sub b) idonei a comprovare l'avvenuta operazione commerciale:

a) documento bancario attestante l'avvenuto pagamento della cessione all'estero;

b) copie conformi dei documenti o del contratto di trasporto ed attestazione di consegna delle merci da parte del vettore o suo agente che lo ha ricevuto per destinazione.

Inoltre la documentazione di cui sopra deve essere accompagnata da una dichiarazione di responsabilità, da parte del cedente, con cui si attesti che la merce oggetto di cessione ha raggiunto il paese U.E. o del cessionario con cui si attesti che l'operazione commerciale è stata regolarmente conclusa.

Le cessioni di beni strumentali effettuate ad operatori economici sammarinesi che li utilizzano come tali sono ammessi al rimborso per la maggiore imposta all'importazione pagata rispetto a quella propria dei beni strumentali.

Le cessioni effettuate ad Enti statali sono assimilate alle esportazioni per effetto dell'art.2 della Legge n.40/1972, con esclusione delle forniture relative alle opere di cui alla legge 17 Settembre 1999 n.93.

Danno origine al rimborso, con le modalità definite dall'Ufficio Tributario, gli acquisti di carburanti effettuati dagli operatori economici che esercitano l'attività di trasporto per conto terzi e che svolgono trasporti internazionali

Sono ammessi al rimborso anche le cessioni da parte dei privati ai sensi dell'art. 10 della Legge 21 dicembre 1993 n. 134.

Le fatture di cessione devono contenere la data ed il numero del documento di trasporto, devono essere emesse entro la fine del mese successivo a quello dell'avvenuta consegna o spedizione della merce e devono essere presentate all'Ufficio Tributario entro la fine del mese successivo a quello di scadenza della loro emissione, salvo diverso termine concordato per casistiche particolari con l'Ufficio Tributario.

L'inosservanza delle disposizioni di cui al comma 10 comporta l'applicazione delle sanzioni di cui all'art. 18.

La richiesta di cui all'art. 9 della Legge n. 40/1972 è soddisfatta con la presentazione della dichiarazione prevista dall'art. 8 e con i limiti e le condizioni stabilite dall'art. 19».

⁶⁰⁷ L'articolo 2 del Decreto 29 Novembre 2004 n.163 disciplina i beni ammessi al rimborso: «Sono ammessi al rimborso i beni ceduti ed esportati che hanno assolto l'imposta all'importazione nonché quelli di cui al comma 8 e 9 dell'art. 1. Sono altresì ammessi al rimborso i beni oggetto di cessione interne quando sono assoggettabili al pagamento di aliquote ridotte della imposta sulle importazioni.

hanno assolto l'imposta all'importazione, i beni oggetto di cessione interna quando sono assoggettabili al pagamento di aliquote ridotte della imposta sulle importazioni, beni connessi a quelli precedenti (confezioni, gli imballaggi ed i beni di consumo), le prestazioni di servizi inerenti la trasformazione, lavorazione, montaggio e simili afferenti direttamente i beni ceduti o esportati in relazione alle quali sia stata assolta l'imposta sulle importazioni. Sono invece espressamente esclusi per legge dal rimborso i beni strumentali e quelli d'ogni natura che non rientrano nell'ordinaria attività d'impresa, come ad esempio regalie ed omaggi.⁶⁰⁸

Una volta identificate le fattispecie che generano il diritto al rimborso è necessario procedere al complesso calcolo della massima imposta rimborsabile: essa non potrà mai essere maggiore della differenza tra l'imposta direttamente o indirettamente assolta relativamente ai beni soggetti al rimborso e l'imposta incorporata sulle vendite interne.

La norma prevede l'applicazione di un complesso calcolo matematico, utilizzando anche proporzioni ed aliquote medie d'imposta attualizzate, per la definizione dell'ammontare rimborsabile: *«Ai fini del calcolo del rimborso va determinata l'aliquota media dell'imposta sulle importazioni liquidata dall'Ufficio Tributario o assolta ai sensi dell'art. 5 per l'anno solare. Nella determinazione dell'aliquota media non si tiene conto dei beni e dei servizi esclusi dal rimborso ai sensi dell'art. 3.*

Il rimborso si estende anche ai beni connessi a quelli di cui al comma precedente, quali le confezioni, gli imballaggi ed i beni di consumo.

Le prestazioni di servizi inerenti la trasformazione, lavorazione, montaggio e simili afferenti direttamente i beni ceduti o esportati in relazione alle quali sia stata assolta l'imposta sulle importazioni sono assimilate ai beni accessori di cui al comma precedente.

Gli operatori economici, compresi i soggetti di cui al 2° comma dell'art. 1, potranno richiedere il rimborso integrale, per via analitica, dell'imposta pagata a fronte dei resi anche parziali effettuati entro 180 giorni dall'avvenuta consegna dei beni. Il rimborso integrale avviene sulla base della dichiarazione annuale mentre in corso d'anno viene riconosciuto il rimborso con l'aliquota provvisoria prevista dall'art. 16. Il valore dei beni oggetto di rimborso integrale deve essere portato in diminuzione del totale degli acquisti e del totale delle vendite.

Fruiscono del rimborso analitico anche i beni strumentali che formano oggetto di reso per difetto o cause simili o per altre adeguate ragioni che giustificano il reso. Tale rimborso avviene in sede di dichiarazione annuale».

⁶⁰⁸ L'articolo 3 del Decreto 29 Novembre 2004 n.163, rubricato Beni esclusi dal rimborso: *«Non sono ammessi al rimborso i beni strumentali, fatta eccezione per quelli oggetto di reso ai sensi dell'articolo precedente.*

Sono in ogni caso esclusi dal rimborso dell'imposta i beni d'ogni natura non rientranti nella ordinaria attività d'impresa acquistati per essere destinati a regalie, omaggi e simili. In tal caso il valore di detti beni deve essere portato in diminuzione del valore degli acquisti ammessi al rimborso».

Va altresì determinata l'incidenza percentuale dei beni che fruiscono del rimborso sul totale del fatturato o venduto dell'impresa; a tal fine il fatturato deve essere diminuito dei corrispettivi relativi a conti lavorazione e servizi che non comportino l'impiego di materiali nonché dell'imposta monofase incorporata nelle vendite interne prendendo come riferimento il coefficiente di rimborso dell'esercizio precedente diminuito del 10%.

Il rimborso su dichiarazione deve essere attualizzato ogni anno applicando alle rimanenze iniziali l'aliquota media risultante dalla precedente dichiarazione annuale, dopo aver correlato le rimanenze medesime all'incidenza dell'esercizio di riferimento.

Nella determinazione dell'aliquota e dell'incidenza di cui sopra va tenuto conto delle eventuali rettifiche in diminuzione a fronte di errata liquidazione e/o duplicazione d'imposta, o errata base imponibile; va altresì tenuto conto di eventuali fatture da ricevere e/o da emettere rispettando nella determinazione del rimborso il principio della competenza.

Il valore delle giacenze finali ed iniziali va determinato, tenendo distinte le materie prime, i semilavorati ed i prodotti finiti».

Viene in questo modo calcolato un coefficiente di rimborso attraverso l'applicazione di una particolare formula matematica:

$$D = (A : B) \times C$$

dove A sta per il valore della materia prima impiegata (rimanenze iniziali + importazioni + acquisti a San Marino - rimanenze finali); B è il fatturato totale; C è l'aliquota media generale risultante come media ponderata fra imposta monofase sui beni importati più l'imposta monofase *figurativa* sui beni acquistati a San Marino; e D è la percentuale di rimborso da applicare sul fatturato esportato.

Il risultato è l'ottenimento quindi di una % da applicare al totale del volume delle esportazioni per determinare l'imposta che lo Stato deve rimborsare. Per gli operatori che effettuano annualmente operazioni di esportazione tale percentuale servirà altresì a determinare una particolare procedura di compensazione: l'Ufficio

Tributario può, in corso d'anno e sulla base del coefficiente di rimborso, riconoscere delle dichiarazioni di debito. Altro non sono che una stima del futuro rimborso che l'esportatore dovrà ottenere, cioè il riconoscimento di un debito dello Stato nei confronti dell'operatore, che possono essere utilizzate a sospensione del pagamento d'imposta sulle importazioni. Si tratta di una sorta di compensazione infrannuale tra l'imposta che l'operatore sammarinese deve pagare al momento dell'importazione e l'imposta che deve essere lui rimborsata nel caso di esportazione. Quest'ultimo aspetto concernente la modalità del rimborso mostra come l'imposta monofase possa avere anche caratteri di efficienza nel tutelare la solidità economica e finanziaria degli operatori limitando esborsi monetari, a volte anche consistenti, al momento dell'importazione che poi verrebbero rimborsati con lunghe tempistiche o portati in compensazione al momento della presentazione della dichiarazione annuale.

5. Somiglianze e differenze rispetto alla monofase studiata a livello comunitario

La prima importante differenza tra l'imposta monofase oggetto di valutazione da parte degli esperti della Commissione europea al momento della decisione sull'applicazione di una imposta armonizzata e l'imposta sammarinese sulle importazioni e che quest'ultima non è una imposta monofase applicata ad un particolare stadio del processo produttivo o di distribuzione di beni e servizi, ma si tratta di una monofase applicata al momento esatto dell'importazione che è in grado di colpire solamente l'introduzione di bene e dei servizi connessi. La prima differenza è proprio nel fatto che l'imposta monofase presa in considerazione degli esperti comunitari è la circostanza che l'imposta sammarinese è appunto connessa all'entrata in territorio del bene, mentre a livello comunitario l'ipotesi studiata era quella dell'imposizione al momento dell'immissione del bene o servizio al consumo quando avveniva la vendita al dettaglio. La seconda decisiva differenza è data dal

fatto che l'imposta sulle importazioni colpisce solamente i beni ed i servizi ad essi connessi; nessuna aliquota viene infatti applicata sui servizi che non possono essere riferibili ad alcuna merce importata. In pratica solo i servizi strettamente collegati ai beni importati, come il trasporto verso San Marino, diventano base imponibile al momento dell'entrata in territorio dell'elemento materiale stesso. Diventa semplice quindi evidenziare ad esempio la differenza di trattamento di servizi similari: il trasporto verso San Marino è elemento imponibile, mentre un servizio di trasporto con vettore per la spedizione all'estero della merce non è soggetto ad imposizione. In definitiva l'imposta sulle importazioni non colpisce le prestazioni di servizi, a meno che essi non siano connessi ai beni introdotti, e fino a qualche anno fa non esisteva alcun tipo di tassazione su tali specifiche operazioni: i servizi venivano eseguiti e fatturati senza che nessun aliquota dovesse essere applicata sul valore della prestazione.

5.1 L'avvicinamento al modello comunitario con la sperimentazione dell'applicazione di una imposta complementare sui servizi

Una prima sperimentazione degli effetti della possibile estensione ai servizi dell'imposizione diretta è iniziata nel 2010 con l'introduzione di una imposta complementare sui servizi resi a privati nel territorio dello Stato. L'articolo 48 della Legge 22 Dicembre 2010 n. 194 ha istituito una imposta complementare sui servizi resi a privati, sia residenti che non, con l'applicazione sul valore del servizio prestato di una aliquota pari al 3%.⁶⁰⁹ L'originaria dicitura dell'articolo in esame prevedeva che

«Le prestazioni di servizi e di lavoro autonomo o assimilate, ovunque rese, effettuate, anche per il tramite di una stabile organizzazione, nei confronti di soggetti privati non operatori economici residenti o non residenti, sono assoggettate ad un'imposta complementare nella misura del 3% del

⁶⁰⁹ Articolo 48 della Legge 22 Dicembre 2010 n.194.

corrispettivo dovuto». La locuzione “*ovunque rese*” poneva quindi a tassazione anche le prestazioni di servizi rese a committenti sammarinesi al di fuori dei confini nazionali, fatto che risultava in palese contrasto con i principi di territorialità internazionalmente riconosciuti a cui derivava anche la duplice applicazione d'imposte diverse sullo stesso presupposto impositivo. Accortosi del palese errore l'organo competente ha proceduto a rettificare la previsione stabilendo che «*nel rispetto del principio di territorialità dell'imposta e al fine di evitare di assoggettare i servizi ad una doppia tassazione, sono considerati esenti i servizi resi a soggetti privati al di fuori del territorio nazionale*». ⁶¹⁰

Il funzionamento di tale imposta è disciplinato dal Decreto Delegato 22 Marzo 2011 n. 50 e segue il meccanismo della ritenuta: l'operatore economico esercente attività d'impresa o di lavoro autonomo che presta il servizio trattiene un 3% a titolo d'imposta, calcolandolo direttamente nella fattura. Il soggetto passivo identificato per legge è il committente, o cliente finale, mentre il prestatore applica l'imposta in qualità di sostituto d'imposta. ⁶¹¹

In via generale la norma considera servizi tutte le prestazioni fornite a fonte di un pagamento effettuato sulla base di contratti concernenti le prestazioni d'opera, trasporto, spedizione, mediazione, noleggio, manutenzione, eccetera. Si tratta di una base imponibile molto ampia che il Decreto Delegato 2011 n. 50 divide in undici categorie:

1. servizi di consulenza e prestazione d'opera intellettuale (art.4);
2. servizi di manutenzione e riparazione (art.5);
3. servizi connessi alla vendita di beni (art.6);

⁶¹⁰ Così Dipartimento Finanze e Bilancio, Ufficio Tributario, Circolare m. 1 del 2011, Prot. N.3731/UT/7 del 24 Marzo 2011.

⁶¹¹ Art. 3 del Decreto Delegato 22 Marzo 2011 n.50: «*L'imposta complementare sui servizi si applica sui corrispettivi dovuti dal committente al prestatore operatore economico per i servizi imponibili indicati al comma 3, dell'articolo 48, della Legge n. 194/2010 così come modificati ed integrati dagli articoli del presente decreto. Il soggetto passivo d'imposta ai fini dell'applicazione dell'imposta complementare sui servizi è il committente o cliente finale. Il prestatore applica l'imposta in qualità di sostituto d'imposta*».

4. prestazioni d'opera per la realizzazione di impianti, finiture e costruzioni edili (art.7);
5. servizi di pulizia e giardinaggio (art.8);
6. servizi di intermediazione commerciale e immobiliare (art.9);
7. servizi sanitari privati (art.10);
8. attività di amministrazione condominiale e gestione di immobili (art.11);
9. servizi ricettivi (art.12).
10. altri servizi imponibili (art.13).

L'imposta così raccolta dall'operatore dovrebbe in linea teorica essere del tutto neutrale per l'operatore, che dovrà solo procedere al versamento entro il mese successivo al semestre in cui è stato emesso il documento. In verità è lo stesso prestatore che spesso si accolla l'onere del tributo, in quanto è obbligato al versamento dell'imposta anche se il suo cliente non ha nel semestre onorato il suo debito. Si tratta il più delle volte di una anticipazione finanziaria del soggetto obbligato ad effettuare la ritenuta, ma nel caso in cui il cliente fallisca o sia impossibilitato al pagamento della parcella o fattura, l'imposta colpisce definitivamente, senza possibilità di recupero, il soggetto passivo di diritto diventando in questo modo anche il soggetto passivo di fatto.

5.2 La doppia faccia dell'imposta monofase: il punto di forza della semplicità che si traduce in debolezza

L'eclatante differenza tra monofase e plurifase, così come già emerso dai primi studi a livello comunitario all'epoca della scelta del miglior sistema impositivo applicabile, è che nella prima non viene adottato il meccanismo di riscossione frazionato tipico dell'Iva.

Si tratta quindi di una imposta molto più semplice da applicare, in quanto incide il valore del bene una sola volta e successivamente è la stessa catena di mercato a traslare in avanti l'onere tributario, ma presenta al contempo molte criticità proprio legate a tale aspetto: l'imposta monofase possiede un rischio potenziale di evasione maggiore di quello esistente applicando una imposta plurifase. Applicando l'IVA ad esempio, se viene evasa l'imposta in una fase si perde soltanto il gettito dell'imposta relativa al valore aggiunto di quella fase, e non tutta l'imposta calcolata complessivamente sulla filiera produttiva fino all'immissione al consumo; nel sistema di applicazione da monofase all'importazione, invece, è assolutamente possibile evadere l'intera imposta semplicemente non assoggettando ad imposta l'unica operazione rilevante ai fini impositivi (nel caso sammarinese appunto l'operazione di introduzione della merce sul territorio). È proprio questo il vero punto nodale della scelta tra una monofase ed una plurifase. La prima è dotata di un complesso di regole semplici che sono in grado di facilitare l'adempimento degli obblighi impositivi da parte del contribuente, gli obblighi formali sono relativamente pochi e non rappresentano per l'operatore un costo tale da poter mettere in discussione la neutralità stessa dell'imposta. D'altro canto è propria questa semplicità che rende il sistema costantemente minacciato da frodi: in mancanza di un impianto di controlli efficace ed efficiente ogni singola operazione di importazione si potrebbe tradurre in una operazione totalmente sconosciuta all'Amministrazione se il contribuente stesso non la auto-dichiara agli uffici competenti.

Sono diverse le indagini in corso e le udienze già programmate presso il Tribunale Unico della Repubblica di San Marino che riguardano casi di contestati rimborsi di centinaia di migliaia euro di monofase ottenuti sulla base di false importazioni ed esportazioni di merce.

Oltre alle operazioni fraudolente di sottrazione del gettito monofase, tramite l'omissione della dichiarazione di avvenuta importazione, o ancor più semplicemente omettendo il pagamento dell'imposta accertata e liquidata

dall'Ufficio Tributario, il sistema permette ad operatori irregolari di consentire l'evasione altrui dell'imposta estera. Nel comunicato stampa della Guardia di Finanza del 2010 viene fatto presente che gli acquisti e le vendite da/per San Marino di Pc, telefoni cellulari e hi-fi risultano, in alcuni casi, superiori del 50% ai volumi degli scambi di merce dello stesso tipo avvenuti tra l'Italia e Paesi molto più grandi, come Spagna e Regno Unito. *«Per i finanziari solo una piccola parte degli acquisti e delle vendite da San Marino corrispondono a regolari rapporti commerciali, mentre una grande fetta delle fatture in entrata ed in uscita da quel Paese verso l'Italia sono gonfiate, artificiosamente alterate per un motivo ben preciso: consentire alle imprese italiane di evadere l'IVA ed abbattere le basi imponibili»*.⁶¹²

Negli anni la Repubblica di San Marino ha inteso dotarsi di normativa che consente la lotta verso certe tipologie di frodi, specie quelle che si instaurano nei rapporti tra operatori sammarinese ed italiani; ad esempio con l'emanazione del Decreto Legge 26 Aprile 2010 n.79 che prevede l'obbligo per l'operatore sammarinese di attivare la procedura di cessione con addebito dell'IVA nei confronti di soggetti economici residenti o domiciliati in Italia se la cessione è considerata a rischio di frode tenendo conto del bene oggetto dell'operazione.⁶¹³

⁶¹² Comando Generale della Guardia di Finanza, V Reparto, Comunicato stampa del 22 febbraio 2010, reperibile all'indirizzo <http://www.gdf.gov.it>.

⁶¹³ DECRETO - LEGGE 26 aprile 2010 n.79, Disciplina per lo svolgimento di alcuni scambi commerciali con l'Italia, art. 1: *«Gli operatori economici che cedono ad operatori economici residenti o domiciliati in Italia i beni indicati al successivo articolo 2 devono effettuare le cessioni di tali beni con la procedura di cui all'articolo 7 lettera A) della Legge 21 dicembre 1993 n. 134, ossia con addebito dell'IVA»*.

Le disposizioni di cui al precedente comma non si applicano nei confronti degli operatori economici sammarinesi che producono effettivamente, anche presso terzi, i beni di cui all'articolo 2 del presente decreto». Art.2: «I beni ai quali si applicano le disposizioni di cui all'articolo 1 comma 1° sono i seguenti: elettrodomestici ad esclusione di quelli da incasso; apparecchi radiotelevisivi; lettori di dischi; strumenti informatici e computer; apparecchiature informatiche periferiche e software; cd vergini, dvd vergini, bluray disc vergini; apparecchi e supporti informatici audio, video, dati ed elettronici di intrattenimento; apparecchi telefonici di qualunque genere; componenti e apparecchiature elettroniche per telecomunicazioni e telefonia; articoli e prodotti per la fotografia e cinematografia; zucchero».

Con Regolamento del Congresso di Stato può essere modificato l'elenco dei beni di cui al presente articolo».

Ad oggi si può ritenere che il sistema sammarinese sia afflitto da una crisi profonda che, come nel caso dell'imposta sul valore aggiunto esaminato nei precedenti capitoli, può essere risolta solo attraverso modifiche di sistema ed innovazioni che siano in grado di dotare la Repubblica di un sistema più efficiente e solido. San Marino è caratterizzato di un piccolo mercato interno ed i rapporti commerciali con gli altri Paesi sono di fondamentale importanza, per cui le proposte di modifica dovranno obbligatoriamente tener conto delle specifiche peculiarità di una Nazione singolare ed unica.

CONCLUSIONI

1. La crisi dell'IVA, nata come imposta innovativa ed ora da ammodernare

L'evoluzione storica dell'imposizione indiretta presenta diverse tappe, in un primo momento l'imposta sui consumi era intesa come un semplice mezzo per ottenere il finanziamento della spesa pubblica, poi si comprese che si trattava di uno strumento in grado di determinare lo sviluppo sociale ed economico del sistema stesso. L'IVA nasce infatti come proposta innovativa capace di non essere semplicemente un mezzo per raccogliere gettito, bensì una vera e propria strategia politico-economica volta alla realizzazione del mercato unico. Nel lontano 1958 il mercato comune venne instaurato dal trattato di Roma con l'eliminazione delle barriere commerciali tra gli Stati membri al fine di accrescere la loro prosperità economica e contribuire ad una unione sempre più stretta fra i popoli europei. In questa logica era necessario non solo che l'elemento fiscale non si ponesse come ostacolo al commercio internazionale, ma altresì che esso non avesse l'effetto di impedire, restringere o falsare il gioco della concorrenza.

L'Atto unico europeo del 1986 ha integrato l'obiettivo del mercato interno nel trattato CEE, definendolo come *«uno spazio senza frontiere interne, nel quale è assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali»*. Fino a quel momento i vari Stati membri applicavano imposte ben diverse ed il rischio era quello che essi, deliberatamente o accidentalmente, potessero incentivare le proprie esportazioni sovrastimando il rimborso dell'imposte pagate.

Venne quindi avviato a livello comunitario il confronto tra le imposte applicate nei vari Stati membri per comprendere i punti di forza e di debolezza di ognuna di loro, per creare così un sistema innovativo e capace di rispettare gli obiettivi che la

creazione di un mercato unico imponeva. Il confronto dei principi e delle tecniche seguiti dai vari Stati membri portò alla conclusione che era necessario stabilire un metodo comune di calcolo per evitare che in un mercato senza più barriere fisiche gli scambi potessero essere ostacolati da fenomeni protezionistici.

L'interesse era ovviamente quello di tutelare che gli scambi di beni e servizi tra Paesi diversi avvenissero sulla base di una concorrenza leale e trasparente, ed in tale ottica le criticità a cui la Commissione doveva trovare soluzione erano le seguenti: la difficoltà a determinare aliquote medie d'imposta, il pericolo di manipolazioni a favore dei prodotti nazionali nel momento in cui vengono esportati, la possibilità di applicare politiche protezionistiche all'entrata dei prodotti nel mercato nazionale, le discriminazioni dei prodotti fabbricati da imprese non integrate a causa dell'imposizione a cascata.

Con i primi studi sulla creazione di una unica imposta sul consumo arrivarono anche le prime considerazioni unanimi sui principi ispiratori e caratteri generali di cui era necessario tener conto nella costruzione: *rationalité financière, neutralité concurrentielle, influence de la taxe sur les prix, influence de la taxe sur la productivité.*

Si stava per la prima volta ideando una imposta comunitaria alla cui base non vi erano esplicite intenzioni di aumento della raccolta di gettito, ma bensì si trattava della costruzione di un impianto normativo comunitario in grado di superare il livello nazionale e divenire, a tutti gli effetti, uno strumento di politica economica sovranazionale con l'obiettivo dichiarato di armonizzare i sistemi fiscali degli Stati membri per non inficiare il corretto funzionamento del mercato unico.

Le caratteristiche essenziali ed i principi ispiratori seguiti nel dare forma e sostanza alla nuova imposta erano legati alla capacità di non influenzare le forme ed i metodi per condurre l'attività d'impresa, il gettito doveva essere lo stesso sia che l'imposta venisse applicata allo scambio di beni prodotti da una impresa di piccole dimensioni a bassa tecnologia, che su quelli usciti da una produzione in massa altamente specializzata. Inoltre, l'elemento più importante consisteva nel fatto che l'imposta

così come concepita all'epoca doveva essere in grado di garantire la neutralità all'interno del mercato europeo grazie al meccanismo per cui l'imposta sulle esportazioni viene recuperata e alle importazioni viene applicato lo stesso regime a cui devono sottostare i beni nazionali. In linea teorica, in questo modo si rende indifferente la scelta del consumatore di quale prodotto acquistare, cioè se sceglierne uno nazionale oppure uno di un Paese estero, e dell'impresa di collocarsi su un territorio piuttosto che un altro.

In buona sostanza, gli aspetti innovativi da esaltare nel confronto tra i sistemi impositivi dei vari Stati membri nell'adozione armonizzata di un'imposta indiretta riguardavano:

- 1) l'essere un'imposta sul consumo;
- 2) l'essere un'imposta necessariamente generale;
- 3) l'essere un'imposta neutrale rispetto al numero dei passaggi posti in essere nel processo di produzione e distribuzione (neutralità concorrenziale interna);
- 4) l'essere un'imposta neutrale rispetto alla circostanza che il bene sia importato o esportato (neutralità concorrenziale esterna);
- 5) la determinazione dell'imposta dovuta doveva esser calcolata per differenza tra l'imposta dovuta sul prezzo della merce venduta e quella che ha gravato sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo.

Si iniziò ad immaginare in ambito comunitario una vera e propria imposta sui consumi capace di incedere propriamente la manifestazione indiretta della capacità contributiva delle persone in maniera equa ed uniforme. Tale obiettivo primario si poteva ottenere assoggettando ad imposta le operazioni effettuate dai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, i quali saranno in grado di trasferire l'onere sul consumatore finale: si parla in questo senso di un'imposta neutrale per i soggetti passivi di diritto, mentre essa grava solo sull'ultimo anello della catena ossia su chi riceve il prodotto o beneficia della prestazione a titolo di utilizzo o consumo finale.

Ne deriva quindi che un'imposta sul valore aggiunto era già all'epoca preferibile ad una che si applica sul valore pieno in quanto la prima, essendo applicata ad ogni stadio della filiera solo in rispetto ad una particolare componente del prezzo di vendita, è insensibile al grado di integrazione verticale dei settori produttivi. La principale distorsione è connessa al minor peso fiscale per le imprese più concentrate a causa dei minori passaggi del prodotto da uno stadio produttivo ad un altro, con conseguente discriminazione a sfavore delle imprese meno concentrate.

Era considerato invece proprio tale aspetto il punto di forza dell'applicazione di una imposta monofase studiata dagli esperti della Commissione europea come analizzato del primo capitolo del presente lavoro, essa dava luogo ad una identica incidenza tributaria sul consumo, indipendentemente dalla lunghezza della filiera di produzione e commercializzazione; veniva meno l'effetto ad incentivare l'integrazione, quale caratteristica delle imposte a cascata.

Seppur considerando tale beneficio, l'imposta ideata in questa maniera portava con se doversi dubbi e criticità collegate alla determinazione della base imponibile ed all'applicazione dell'aliquota d'imposta. La base imponibile presa in considerazione era ovviamente il prezzo di vendita all'ingrosso, tale soluzione era accettabile nel momento in cui l'operazione si realizzava tra dal produttore al dettagliante, però si ponevano degli interrogativi nel momento in cui la vendita avveniva dal produttore direttamente al consumatore finale. In tale ultimo caso la vendita, infatti, avveniva ad un prezzo ben diverso rispetto a quello applicato nell'operazione tra due operatori non consumatori finali, di conseguenza la base imponibile effettiva non era sempre allineata a quella teorizzata. Gli esperti iniziarono ad interrogarsi sulla possibilità di fissare delle aliquote diverse a seconda dello stadio al quale avveniva la vendita, oppure sull'ipotesi di assumere come parametro del tributo i prezzi realmente fissati, tenendo conto di una riduzione forfettaria. Oltre a tali dubbi, vi era all'epoca anche la preoccupazione sull'aliquota da applicare alla base imponibile: era molto complicato stabilire il tasso per poter garantire un gettito in linea a quello

ottenuto precedentemente supponendo il mantenimento dei regimi di favore esistenti. In definitiva l'imposta generale applicata allo stadio anteriore al commercio al dettaglio, cioè una imposta monofase, rispondeva al principio di neutralità ed era capace di creare condizioni vantaggiose nel mercato unico, ma portava con sé anche numerosi elementi di criticità.

Per quanto concerne gli svantaggi connessi all'introduzione di un tale regime veniva messo in evidenza che, se gli Stati avessero voluto mantenere tutte le ipotesi di esclusione da tassazione ed agevolazione, l'aliquota dell'imposta monofase sarebbe dovuta attestarsi ad un livello molto alto. Inoltre, l'evasione per questo tipo di imposta è più facile a realizzarsi in maniera totale: saltato lo stadio di assoggettamento ad imposta essa viene definitivamente persa e risulta molto difficile procedere a controlli incrociati.

Si decise quindi di introdurre un'imposta plurifase che colpisce solo il maggior valore che il bene acquista per effetto delle lavorazioni che subisce nel singolo stadio. L'innovazione era quella di dotare gli Stati membri di una imposta avente effetti uniformi per produzioni a cicli concentrati e non, neutrale nei confronti di coloro che non pongono in essere il presupposto impositivo, cioè il consumo, e che consente controlli incrociati anti-evasione.

L'imposta sul valore aggiunto divenne così il baluardo per l'intervento comunitario all'interno degli ordinamenti nazionali con l'obiettivo dell'eliminazione delle interferenze e distorsioni al buon funzionamento del mercato comune che si stava cercando di creare.

Nonostante l'attenzione prestata all'approfondimento dei principi ispiratori dell'IVA, essi risultarono certamente innovativi, ma non abbastanza solidi per poter garantire l'applicazione armonizzata di un'imposta comunitaria. Ad oggi l'imposta che viene applicata presenta dei punti di lontananza rispetto all'IVA ideale che era stata concepita al momento dell'emanazione della Prima Direttiva.

La ricerca condotta trae ispirazione dalle complesse considerazioni affrontate concretamente dalla Commissione europea nel Libro verde sul futuro dell'imposta sul valore aggiunto, attraverso il quale vengono rese esplicite le principali sfide cui l'UE deve far fronte nel settore dell'IVA. La spinta a tale incisivo intervento degli organismi comunitari trova fondamento nel fatto che *«l'IVA è stata introdotta nell'UE più di 40 anni fa, in un momento in cui il mercato era molto diverso da oggi. Nonostante gli sforzi compiuti negli anni per modernizzare e semplificare poco per volta il sistema dell'IVA, è chiaro che il regime non risponde più alle esigenze di un'economia moderna, orientata al servizio e basata sulla tecnologia. La complessità dell'attuale sistema genera costi e oneri inutili per contribuenti e amministrazioni e ostacola il mercato interno. Inoltre, alcune debolezze insite nel sistema lo rendono vulnerabile alla frode e all'evasione. Il sistema dell'IVA va pertanto fundamentalmente rivisto»*.⁶¹⁴

In questo senso si cercarono soluzioni ai diversi punti critici del sistema attuale, ed i contributi di imprese, accademici, cittadini e autorità fiscali conseguenti alla discussione pubblica nell'arco dei sei mesi sono arrivati ad essere oltre 1.700; risulta quindi chiaro da tempo che il sistema come applicato dalla fine degli anni '60 non è più adatto a confrontarsi con un mercato in continuo dinamismo. A livello comunitario in particolare si ritiene che l'attuale sistema IVA non è adatto al contesto economico e giuridico dell'Europa di oggi. Certamente al momento dell'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto nei lontani anni '70 il sistema impositivo poteva rispettare le aspettative del tempo, legate per lo più alla creazione di un mercato interno che eliminasse ogni sorta di concorrenza nel commercio tra gli Stati membri. Oggi la visione non può essere così limitata, il mercato è diventato globale e gli operatori dell'Unione europea si trovano a doversi confrontare con competitors di tutto il resto del mondo, che possono contare su elementi di competizione derivanti anche dal sistema impositivo di cui l'altro Stato si è dotato.

⁶¹⁴ Così Commissione europea, *Fiscalità: la Commissione avvia il dibattito sul futuro dell'IVA*, comunicato stampa del 1 Dicembre 2010, reperibile all'indirizzo http://europa.eu/rapid/press-release_IP-10-1633_it.htm

Il regime IVA ha subito certamente modifiche negli anni, ed alcuni intereventi hanno cercato di renderlo adattabile ai cambiamenti economici e tecnologici del mercato stesso, ma dalle ultime considerazioni della Commissione emerge chiaramente che esso non può continuare ad essere così rigido e complesso per essere una componente di equilibrio nel mercato unico ed elemento di competizione per gli operatori europei che intendono investire in altri contesti.

In verità la rigidità e la complicatezza non sono gli unici elementi negativi che presenta l'imposta; è possibile esaminare i contorni di una vera e propria crisi del sistema IVA, una crisi che può essere evidenziata sia sul piano giuridico che su quello economico.

Sul piano giuridico il primo punto di criticità è connesso proprio alla realizzazione del mercato interno: per raggiungere tale obiettivo l'armonizzazione delle imposte indirette, ed in particolare dell'IVA, rappresenta l'elemento essenziale in quanto necessario e funzionale a permettere alle merci di circolare liberamente da uno Stato all'altro dell'Unione ed essere sottoposte ad un regime impositivo in grado di permettere agli operatori di compiere le proprie scelte di acquisto senza essere influenzate dalla convenienza fiscale. A distanza di quasi vent'anni i regimi IVA nazionali dimostrano di avere insospettite capacità di sopravvivenza: le barriere sono cadute, il mercato unico si è attuato e sviluppato, ciononostante non ha trovato luce un unico regime comunitario di imposizione, elemento che in verità sembrava dover derivare come naturale. Ad oggi, quindi, esistono tanti regimi di applicazione dell'IVA quanti sono gli Stati membri, ognuno comparativamente diverso a seconda delle scelte fiscali compiute sul piano nazionale, per cui uno stesso scambio ha un'incidenza economica che varia nei diversi Stati, a seconda del regime nazionale applicabile. Basta anche solamente esaminare lo scostamento del livello di aliquota previsto nei vari Stati membri, si passa infatti dal 17% al 27% per le aliquote ordinarie, con un divario quindi di ben dieci punti percentuali; in tal modo uno

stesso scambio ha un'incidenza economica che varia nei diversi Stati, a seconda del regime nazionale applicabile.

Tale mancanza di armonizzazione trova fondamento in motivazioni sia economiche che giuridiche, da un lato, la crisi del sistema IVA riguardante l'aspetto dell'armonizzazione si è resa ancor più evidente con la crisi del 2009, quando il continente europeo – e non solo – ha dovuto fare fronte ad una crisi generalizzata dei conti pubblici e la leva fiscale si è dimostrato l'unico tentativo per non dichiarare il default, dall'altro le diversità esistenti sono consentite dall'utilizzo di tecniche e strumenti inadeguati al raggiungimento degli obiettivi predisposti. Lo strumento utilizzato dalla Comunità in materia di imposta sul valore aggiunto è esclusivamente quello delle direttive. La ragione alla base di tale decisione è rinvenibile nell'articolo 288 del Trattato: essa è in grado di vincolare lo Stato membro in termini di risultati da raggiungere ma con libertà nella scelta del mezzo più idoneo a farlo. Alla base di tale scelta vi era l'estrema consapevolezza che esistono, ed esistevano ancor di più negli anni 70, profonde differenze nel diritto interno che sono il normale risultato di tradizioni giuridiche molto lontane l'une dalle altre. In definitiva, è proprio l'ampio ricorso alle direttive, a formule generali ed obiettivi economici contenute in esse che la normativa IVA ha raggiunto un livello di armonizzazione non soddisfacente.

Va da sé infatti che nel momento in cui viene offerto un maggior grado di flessibilità, allora ci si assume anche il rischio della potenziale applicazione disomogenea delle direttive per effetto della diversa trasposizione ricevuta nei Paesi destinatari della stessa. È chiaro che i singoli ordinamenti nazionali hanno trasfuso le regole dettate dalla direttiva in modo non uniforme, proprio in ragione dell'avere categorie giuridiche nazionali particolari, a chiaro discapito della comune applicazione della misura specifica nella Comunità. In definitiva, più resta ampia la distanza tra le regole nazionali, maggiormente sarà difficile raggiungere un buon grado di armonizzazione: lo strumento utilizzato risulta chiaramente inadeguato rispetto all'obiettivo prefissato. Un secondo strumento europeo che rappresenta un ostacolo

al rispetto stesso dei principi a fondamento dell'imposta è la previsione che le decisioni concernenti il processo di armonizzazione fiscale siano adottate con il voto unanime degli Stati membri. Certamente tale regola esprime l'importanza e la necessità di creare una politica fiscale dell'Unione condivisa da tutti, secondo lo spirito dei tempi in cui l'idea della creazione di un continente europeo unito, sia giuridicamente che economicamente, era l'unico modo per contrastare le avversità di un contesto mondiale dell'epoca in completa mutazione. Ad oggi però con quasi una trentina di Stati membri, tale regola si traduce in un completo blocco decisionale a livello europeo capace di rallentare l'evoluzione del sistema impositivo, specie in materia di IVA, con il rischio di danneggiare il mercato unico a causa delle criticità che la norma datata porta con sé. Se poi si pensa ad un progressivo ampliamento, la regola dell'unanimità è diventerà uno strumento in grado di paralizzante ogni futuro tentativo di armonizzazione fiscale.

Alla mancanza di armonizzazione bisogna aggiungere il fatto che l'imposta di cui si discute non è assolutamente neutrale ma, a discapito del principio fondamentale dell'imposizione sui consumi, incide notevolmente sugli stessi operatori economici.

Tale circostanza è dovuta prevalentemente alle previsioni normative che limitano il diritto alla detrazione dell'imposta in particolari circostanze, all'esclusione dall'imposta di certe operazioni e non ultimo il fatto che per l'applicazione dell'imposta stessa gli operatori economici devono sopportare oneri amministrativi e di compliance davvero ingenti.

Tale ultimo aspetto si collega anche alle motivazioni della crisi economica del sistema IVA, si sono contati una trentina di obblighi formali che la normativa comunitaria impone ai soggetti passivi, lasciando altresì agli Stati membri la possibilità di identificarne altri. In un simile contesto è inappropriato parlare di neutralità dell'imposizione. Bisogna poi aggiungere la grave constatazione dell'evolversi e moltiplicarsi delle operazioni di frode che, facendo leva sulla

complessità del sistema, riescono ad evadere IVA e creare un danno erariale molto elevato.

Solo attraverso le modifiche sostanziali all'esistente normativa sarà possibile dotare gli Stati membri di un elemento di competizione, ed abbandonare un sistema impositivo che risulta esso stesso un ostacolo allo sviluppo dell'economia nel mercato unico.

2. Le proposte di modifica al vaglio delle istituzioni comunitarie sul futuro dell'IVA

Il sistema IVA attualmente in vigore nel vecchio continente può agevolmente essere oggetto di ammodernamento, proprio partendo dalla modifica di alcuni aspetti che incidono negativamente sugli effetti dell'imposizione stessa. A tal scopo è stata la stessa Commissione europea a proporre modifiche all'attuale sistema, come esaminato nel precedente capitolo di tale lavoro, per renderlo maggiormente neutrale, efficiente e solido.

Una prima proposta è quella di estendere l'applicazione del meccanismo di *reverse charge interno* con l'intento di contrastare definitivamente le frodi IVA commesse grazie all'applicazione scorretta e distorta della detrazione e rivalsa. Nello stesso tempo questa particolare misura risulta essere in grado di limitare anche una seconda criticità economica dell'attuale sistema IVA: essendo l'imposta riscossa e versata solo nel momento in cui l'operazione si svolge con il consumatore finale, si avrebbe la consistente diminuzione del numero di soggetti passivi IVA tenuti ad effettuare versamenti periodici o ad elaborare richieste di rimborso e di conseguenza costi amministrativi in capo agli operatori economici verrebbero più che dimezzati. Nello stesso tempo si ottiene anche la possibilità di diminuire i problemi finanziari derivanti dal regime di "competenza", dato che l'imposta applicata nelle operazioni intermedie non deve essere anticipata su forniture ancora non rimosse da altri operatori economici

La seconda modifica auspicabile che viene esaminata è connessa all'ampio sviluppo nell'utilizzo della fattura elettronica, quale principale mezzo di semplificazione degli obblighi amministrativi in capo all'operatore. Potrebbe oltretutto essere una preziosa occasione per garantire omogeneità di applicazione degli obblighi di fatturazione all'interno di ogni Stato membro. Si vedrebbe migliorare l'interoperabilità tra i diversi sistemi di fatturazione elettronica, eliminando in questa maniera l'incertezza giuridica, l'eccessiva complessità e i costi operativi supplementari per gli operatori economici.

Una terza via di ammodernamento dell'attuale sistema IVA è quella dell'introduzione del *cash accounting scheme*. Esso nasce con l'obiettivo di consentire agli Stati membri di proteggere le piccole e medie imprese rispetto alle economiche conseguenze che avrebbe il pagamento dell'imposta in caso di ritardi nel pagamento da parte dei loro clienti. In termini di flussi di cassa, lo schema di esigibilità e detraibilità connesso al pagamento ed incasso, potrebbe certamente agevolare il funzionamento delle piccole imprese afflitte da problemi di insolvenza e incasso tardivo dei crediti. La contabilità di cassa riesce infatti a garantire che l'imposta stessa non rappresenti un costo per l'operatore, data proprio la circostanza che egli dovrà provvedere al versamento della stessa solo una volta che è stata raccolta effettivamente presso il cliente.

La quarta proposta di intervento della Commissione esaminata nel presente lavoro riguarda l'applicazione estensiva del regime IVA di gruppo, essa persegue prevalentemente le finalità di semplificazione amministrativa, cui è ovviamente ispirato l'articolo 11 della Direttiva 2006/112/CE, essendo rivolto a concentrare in capo alla società controllante le attività di liquidazione e versamento dell'imposta relativa alle operazioni del gruppo, e riducendo in questo modo gli oneri finanziari connessi alle procedure di rimborso.

Tutte queste proposte di modifica sono assolutamente in grado di rendere più efficiente, robusto e moderno un sistema non più adatto ad essere applicato in un contesto europeo sempre più complesso. Si tratta di modifiche che possono essere adottate contemporaneamente, e che per tale motivo rappresentano una concreta possibilità di ammodernare una imposta oramai in crisi. L'utilizzo sempre maggiore degli strumenti informatici è necessariamente il percorso da seguire per consentire l'abbattimento dei costi amministrativi e di compliance; la fattura elettronica e l'adozione di strumenti informatici a sostegno dell'espletamento degli obblighi formali derivanti dalla corretta applicazione della normativa IVA consentiranno ampi risparmi agli operatori, che si traducono in un effetto benefico nel rispetto del principio di neutralità a fondamento dell'imposizione. Tale innovazione non è certamente in grado di stravolgere la struttura impositiva dell'IVA, in quanto rappresenta essenzialmente un mezzo per la semplificazione delle procedure; al contrario le altre proposte di modifica la vaglio della Commissione sono capaci di incidere sostanzialmente sullo stesso meccanismo impositivo. In particolare, l'estensione del meccanismo di *reverse charge*, limitando il prelievo al momento in cui si conclude la filiera commerciale e si arriva alla vendita al consumatore finale, condurrebbe al verrebbe meno uno dei caratteri fondamentali dell'IVA, ossia la riscossione frazionata. Il raggiungimento di un sistema non soggetto alla costante minaccia di frodi ha quindi come conseguenza diretta lo snaturamento dell'imposta così come creata negli anni '70: l'IVA passerebbe dall'essere plurifase ad una imposta all'acquisto, in sostanza una tramutata monofase applicata all'immissione al consumo. Simili conseguenze si ottengono con l'adozione della seconda proposta di modifica, cioè l'introduzione di uno *cash accounting scheme*; l'introduzione della contabilità di cassa a sostegno delle PMI per la gestione dell'esigibilità e della detrazione dell'imposta, porterebbe giovamento sia sul piano dell'economicità che su quello della neutralità stessa dell'imposta. D'altro conto consentirebbe il

definitivo superamento del concetto di esigibilità e competenza alla base della struttura stessa dell'imposta comunitaria come oggi la conosciamo.

Infine, modifiche sostanziali sul piano della soggettività passiva verranno ad esistenza attraverso la definizione di un sistema applicativo d'imposta riservato ai gruppi di imprese.

In definitiva il sistema IVA così come applicato oggi è afflitto da elementi economici e giuridici di crisi, ed in secondo luogo, essa ha condotto ad esprimere soluzioni concrete capaci di rendere il sistema attuale più aderente ai cambiamenti intervenuti negli ultimi decenni, legati soprattutto all'innovazione tecnologica, alla globalizzazione e all'aumento delle dimensioni del settore terziario all'interno dell'economia europea, più efficiente nella lotta alle frodi IVA, che possa essere di maggiore sostegno sia alle grandi imprese e nello stesso tempo rendere competitive anche le imprese di medie e piccole dimensioni. In secondo luogo, è emerso però il timore che tali modifiche possano rimodellare completamente una imposta fondata su principi ispiratori all'epoca ben chiari ma che oggi risultano in buona parte disattesi.

Tali circostanze evidenziano con insistenza che urge una presa di coscienza della Commissione europea, essa dovrà porsi la questione se procedere con un semplice ammodernamento dell'attuale normativa, cercando al meglio di dare risposte agli elementi di crisi, oppure se ripensare complessivamente ad un sistema sottoposto a costanti minacce di frodi e che non trova profonde radici nei principi ispiratori al momento della sua creazione. Non si tratta di una scelta semplice; decidere di attuare le proposte oggi al vaglio, e che sono state descritte nel presente lavoro, significherebbe ammettere che l'imposta sul valore aggiunto non ha raggiunto scopi e obiettivi che con la creazione del mercato unico l'elemento fiscale doveva raggiungere. Nonostante ciò, il completo ripensamento dell'IVA potrebbe essere il propulsore per una crescita economica dell'intero continente, e facendo tesoro dell'evoluzione normativa e della conoscenza accurata dei problemi applicativi di

una imposta applicata fino ad oggi, la Commissione sarebbe in grado di dotare il vecchio continente di un sistema impositivo sul consumo realmente innovativo.

Le spinte di innovazione arrivano soprattutto per i cambiamenti del mercato, esso sta diventando sempre più complesso e ramificato, basti pensare al commercio elettronico che in pochi anni è stato capace di assumere dimensioni importanti, tanto che le Istituzioni comunitarie hanno dovuto procedere ad un ripensamento di sistema. È mutato il criterio di tassazione: dal 2015 la tassazione è a destino per i servizi elettronici e di telecomunicazione e tele radiodiffusione resi a privati consumatori comunitari; la tassazione non è più nel Paese del fornitore, ma bensì in quello del cliente (art. 58 della Direttiva n. 2006/112/CE, nel testo sostituito dall'art. 5 della Direttiva n. 2008/8/CE).

L'art. 5 della Direttiva n. 2008/8/CE ha in sostanza ridefinito i criteri di individuazione del luogo impositivo dei suddetti servizi, estendendo ai rapporti "B2C" le regole già attualmente applicabili alle prestazioni di servizi generiche" scambiate nell'ambito nei rapporti "B2B". Si tratta solo del primo risultato di lunghe riflessioni sui nuovi temi della digitalizzazione e della de materializzazione degli elementi.

Con questa logica dovranno ancor di più confrontarsi i Paesi che oggi si accingono ad entrare in Europa, o perlomeno ad avvicinarsi. È il caso ad esempio della Repubblica di San Marino, che nella data del 18 Marzo 2015 ha visto l'apertura ufficiale dei negoziati per uno o più accordi di associazione. Nel piccolo Stato enclave d'Europa, oggi viene applicata un'imposta monofase all'importazione esclusivamente dei beni, non applicando alcuna tassazione sui servizi se non un'imposta straordinaria sui servizi prestati ai privati pari al 3%.

3. La crisi dell'imposta sammarinese

3.1 La neutralità dell'imposta ed il suo legame con il riconoscimento del rimborso

L'imposta monofase sulle importazioni in vigore nella Repubblica di San Marino è strettamente legata alla circolazione dei beni, solo una volta che avviene l'importazione si dovrà calcolare l'imposta sul valore pieno; una volta che il bene è entrato nel mercato interno esso conterrà nel proprio valore anche la componente d'imposta che nel momento della successiva vendita ad un qualsiasi altro soggetto, sia che si tratti di un operatore economico che ne ha necessità per il proprio ciclo produttivo, sia che il bene venga ceduto al consumatore finale, verrà tralata con la cessione.

L'effetto finale ipotizzato sul consumo è il medesimo dell'IVA: l'operatore economico che importa il bene ha materialmente l'esborso finanziario dell'imposta, ma esso è in grado di traslarle l'onere tributario sul proprio cliente sammarinese. Se quest'ultimo è il consumatore finale del bene l'imposta graverà interamente su di lui non avendo a valle nessun soggetto a cui traslare l'onere. In simili circostanze l'imposta diventa completamente neutrale per gli operatori economici e grava definitivamente solo sul consumatore finale. Nel caso in cui invece la filiera produttiva fosse più ampia, il venditore sammarinese cede il bene comprensivo di una "aliquota figurativa" e l'acquirente diviene detentore del diritto di chiedere il rimborso dell'imposta pagata non solo al momento dell'importazione ma altresì dell'imposta applicatagli sugli acquisti in territorio. In questo modo diviene, in linea di principio, neutrale la scelta del fornitore con cui concludere l'operazione di cessione di beni: sia l'imposta pagata materialmente al momento dell'importazione all'Ufficio Tributario con la procedura di autoliquidazione, che l'imposta riscossa dal fornitore sammarinese rientrano nel calcolo della somma rimborsabile.

Il rimborso dell'imposta pagata nel momento dell'importazione o dell'acquisto in territorio verrà riconosciuto tramite l'applicazione di un complesso sistema di calcolo basato su una equazione matematica:

$$D = (A : B) \times C$$

- A sta per il valore della materia prima impiegata, cioè la somma del valore delle rimanenze iniziali, le importazioni e gli acquisti a San Marino, a cui vanno sottratte le rimanenze finali;
- B è il fatturato totale;
- C è l'aliquota media generale risultante come media ponderata fra imposta monofase sui beni importati più l'imposta monofase "figurativa" sui beni acquistati a San Marino;
- D è la percentuale di rimborso da applicare sul fatturato esportato.

Nello specifico, la norma di riferimento per il calcolo dell'importo massimo dell'imposta monofase rimborsabile è il Decreto 29 Novembre 2004 n. 163; si tratta di un testo coordinato atteso per anni che ha sostituito la precedente disciplina degli anni '70 che si era concretizzata di fatto in un metodo di concordato tra operatore ed Ufficio Tributario per il riconoscimento dell'imposta rimborsabile.

L'articolo 1 del Decreto in esame dispone che gli operatori economici operanti nello Stato hanno diritto al rimborso dell'imposta sulle importazioni relativamente alle cessioni di beni trasferiti od inviati fuori territorio. In particolare, *«le cessioni verso l'Italia sono ammesse al rimborso a condizione che vengano effettuate nei confronti di soggetti passivi (ancorché Enti Pubblici) ai fini della imposta sul valore aggiunto italiana.*

Le cessioni nei Paesi U.E. diversi dall'Italia e le esportazioni nei paesi Extra U.E., verso chiunque effettuate con la ordinaria procedura, sono ammesse al rimborso quando è data la prova della avvenuta esportazione con l'appuramento dei documenti doganali ovvero per i Paesi dell'U.E. anche attraverso l'esibizione contestuale dei documenti sostitutivi elencati sub a) e sub b) idonei a

*comprovare l'avvenuta operazione commerciale: a) documento bancario attestante l'avvenuto pagamento della cessione all'estero; b) copie conformi dei documenti o del contratto di trasporto ed attestazione di consegna delle merci da parte del vettore o suo agente che lo ha ricevuto per destinazione».*⁶¹⁵

Oltre al caso delle esportazioni risulta ovviamente rimborsabile la maggiore imposta all'importazione applicata su beni che successivamente vengono ceduti ad altri operatori sammarinesi che li utilizzano come bene strumentale, in quanto soggetto ad aliquote inferiori.⁶¹⁶ È altresì simile il ragionamento per le vendite allo Stato ed agli enti pubblici locali: tale operazione è assimilata ad una esportazione e quindi rientrando nel calcolo della somma rimborsabile.

Il calcolo della percentuale di rimborso dell'imposta monofase pagata sugli acquisti, riconosciuto per far sì che l'imposta divenga neutrale per l'operatore economico e che gravi solamente sulle vendite interne, viene effettuato con la compilazione della dichiarazione annuale monofase che deve essere presentata entro il 30 di Settembre di ogni anno.

In verità tale sistema di rimborso dell'imposta non può essere considerato, a parere di chi scrive, completamente rispettoso del principio di neutralità. In primo luogo lo stesso Decreto 163/2004 agli articoli 23 e seguenti ammetteva transitoriamente (fino al periodo d'imposta 2001) una procedura sommaria di forfetizzazione del rimborso d'imposta secondo la quale, a seguito della richiesta di ammissione da parte dell'operatore, venivano riconosciute aliquote e percentuali convenzionali da applicare al calcolo del rimborso. La procedura veniva conclusa con la stesura di un verbale sottoscritto dall'operatore e dall'Ufficio tributario in cui emergeva la posizione creditoria o debitoria del contribuente; quest'ultimo risultava in questo

⁶¹⁵ Così commi 3 e 4 dell'art.1 del Decreto 29 Novembre 2004 n. 163, *Regolamento di rimborso dell'imposta sulle importazioni*, reperibile sul sito www.consigliograndeegenerale.sm.

⁶¹⁶ Comma 6 dell'art.1 del Decreto 29 Novembre 2004 n. 163, *Regolamento di rimborso dell'imposta sulle importazioni*: «Le cessioni di beni strumentali effettuate ad operatori economici sammarinesi che li utilizzano come tali sono ammessi al rimborso per la maggiore imposta all'importazione pagata rispetto a quella propria dei beni strumentali».

modo obbligato al pagamento della somma entro 120 giorni dall'apposizione della propria firma. Risulta quindi palese che un sistema impositivo basato su una forfetizzazione straordinaria applicabile ad un arco di tempo ben definito a richiesta del contribuente non è in grado di garantire il pieno rispetto del principio di neutralità dell'imposta e della non discriminazione nel trattamento delle posizioni dei singoli operatori economici.

In secondo luogo l'imposta così come applicata ad oggi presenta un profilo di criticità sul piano della neutralità connesso all'apposizione dell'imposta anche sui beni strumentali. La norma sammarinese, nello specifico il Decreto 27 Ottobre 2003 n. 135 che disciplina proprio l'*Imposta sulla importazione dei beni strumentali*, prevede che l'operatore subisca a titolo definitivo l'onere pari all'1%, o al 7% in caso di beni ad uso promiscuo, sull'acquisto di beni che vengono considerati come strumentali all'esercizio dell'impresa. In questo caso quindi è lo stesso operatore economico a divenire soggetto inciso economicamente dall'imposta, divenendo essa stessa qualcosa di molto diverso da una imposta sui consumi. Circostanza che si aggrava qualora il bene strumentale non superi il valore di 250 euro, o 500 euro in presenza di singoli beni omogenei, in quanto l'aliquota che diviene applicabile è quella ordinaria pari al 17%.

In terzo luogo, l'intera procedura di calcolo della somma rimborsabile all'operatore economico è inficiata da una componente di incongruenza rispetto alla realtà economica in quanto basato su medie matematiche ed aliquote medie figurative. Non si ha la diretta corrispondenza tra l'imposta pagata al momento dell'importazione e l'imposta da rimborsare in caso di esportazione, si tiene conto nel calcolo anche dell'imposta incorporata nelle rimanenze e quella traslata sui soggetti a valle a seguito di vendita interna. In quest'ultimo caso infatti la determinazione dell'imposta monofase sulle vendite interne, di cui naturalmente deve essere depurato il fatturato totale su cui applicare l'aliquota media di rimborso,

avviene applicando all'ammontare delle vendite interne il coefficiente di rimborso dell'anno precedente diminuito di una percentuale fissa pari al 10%.

L'unico caso in cui il rimborso dell'imposta avviene con modalità analitiche è quello in cui il bene importato sia oggetto di reso entro i successivi 180 giorni; in questa particolare circostanza viene riconosciuto il rimborso integrale dell'imposta pagata al momento dell'ingresso nel territorio dello Stato.

In definitiva, si tratta di un modello impositivo basato su calcoli matematici che non rappresentano alla perfezione la realtà economica e fattuale, ma che molto spesso sono legati a percentuali approssimative: il calcolo della totale imposta rimborsabile non è scevro da criticità che consentono di non rispettare pienamente il principio di neutralità dell'imposizione.

3.2 Lo scarso livello di informatizzazione

Pur essendo entrato in vigore dal 1 Gennaio 2015 l'articolo 50 della Legge 129 del 2014 per l'informatizzazione della procedura di presentazione e conservazione delle fatture di import ed export, la Circolare 35680/2015 evidenzia che il processo è completo solo per metà in quanto *«devono comunque essere consegnati gli esemplari cartacei delle singole fatture in quanto soggetti alle vigenti procedure di vidimazione (timbratura e foratura)»*

A norma della Legge 21 Dicembre 1993 n. 134 contenente le modifiche alla Legge 22 Dicembre 1972 n.40 che ha istituito l'imposta sulle importazioni, ed in particolare all'articolo 1, le fatture di acquisto provenienti dall'Italia devono essere consegnate all'Ufficio Tributario in duplice copia e devono essere elencate in una apposita distinta indicando per ciascuna le aliquote d'imposta relative ai beni oggetto di importazione e l'ammontare della imposta dovuta, che l'acquirente è tenuto ad autoliquidare. L'Ufficio Tributario provvede ad apporre una apposita marca su una copia delle predette fatture e la restituisce all'operatore sammarinese affinché provveda subito a riconsegnarla al proprio cedente. Il fornitore italiano infatti emetterà fattura sia senza IVA che senza l'indicazione delle aliquote monofase, per

cui solo avendo la restituzione dell'esemplare vidimato, consegnata dal soggetto sammarinese generalmente via posta, avrà la certezza che l'imposta all'estero è stata correttamente applicata. L'operatore italiano potrà solo in tal caso neutralizzare l'onere dell'IVA che non ha potuto apporre al cliente sammarinese.

Si tratta quindi di una procedura ancora oggi totalmente gestita in maniera cartacea, con l'apposizione di marche e consegna postale. Negli ultimi anni è stato dato impulso ad un progetto di informatizzazione del sistema di presentazione delle fatture all'Ufficio competente, rendendo obbligatorio l'inserimento dei dati attraverso un software messo a disposizione on-line. Si tratta di un primo timido passo verso l'ammodernamento di un sistema davvero poco informatizzato e che date le piccole dimensioni potrebbe divenire estremamente competitivo ed efficiente attraverso mirate modifiche di struttura.

3.3 Le frodi perpetrate a causa di un sistema debole

Il sistema impositivo sammarinese è fondamentalmente basato sull'“*autodichiarazione*” ed “*autoliquidazione*”, è il contribuente stesso o far conoscere lo stato di importatore o di esportare con la consegna presso gli uffici delle fatture. Questo meccanismo è in grado di consentire l'effettuazione programmatica di operazioni in frode che, mancando un sistema efficace di controlli, hanno effetti dirompenti sul bilancio dello Stato. I controlli effettuati dall'Ufficio tributario sono prevalentemente documentali ed atti a verificare che le fatture di import ed export siano corrette in tutte le loro parti e che l'aliquota applicata sia quella prevista per legge; procede altresì con mezzi informatici al controllo ordinario delle dichiarazioni monofase al fine di rilevare e rettificare eventuali errori di trascrizione e calcolo.⁶¹⁷ Lo stesso

⁶¹⁷ Art. 9 Decreto 29 Novembre 2004 n. 163, reperibile sul sito www.consigliograndeegenerale.sm.

ufficio svolge attività di accertamento con un sistema di sorteggio o sulla base di dati per cui si può ipotizzare un comportamento fraudolento dell'operatore.⁶¹⁸

Il controllo fisico delle merci in entrata viene invece effettuato dal corpo di Polizia secondo modalità previste per legge; tenendo conto del fatto che non esistono più barriere fisiche all'entrate in territorio, tali controlli avvengono in maniera diversa a seconda che si tratti di una importazione dall'Italia, da uno dei Paesi dell'Unione Europea o da Paesi terzi. Nel caso in cui la merce debba attraversare uno o più Stati UE rileva quanto stabilito dall'accordo di cooperazione ed unione doganale tra la Comunità economica europea e la piccola Repubblica entrato in vigore il 1° Aprile 2002 e che ha sostituito il precedente accordo firmato il 16 Dicembre 1991 a Bruxelles. Secondo tale previsione *«la Repubblica di San Marino applica la legislazione doganale dell'Unione così come si applica nell'Unione, in particolare il codice doganale comunitario e le sue disposizioni di applicazione»*.⁶¹⁹ Le merci destinate a San Marino vengono immesse sul mercato in libera pratica dagli uffici doganali europei abilitati. I controlli doganali vengono quindi operati dalle dogane abilitate e se le merci provengono da un Paese terzo vengono applicati i dazi e rispettate le formalità stabilite dalla normativa comunitaria. Mentre gli scambi commerciali tra i Paesi dell'Unione e la Repubblica di San Marino vengono effettuati in esenzione da tutti i dazi all'importazione ed esportazione.

L'espletamento dei controlli sulla merce in entrata, o in uscita, da o verso un Paese europeo lo opera obbligatoriamente una figura specializzata che a norma del Decreto 24 Marzo 1993 n.51 viene definita come *spedizionario autorizzato*; nello specifico si tratta di imprese sammarinesi aventi ad oggetto l'attività di spedizioni che hanno ottenuto una speciale abilitazione dal Congresso di Stato. L'articolo 4

⁶¹⁸ Art. 2 Decreto Delegato 19 Febbraio 2009 n.19, reperibile sul sito www.consigliograndeegenerale.sm.

⁶¹⁹ Art. 3 della Decisione n.1/2010 del Comitato di Cooperazione UE- San Marino del 29 Marzo 2010 che stabilisce diverse misure di applicazione dell'accordo di cooperazione e di unione doganale tra la Comunità economica europea e la Repubblica di San Marino, reperibile sul sito www.consigliograndeegenerale.sm.

disciplina i compiti a cui tale figura deve adempiere: «Lo spedizioniere autorizzato è tenuto ai seguenti adempimenti:

- 1) acquisti da paesi C.E.E. vincolati al transito comunitario;
 - a) entro 48 ore dall'arrivo della merce accerta la qualità, la quantità, il valore e l'origine delle merci; con tale accertamento gli operatori adempiono al controllo di cui all'articolo 6 della Legge 22 dicembre 1972 n 40;
 - b) verifica i documenti di transito e la documentazione complementare;
 - c) annota in apposito registro vidimato dall'Ufficio Tributario i documenti di cui al punto precedente;
 - d) consente all'operatore di disporre delle merci qualora le operazioni di controllo non abbiano dato luogo a riscontri che richiedono l'intervento diretto o indiretto dell'Ufficio Tributario il quale, diversamente, deve essere tempestivamente avvisato (difformità della qualità e quantità della merce, rottura o manomissione dei sigilli, ecc.);
- 2) esportazioni verso paesi EXTRA C.E.E. e cessioni nella C.E.E. vincolate al transito comunitario compila o autentica i documenti del transito comunitario predisposti dall'operatore previo accertamento della qualità, quantità ed origine delle merci e predispone o controlla la documentazione complementare qualora risulti prescritta in relazione alla natura o classificazione delle merci. L'accertamento dello spedizioniere autorizzato consente di prescindere dalla presentazione delle merci all'Ufficio Tributario.
- 3) misure di identificazione adottare speciali misure d'identificazione; a tal fine quando è necessario, i mezzi di trasporto o i colli sono muniti di sigilli di modello speciale, ammessi dall'Ufficio Tributario e apposti dallo spedizioniere autorizzato.

Agli effetti dell'espletamento delle funzioni di cui ai punti precedenti, lo spedizioniere, sotto la propria responsabilità, deve:

- predisporre gli idonei supporti tecnico-amministrativi per ricevere e annotare le richieste relative agli accertamenti di cui al comma precedente che ogni soggetto interessato deve avanzare, anche telefonicamente, ai sensi e per gli effetti del primo comma dell'Art.6 della Legge 1972 n.40;

- *comunicare giornalmente all'Ufficio Tributario gli arrivi e le partenze delle merci con le modalità che saranno preventivamente stabilite;*
- *entro il quinto giorno lavorativo successivo a quello di effettuazione delle operazioni, curare la consegna all'Ufficio Tributario dei documenti del transito comunitario e di quelli a corredo, con le modalità all'uopo prescritte ai fini della rilevazione dei dati relativi alle predette operazioni nonché alla liquidazione e al rimborso dell'imposta sulle importazioni;*
- *operare nel pieno rispetto della normativa comunitaria relativa alle modalità, alle procedure ed ai formulari del transito comunitario;*
- *attenersi rigorosamente, nei casi in cui sono applicabili, alle disposizioni comunitarie che la Repubblica di San Marino ha adottato, mutatis mutandis, in materia doganale».*

Diversamente avviene per il controllo delle merci provenienti dall'Italia o da Paesi Extra-UE: non è obbligatorio l'intervento dello spedizioniere autorizzato e l'operatore economico può procedere autonomamente all'espletamento delle procedure previste per legge. Dal 1° Gennaio 2000 il controllo delle merci avviene con la procedura di visto merci telematico, come chiaramente esplicitato nella Circolare del Dipartimento Finanze e Bilancio del Dicembre 1999 Prot.12254/UT/45.

L'operatore sammarinese importatore è obbligato a richiedere, tramite l'invio per fax al Dipartimento di polizia addetto dei documenti di accompagnamento delle merci ed i documenti doganali (naturalmente questi ultimi solo per le importazioni da Paesi fuori dall'UE), l'apposizione del visto telematico. L'ufficio ricevente dovrà apporre il visto entro le successive 48 ore e le merci devono poter essere visionate e controllate materialmente in quel lasso di tempo; nel caso siano trascorse le 48 ore senza avere ricevuto copia vistata dei documenti l'operatore è autorizzato a considerare perfezionata l'operazione di importazione, ed a procedere alla lavorazione, all'immissione al consumo o all'esportazione della merce.

Emergono quindi alcune criticità intrinseche al sistema stesso che sono in grado compromettere addirittura la stabilità finanziaria di un Paese, che essendo di piccole

dimensioni e potendo contare su una imposta applicata solo una volta all'entrata delle merci in territorio, ha necessità di reperire costantemente risorse. In molti vedono in San Marino un Paese fertile per le operazioni di frode carosello, ma la realtà è che il sistema di imposizione indiretta è tale da permettere numerose frodi di costruzione molto più banale. Una imposta monofase all'importazione è di semplice applicazione in condizioni di esistenza di barriere all'entrata che consentono il controllo anche fisico della merce; in un mercato senza limiti alla libertà di circolazione delle merci il controllo diventa più complesso e si deve basare su meccanismi più sofisticati di un semplice invio per fax del documento di trasporto.

Il sistema applicato attualmente presenta in questo senso diverse criticità:

- 1) la richiesta del visto merci telematico, e quindi l'avvio della procedura di controllo, è obbligatoria solo per le importazioni che superano i 5.000 euro o per i beni che vengono introdotti in territorio a titolo non definitivo (come ad esempio il conto visione, riparazione, ecc.). In tutti gli altri casi non è necessario comunicare l'avvenuta introduzione nei confini dello Stato delle merci da sottoporre a controllo da parte delle autorità;
- 2) in molti casi il controllo materiale della merce introdotta non avviene, il Dipartimento di polizia può apporre il visto merci anche non eseguendo la conta fisica dei beni e la valutazione del valore dell'importazione. Il controllo fisico presso l'operatore per visionare il materiale importato si esegue a campione, ad eccezione ovviamente dei controlli sanitari richiesti dalla natura dei beni fatti entrare nello Stato;
- 3) il metodo con cui si porta a conoscenza, quando è obbligatorio, dell'importazione è obsoleto e la Circolare dell'Ufficio tributario prevede

addirittura che «quando il DDT ha un numero di pagine superiore a 2, è sufficiente inviare soltanto la prima e l'ultima pagina del DDT»;⁶²⁰

- 4) se l'operatore con l'intento di frodare non trasmette il documento di trasporto ed i documenti doganali che dimostrano l'importazione via fax al Dipartimento di polizia, e nello stesso tempo non presenta la fattura all'Ufficio Tributario, l'operazione risulterà totalmente sconosciuta al fisco e l'evasione d'imposta risulta certamente praticabile.

Anche i controlli sul lato delle esportazioni risultano non pienamente efficienti. Come approfondito precedentemente, l'imposta sulle importazioni viene rimborsata se successivamente l'operatore procede con l'esportazione della merce al di fuori del territorio; il rimborso è però riconosciuto solo se le fatture di export vengono presentate per la vidimazione all'Ufficio tributario entro la fine del mese successivo a quello dell'avvenuta spedizione o consegna della merce. Non esiste però alcun controllo sul raggiungimento effettivo a destinazione della merce, che potrebbe anche non avvenire mai concretamente come dimostrano recenti indagini sulle operazioni fraudolente commesse da operatori sammarinesi con il supporto di falsi soggetti passivi IVA italiani.

Nella prospettiva futura dell'ammodernamento del sistema di imposizione indiretta le modalità di controllo vanno sicuramente riviste, per poter dotare la piccola Repubblica di un meccanismo efficace ed efficiente capace di limitare il perpetrarsi di operazioni fraudolente di diversa tipologia.

Già ai tempi dello studio del modello impositivo da adottare in Europa gli esperti della Commissione avevano avuto la premura di sottolineare che il pregio fondamentale di una simile tassazione è la semplicità di applicazione, che consente

⁶²⁰ Circolare del Dipartimento Finanze e Bilancio, Visto merci telematico – adempimenti per tutti gli operatori economici connessi al controllo delle merci introdotte in territorio sammarinese a far data dal 1° gennaio 2000.

di poter contare su metodi poco complicati di calcolo e riscossione. In verità il caso sammarinese dimostra che il pregio della semplicità si trasforma nel difetto di essere un sistema allo stesso tempo costantemente minacciato da operazioni in frode rese possibili proprio dall'aver poche e semplici regole; in mancanza di controlli effettivi e l'applicazione di sanzioni serie l'imposizione indiretta non sarà mai competitiva ed efficiente ma si riduce ad un modello teorico poca praticabile nella realtà economica del Paese.

3.4 Prospettive future dell'imposta sammarinese

Nel 2013 il Governo sammarinese, a fronte della constatazione che negli anni lo Stato ha accumulato fino a 200 milioni di euro di crediti monofase ormai inesigibili verso decine di aziende che nella maggior parte dei casi oggi sono chiuse o sotto amministrazione controllata, ha provveduto a nominare una commissione amministrativa di indagine per studiare i punti di crisi del sistema e trovare adatte soluzioni.

Un anno dopo, nel Maggio 2014, vengono presentate le conclusioni dell'inchiesta ed il Consiglio Grande e Generale, l'organo parlamentare, prendendo atto delle numerose lacune del sistema impositivo fa propria l'esigenza di procedere all'*«adozione di un nuovo sistema di imposte indirette, nei tempi fissati dalla legge di bilancio, da realizzarsi in coerenza con gli obiettivi di competitività, efficienza e rigore, prevedendo altresì un sistema sanzionatorio certo con efficaci strumenti di indagine a, a tutela dello Stato»* e manda al Governo la realizzazione di alcuni particolari interventi normativi.

Vengono auspicati interventi al fine di disciplinare la revoca dei rimborsi all'esportazione per gli operatori economici segnalati dagli uffici di controllo e vigilanza e la previsione di garanzie reali necessaria a tutelare l'Amministrazione nel caso in cui l'operatore svolga la propria attività in uno dei settori considerati ad alto rischio di frode.

La crisi del sistema dei controlli ha poi condotto a il C.G.G. ha delegare al Governo l'adozione di alcune specifiche misure per evitare il continuo perpetrarsi di operazioni fraudolente:

- 1) attivazione di un completo e penetrante controllo sugli operatori economici, rendendo più tempestivo ed efficiente il sistema attuale;
- 2) revisione completa della procedura di visto merci telematico, consentendo un controllo mirato sulle transazioni commerciali;
- 3) effettuazione di controlli fisici periodici e sistematici sui settori sensibili;
- 4) stipula di accordi con le forze di polizia per consentire controlli sul territorio dei trasporti merce in entrata;
- 5) promozione di iniziative di specializzazione ulteriore del personale già in forza presso l'Ufficio Tributario.

Un primo intervento è stato effettuato tramite il Decreto Delegato 27 febbraio 2015 n.24 che mira a dettare le disposizioni in materia di revoca dei rimborsi dell'imposta sulle importazioni. È stata istituita una Commissione per la verifica del diritto al rimborso composta dal Direttore Ufficio Tributario con funzione di Presidente, Dirigente Ufficio di Controllo e Vigilanza sulle Attività Economiche, Dirigente dell'Ufficio Centrale di Collegamento. Tale organo è preposto all'acquisizione di tutte le informazioni ed effettuati i controlli ritenuti utili e può deliberare a norma dell'articolo 5 *«a) la revoca del rimborso dell'imposta sulle importazioni e la restituzione delle somme indebitamente usufruite come rimborso, anche mediante la sospensione del pagamento dell'imposta sulle importazioni, qualora siano emersi elementi che mettano in dubbio la regolarità delle operazioni commerciali esaminate, dandone altresì adeguata segnalazione all'Autorità Giudiziaria; b) l'archiviazione della pratica se, a seguito dell'istruttoria condotta ai sensi degli articoli precedenti, non siano emersi elementi o circostanze che legittimano l'adozione del provvedimento di revoca del rimborso; c) l'applicazione, qualora accerti irregolarità nelle transazioni*

commerciali, di una sanzione pecuniaria amministrativa in percentuale del 3% sull'imponibile delle transazioni contestate.»

Si tratta di un primo timido passo verso la ricerca di soluzioni a problemi numerosi e che incidono nel profondo del sistema stesso.

Per alcuni il superamento delle esistenti problematiche si ottiene semplicemente introducendo il sistema IVA adottato in Europa. In verità è oramai palese che anche le Istituzioni comunitarie hanno preso atto che l'imposta concepita negli anni '70 va sottoposta ad una procedura di ammodernamento, non sarebbe quindi conveniente per la piccola Repubblica l'adozione per intero di un sistema in crisi e che per certi versi ora non è adatta ad un territorio così piccolo e caratterizzato prevalentemente da micro imprese ed attività a conduzione familiare nel settore del commercio e servizi.

Dalle tabelle qui di seguito, elaborate dall'Ufficio Informatica, Tecnologia, Dati e Statistica della Repubblica di San Marino, che fotografano la situazione del Paese in termini di attività economiche esercitate, emerge chiaramente che il numero di industrie manifatturiere è di molto inferiore a quello dei soggetti che operano esclusivamente nel settore commerciale e della distribuzione, che a loro volta vengono superate dalle attività di servizi.

Numero Imprese per Ramo di attività economica

	2012	2013	2014												2015		
			2014												2015		
			Mar	Apr	Mag	Giu	Lug	Ago	Set	Ott	Nov	Dic	Gen	Feb	Mar		
Agricoltura	78	86	84	86	85	85	85	84	84	84	86	85	84	86	86	87	
Industrie manifatturiere	465	453	457	455	455	451	452	443	447	452	454	460	457	460	471	472	
Costruzioni e impianti	394	387	370	386	387	388	393	384	387	386	387	382	370	376	379	375	
Commercio	1.427	1.417	1.355	1.408	1.421	1.441	1.453	1.397	1.407	1.411	1.413	1.409	1.355	1.366	1.371	1.349	
Alberghi e ristoranti	43	38	34	37	36	36	36	33	35	36	36	36	34	35	37	38	
Trasporti e comunicazioni	160	147	139	142	143	143	146	138	144	142	144	143	139	142	143	143	
Attività finanziarie	77	74	70	72	72	73	73	70	70	70	70	71	70	67	68	67	
Attività immobiliari, informatica, servizi alle imprese	1.852	1.741	1.693	1.723	1.731	1.740	1.745	1.683	1.697	1.729	1.733	1.723	1.693	1.702	1.716	1.694	
Istruzione	15	14	13	13	14	14	14	13	13	14	14	14	13	13	13	13	
Sanità e assistenza sociale	126	131	133	129	132	131	131	133	133	134	133	133	133	133	132	128	
Altri servizi	670	696	733	697	707	723	725	720	730	736	737	736	733	736	741	746	
Totale	5.307	5.184	5.081	5.148	5.183	5.225	5.253	5.098	5.147	5.194	5.207	5.192	5.081	5.116	5.157	5.112	

Fonte: Ufficio Informatica, Tecnologia, Dati e Statistica della Repubblica di San Marino

Numero Imprese per Ramo di attività economica

	2011	2012	2013	2013												2014
				2013												2014
				Gen	Feb	Mar	Apr	Mag	Giu	Lug	Ago	Set	Ott	Nov	Dic	Gen
Agricoltura	81	78	86	78	77	80	81	81	82	83	85	85	85	86	86	84
Industrie manifatturiere	512	465	453	460	461	461	460	461	460	447	450	450	455	455	453	452
Costruzioni e impianti	400	394	387	389	390	390	389	388	388	373	374	381	385	385	387	382
Commercio	1.486	1.427	1.417	1.402	1.410	1.420	1.419	1.424	1.426	1.378	1.396	1.407	1.410	1.412	1.417	1.395
Alberghi e ristoranti	40	43	38	41	41	39	39	39	39	38	38	39	38	38	38	38
Trasporti e comunicazioni	176	160	147	160	160	159	157	158	157	144	151	152	150	150	147	143
Attività finanziarie	96	77	74	78	76	78	78	76	77	74	72	73	74	74	74	73
Attività immobiliari, informatica, servizi alle imprese	2.024	1.852	1.741	1.820	1.816	1.803	1.789	1.789	1.786	1.720	1.725	1.729	1.749	1.760	1.741	1.714
Istruzione	15	15	14	13	13	13	13	13	13	13	13	13	13	13	13	13
Sanità e assistenza sociale	120	126	131	128	131	133	133	133	134	133	133	132	131	132	131	129
Altri servizi	657	670	696	678	679	680	685	686	684	681	683	689	694	696	696	686
Non specificato	1	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-
Totale	5.608	5.307	5.184	5.247	5.254	5.256	5.243	5.248	5.247	5.084	5.120	5.150	5.184	5.201	5.184	5.109

Fonte: Ufficio Informatica, Tecnologia, Dati e Statistica della Repubblica di San Marino

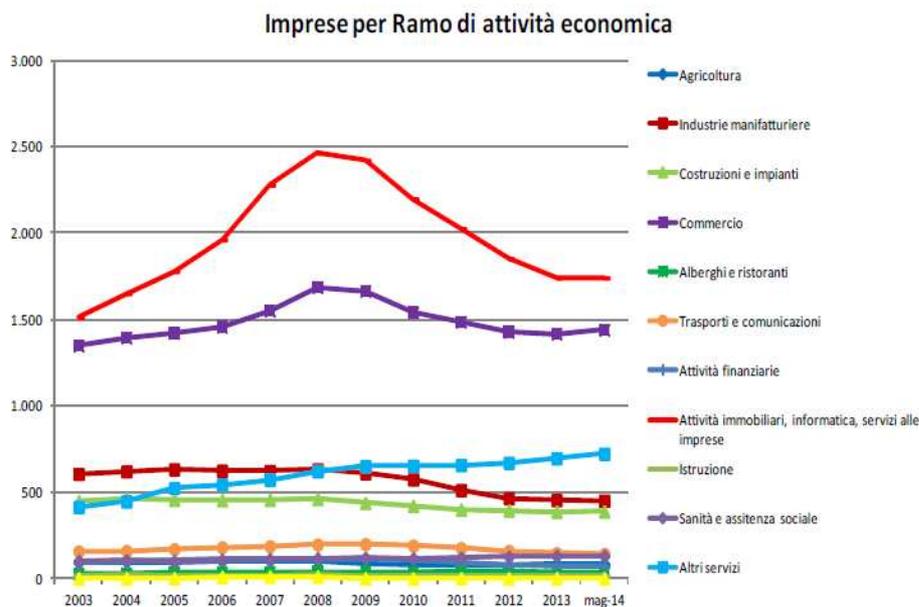
Il settore del commercio vede la presenza di 1.349 operatori, che viene superato solo dal terziario con quasi 2.000 presenze sommando il settore dei trasporti e comunicazioni, le attività finanziarie, quelle immobiliari, di informatica e servizi di supporto alle imprese.

Si deduce chiaramente che il mercato offre prevalentemente servizi, poche sono le industrie e l'agricoltura è un settore a confronto di piccole dimensioni. L'estensione al comparto dei servizi dell'applicazione per la prima volta di una imposta diretta va valutata sotto tutti gli aspetti, sia in termini di gettito che di obblighi formali da imporre agli operatori, al fine di evitare di appesantire un modello reso competitivo proprio dalla caratteristica della semplicità.

Numero di Imprese per Forma Giuridica

	2012	2013	2014	2014												2015		
				Mar	Apr	Mag	Giu	Lug	Ago	Set	Ott	Nov	Dic	Gen	Feb	Mar		
Società	2.919	2.756	2.643	2.707	2.726	2.750	2.766	2.644	2.675	2.713	2.716	2.701	2.643	2.659	2.689	2.662		
Imprese Individuali Agricole	35	33	32	33	32	32	32	32	32	32	32	32	32	32	32	32		
Imprese Individuali Industriali	162	158	151	159	160	163	164	154	156	157	155	151	151	151	151	148		
Imprese Individuali Artigianali	502	494	466	483	487	489	496	484	485	485	488	489	466	471	472	467		
Imprese Individuali Commerciali	430	432	398	430	433	436	437	419	420	416	419	420	398	399	400	397		
Attività libero professionali	736	745	761	754	756	753	752	757	762	770	772	772	761	766	770	756		
Cooperative	73	75	82	77	77	77	79	81	81	81	82	82	82	82	82	82		
Consorzi	7	7	6	7	7	7	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6		
Enti Vari	418	450	496	463	470	483	486	496	492	494	496	496	496	496	500	503		
Altre	25	34	46	35	35	35	35	35	38	40	41	43	46	52	55	59		
Totale	5.307	5.184	5.081	5.148	5.183	5.225	5.253	5.098	5.147	5.194	5.207	5.192	5.081	5.116	5.157	5.112		

Fonte: Ufficio Informatica, Tecnologia, Dati e Statistica della Repubblica di San Marino



Fonte: Programma economico 2015 per la Repubblica di San Marino

A partire dal biennio 2009-2010 si è assistito ad un trend di calo delle attività economiche in generale, sono diminuite sia le società che le imprese individuali a causa della crisi economica mondiale che ovviamente ha avuto ripercussioni anche sull'economia sammarinese; in costante aumento solo le attività libero professionali e le cooperative. Sul piano dell'imposizione diretta un simile andamento ha avuto ripercussioni diverse: le imprese importatrici sono diminuite, a causa di cessazione dell'attività, della messa in liquidazione o fallimento spesso connesse all'introduzione della Repubblica di San Marino nella black list italiana che ha creato un contesto simile all'embargo nelle operazioni con la vicina Italia. La chiusura di tali attività ha come conseguenza diretta la diminuzione del gettito proveniente dall'applicazione dell'imposta monofase sulle importazioni. Un gettito che, in termini di volume, non può essere recuperato con l'imposizione su una più ampia platea di liberi professionisti dato che, per come concepita l'imposta sulle importazioni attualmente in vigore, i servizi rilevano a tassazione solo se strettamente collegati alla merce importata.

A conferma di ciò l'andamento dell'Import-Export dal 2009 presenta volumi dell'interscambio che seguono un costante trend al ribasso. Il 2009 vede un'importante flessione nei volumi dell'interscambio perdendo il 18,3% rispetto al 2008. Nel periodo dal 2008, in cui si raggiunge l'apice dei volumi, fino a fine 2013 assistiamo ad una perdita del 46,8% dei nostri scambi con il resto del mondo.

Così come evidenziato nel documento di programma economico 2015 della Repubblica⁶²¹, complessivamente nel periodo 2008-2013 si è verificata una contrazione del 49,1% nelle importazioni e del 44,8% nelle esportazioni; nel 2013 le importazioni perdono il 6,4% rispetto ai valori del 2012 mentre l'esportazioni subiscono un calo del 15,3% per lo stesso periodo.

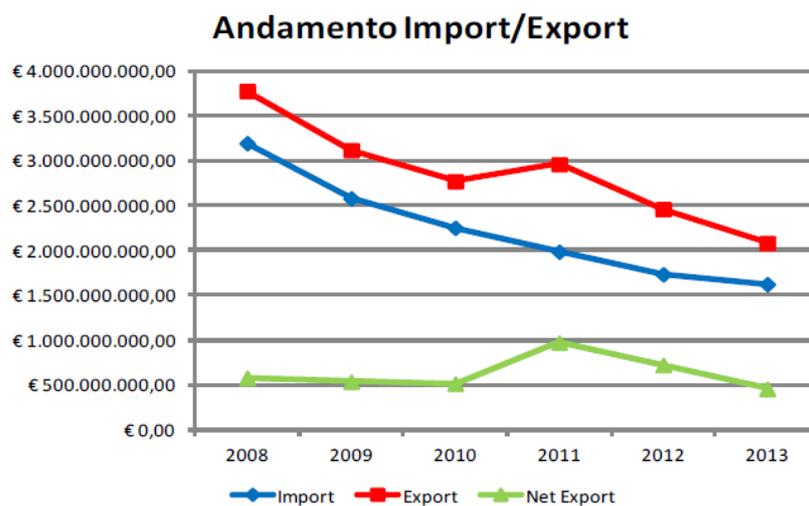
	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Import	5,5%	-19,3%	-12,7%	-11,8%	-12,7%	-6,4%
Export	4,1%	-17,4%	-11,1%	6,9%	-16,9%	-15,3%
Interscambio	4,7%	-18,3%	-11,8%	-1,5%	-15,2%	-11,6%

Fonte: Programma economico 2015 per la Repubblica di San Marino

La tipologia merceologica che incide maggiormente sulle importazioni è ovviamente quella delle materie prime che rappresentano, mediamente l'80% del volume totale, quindi la contrazione nel 2013 è imputabile a tale tipologia merce per il 72,1%. Il secondo elemento che contribuisce alla contrazione in termini assoluti è la categoria "altri servizi" per il 32%, e la terza componente di rilievo è rappresentata dalla categoria dei beni strumentali con il 4%.

Le attività economiche responsabili per la diminuzione, in termini di volume, delle importazioni, per il periodo 2008-2013 sono: attività manifatturiere per -35%, le attività immobiliari, servizi con il -27,1% ed il Commercio -21,6%.

⁶²¹ Programma economico 2015 per la Repubblica di San Marino reperibile all'indirizzo www.finanze.sm



Fonte: Programma economico 2015 per la Repubblica di San Marino

Nel contesto sammarinese ha avuto grande importanza il settore finanziario, con la presenza di molti operatori specializzati ed in grado di fornire prestazioni competitive e di qualità. Ad oggi la situazione è del tutto mutata, solo 66 operatori sui 5.000 esistenti si collocano nel settore finanziario.

2015

Numero Imprese del Ramo ATTIVITA FINANZIARIE per Sezione e Divisione di attività

		Attività Prevalenti
Intermediazione monetaria e finanziaria (escluse le assicurazioni e i fondi pensione)	Intermediazione monetaria	10
	Altre intermediazioni finanziarie	16
	Totale	26
Assicurazioni e fondi pensione, escluse le assicurazioni sociali obbligatorie	Assicurazioni e fondi pensione, escluse le assicurazioni sociali obbligatorie	15
	Totale	15
Attività ausiliarie dell'intermediazione finanziaria e delle assicurazioni	Attività ausiliarie dell'intermediazione finanziaria, escluse le assicurazioni e i fondi pensione	2
	Attività ausiliarie delle assicurazioni e dei fondi pensione	23
	Totale	25
Totale Generale		66

2014

Numero Imprese del Ramo ATTIVITA FINANZIARIE per Sezione e Divisione di attività

		Attività Prevalenti
Intermediazione monetaria e finanziaria (escluse le assicurazioni e i fondi pensione)	Intermediazione monetaria	11
	Altre intermediazioni finanziarie	19
	Totale	30
Assicurazioni e fondi pensione, escluse le assicurazioni sociali obbligatorie	Assicurazioni e fondi pensione, escluse le assicurazioni sociali obbligatorie	15
	Totale	15
Attività ausiliarie dell'intermediazione finanziaria e delle assicurazioni	Attività ausiliarie dell'intermediazione finanziaria, escluse le assicurazioni e i fondi pensione	3
	Attività ausiliarie delle assicurazioni e dei fondi pensione	25
	Totale	28
Totale Generale		73

2013

Numero Imprese del Ramo ATTIVITA FINANZIARIE per Sezione e Divisione di attività

		Attività Prevalenti
Intermediazione monetaria e finanziaria (escluse le assicurazioni e i fondi pensione)	Intermediazione monetaria	12
	Altre intermediazioni finanziarie	23
	Totale	35
Assicurazioni e fondi pensione, escluse le assicurazioni sociali obbligatorie	Assicurazioni e fondi pensione, escluse le assicurazioni sociali obbligatorie	19
	Totale	19
Attività ausiliarie dell'intermediazione finanziaria e delle assicurazioni	Attività ausiliarie dell'intermediazione finanziaria, escluse le assicurazioni e i fondi pensione	5
	Attività ausiliarie delle assicurazioni e dei fondi pensione	19
	Totale	24
Totale Generale		78

2012

Numero Imprese del Ramo ATTIVITA FINANZIARIE per Sezione e Divisione di attività

		Attività Prevalenti
Intermediazione monetaria e finanziaria (escluse le assicurazioni e i fondi pensione)	Intermediazione monetaria	12
	Altre intermediazioni finanziarie	29
	Totale	41
Assicurazioni e fondi pensione, escluse le assicurazioni sociali obbligatorie	Assicurazioni e fondi pensione, escluse le assicurazioni sociali obbligatorie	18
	Totale	18
Attività ausiliarie dell'intermediazione finanziaria e delle assicurazioni	Attività ausiliarie dell'intermediazione finanziaria, escluse le assicurazioni e i fondi pensione	8
	Attività ausiliarie delle assicurazioni e dei fondi pensione	24
	Totale	32
Totale Generale		91

2011

Numero Imprese del Ramo ATTIVITA FINANZIARIE per Sezione e Divisione di attività

		Attività Prevalenti
Intermediazione monetaria e finanziaria (escluse le assicurazioni e i fondi pensione)	Intermediazione monetaria	13
	Altre intermediazioni finanziarie	40
	Totale	53
Assicurazioni e fondi pensione, escluse le assicurazioni sociali obbligatorie	Assicurazioni e fondi pensione, escluse le assicurazioni sociali obbligatorie	20
	Totale	20
Attività ausiliarie dell'intermediazione finanziaria e delle assicurazioni	Attività ausiliarie dell'intermediazione finanziaria, escluse le assicurazioni e i fondi pensione	10
	Attività ausiliarie delle assicurazioni e dei fondi pensione	24
	Totale	34
Totale Generale		107

Con l'abbandono del modello economico tradizionale San Marino è di fronte alla necessità di sviluppare nuovi settori per la crescita: *«per sostituire le perdite subite nel settore finanziario, i settori manifatturiero e di servizio dovranno migliorare la loro competitività sul mercato estero cercando di posizionarsi anche su mercati diversi dall'Italia»*.⁶²²

Nel 2013 il settore delle imprese ha continuato la propria costante discesa, iniziata nel 2009, mentre il 2014 sembra rappresentare l'inizio di un nuovo ciclo segnando nei primi cinque mesi un aumento nel numero di imprese in 38 unità rispetto a dicembre 2013.

Dall'esame dei dati statistici sopra riportati emerge chiaramente che dopo un andamento crescente è seguita una costante decrescita generale di quasi tutte le attività.

Ad oggi le imprese manifatturiere sono 478 e sono specializzate in ambiti diversi come mostra la tabella sottostante. L'agricoltura conta 87 soggetti e 42 sono le attività alberghiere e di ristorazione; nelle tabelle riportate qui di seguito si evidenziano le micro categorie di settore in particolare per ciò che rientra nelle attività di servizio alle imprese ed in generale.

⁶²² Programma economico 2015 della Repubblica di San Marino.

Numero Imprese del Ramo INDUSTRIE MANIFATTURIERE per Sezione e Divisione di attività

		Attività Prevalenti
Fabbricazione di macchine ed apparecchi meccanici	Totale	59
Fabbricazione di macchine per ufficio, di elaboratori e sistemi informatici	Fabbricazione di macchine per ufficio, di elaboratori e sistemi informatici	3
	Totale	3
Fabbricazione di macchine ed apparecchi elettrici nca	Fabbricazione di motori, generatori e trasformatori elettrici	20
	Fabbricazione di apparecchiature per la distribuzione e il controllo dell' elettricità	7
	Fabbricazione di fili e cavi isolati	-
	Fabbricazione di apparecchiature per illuminazione e di lampade elettriche	2
	Fabbricazione di altre apparecchiature elettriche	14
	Totale	43
Fabbricazione di apparecchi radiotelevisivi e di apparecchiature per le comunicazioni	Fabbricazione di tubi e valvole elettronici e di altri componenti elettronici	1
	Fabbricazione di apparecchi trasmettenti per la radiodiffusione e la televisione e di apparecchi per la telefonia	4
	Fabbricazione di apparecchi riceventi per la radiodiffusione e la televisione, di apparecchi per la registrazione e la riproduzione del suono o dell'immagine e di prodotti connessi	1
	Totale	6
Fabbricazione di apparecchi medicali, di apparecchi di precisione, di strumenti ottici e di orologi	Fabbricazione di apparecchi medicali e chirurgici e di apparecchi ortopedici	13
	Fabbricazione di strumenti e apparecchi di misurazione, controllo, prova, navigazione e simili, escluse le apparecchiature di controllo dei processi industriali	2
	Fabbricazione di apparecchiature per il controllo dei processi industriali	2
	Fabbricazione di strumenti ottici e di attrezzature fotografiche	1
	Fabbricazione di orologi	1
	Totale	19
Fabbricazione di autoveicoli, rimorchi e semirimorchi	Fabbricazione di autoveicoli	2
	Totale	2
Fabbricazione di altri mezzi di trasporto	Industria cantieristica: costruzioni navali e riparazioni di navi e imbarcazioni	1
	Fabbricazione di motocicli e biciclette	3
	Totale	4
Fabbricazione di mobili; altre industrie manifatturiere	Fabbricazione di mobili	23
	Gioielleria e oreficeria	7
	Fabbricazione di strumenti musicali	2
	Altre industrie manifatturiere	16
	Totale	48
Totale Generale		478

Numero Imprese del Ramo AGRICOLTURA per Sezione e Divisione di attività

		Attività Prevalenti
Agricoltura, caccia e relativi servizi	Coltivazioni agricole, orticoltura, floricoltura	5
	Allevamento di animali	5
	Coltivazioni agricole associate all'allevamento di animali: attività mista	57
	Attività dei servizi connessi all'agricoltura e alla zootecnia, esclusi i servizi veterinari; creazione e manutenzione di giardini, aiuole e spazi verdi	20
	Totale	87
Totale Generale		87

Numero Imprese del Ramo ALBERGHI E RISTORANTI per Sezione e Divisione di attività

		Attività Prevalenti
Alberghi e ristoranti	Alberghi	20
	Campeggi ed altri alloggi per brevi soggiorni	3
	Ristoranti	9
	Bar	5
	Mense e fornitura di pasti preparati	5
	Totale	42
Totale Generale		42

Numero Imprese del Ramo ATTIVITÀ IMMOBILIARI INFORMATICA SERVIZI ALLE IMPRESE per Sezione e Divisione di attività

		Attività Prevalenti
Attività immobiliari	Attività immobiliari in conto proprio	243
	Locazione di beni immobili	10
	Attività immobiliare per conto terzi	52
	Totale	305
Noleggio di macchinari e attrezzature senza operatore e di beni per uso personale e domestico	Noleggio di autovetture	8
	Noleggio di altri mezzi di trasporto	4
	Noleggio di altre macchine e attrezzature	7
	Noleggio di beni per uso personale e domestico	.
	Totale	19
Informatica e attività connesse	Consulenza per installazione di sistemi informatici	15
	Realizzazione di software e consulenza informatica	83
	Elaborazione elettronica dei dati	8
	Attività delle banche di dati	5
	Manutenzione e riparazione di macchine per ufficio e apparecchiature informatiche	12
	Altre attività connesse all'informatica	17
	Totale	140
	Ricerca e sviluppo	Ricerca e sviluppo sperimentale nel campo delle scienze naturali e dell'ingegneria
Ricerca e sviluppo sperimentale nel campo delle scienze sociali e umanistiche		1
Totale		6
Attività di servizi alle imprese	Attività legali, contabilità, consulenza fiscale e societaria; studi di mercato e sondaggi di opinione; consulenza commerciale e di gestione	502
	Attività degli studi di architettura, ingegneria ed altri studi tecnici	347
	Collaudi ed analisi tecniche	14
	Pubblicità	107
	Servizi di ricerca, selezione e fornitura di personale	1
	Servizi di investigazione e vigilanza	3
	Servizi di pulizia e disinfestazione	30
	Altre attività di servizi alle imprese	217
	Totale	1221
	Totale Generale	

Numero Imprese del Ramo ALTRI SERVIZI per Sezione e Divisione di attività

		Attività Prevalenti
Aziende autonome di stato	00.0	4
	Totale	4
Smaltimento dei rifiuti solidi, delle acque di scarico e simili	Smaltimento dei rifiuti solidi, delle acque di scarico e simili	8
	Totale	8
Attività di organizzazioni associative	Attività di organizzazioni economiche, di datori di lavoro, professionali	26
	Attività dei sindacati di lavoratori dipendenti	6
	Attività di altre organizzazioni associative	387
	Totale	419
Attività ricreative, culturali e sportive	Produzioni e distribuzioni cinematografiche e di video	9
	Attività radiotelevisive	1
	Altre attività dello spettacolo, di intrattenimento e divertimento	52
	Attività delle agenzie di stampa	11
	Attività di biblioteche, archivi, musei ed altre attività culturali	4
	Attività sportive	108
	Attività ricreative	8
	Totale	193
Servizi alle famiglie	Servizi alle famiglie	123
	Totale	123
Organizzazioni ed organismi extraterritoriali	Organizzazioni ed organismi extraterritoriali	4
	99.9	-
	Totale	4
Totale Generale		751

Per valutare tali dati statistici in ottica fiscale, in particolare in termini di gettito in entrata dall'imposta sulle importazioni, è utile verificare l'andamento del commercio da e verso l'estero.

Percentuale di variazione 2008-2013			
Importazioni		Esportazioni	
Tipo Merce	Variazione	Tipo Merce	Variazione
Materie Prime	-47%	Materie Prime	-47%
C/to Lavoro	-39%	C/to Lavoro	-54%
Altri Servizi	-72%	Altri Servizi	-38%
Beni di Consumo	-6%	Beni di Consumo	-42%
Servizi Connessi	-89%	Servizi Connessi	.
Trasporti per RSM	-41%	Trasporti per RSM	.
Beni Strumentali	-66%	Beni Strumentali	-35%
Prodotti Petroliiferi	14%	Prodotti Petroliiferi	.

Interscambio commerciale						
	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Export San Marino	€ 3.774.623.627	€ 3.116.386.900	€ 2.769.240.630	€ 2.959.234.907	€ 2.457.993.794	€ 2.082.315.997
<i>Var.% rispetto al periodo precedente</i>	4,10%	-17,40%	-11,10%	6,90%	-16,90%	-15,30%
Import San Marino	€ 3.193.467.768	€ 2.578.551.785	€ 2.251.378.795	€ 1.985.684.365	€ 1.733.536.940	€ 1.623.470.297
<i>Var.% rispetto al periodo precedente</i>	5,50%	-19,30%	-12,70%	-11,80%	-12,70%	-6,40%
Interscambio complessivo San Marino	€ 6.968.091.395	€ 5.694.938.684	€ 5.020.619.425	€ 4.944.919.272	€ 4.191.530.734	€ 3.705.786.294
<i>Var.% rispetto al periodo precedente</i>	4,70%	-18,30%	-11,80%	-1,50%	-15,20%	-11,60%
Saldi	€ 581.155.858	€ 537.835.115	€ 517.861.836	€ 973.550.542	€ 724.456.854	€ 458.845.700
<i>Var.% rispetto al periodo precedente</i>	-3,30%	-7,50%	-3,70%	88%	-25,60%	-36,70%

Fonte: Programma economico 2015 per la Repubblica di San Marino

Le materie prime importate sono diminuite di quasi il 50%, tale dimezzamento è dovuto al fenomeno descritto sopra dalla chiusura e cessazione delle attività operanti sul mercato sammarinese. A conferma di ciò anche le esportazioni hanno subito importanti diminuzioni, passando da un valore di 3.774.623.627 registrato nel 2008 ad euro 2.082.215.997 del 2013; anche le stime per il 2014 e 2015 presentano un trend al ribasso. Il valore di interscambio commerciale complessivo è passato in soli 5 anni da 6.968.091.395 euro a 3.705.786.294, praticamente più che dimezzandosi. Ovviamente la sperimentazione di una nuova imposta diretta, che sia l'ammodernamento della vecchia monofase o l'introduzione di una imposta innovativa capace di fare tesoro delle considerazioni della stessa Commissione europea, dovrà tener conto dello specifico assetto del sistema economico e produttivo della Repubblica.

In quest'ottica appare interessante valutare l'applicazione in territorio di una IVA che tenga conto del meccanismo esteso del *reverse charge*, così come ipotesi di ammodernamento dell'imposta comunitaria al vaglio delle Commissione europea. Tale particolare meccanismo riflette la semplicità gestionale di una monofase, per cui l'economia sammarinese potrebbe in maniera semplice confrontarsi con una imposta non totalmente nuova.

L'operatore si troverebbe solo una volta ad adempiere all'obbligo del versamento, cambiando però il momento dell'effettuazione; molti punti in comune con l'imposta monofase esistente permangono, pur diventando rilevante non più il momento dell'importazione ma l'istante di immissione al consumo. Alla luce anche dei trend statistici che evidenziano un interscambio commerciale in netta diminuzione, probabilmente ancorare l'imposizione al consumo invece che alle importazioni potrebbe, in linea teorica, produrre un aumento del gettito in entrata.

Effetti benefici si otterrebbero in questo modo anche sul piano delle frodi, essendo lo stesso *reverse charge* uno strumento di lotta alle operazioni commesse con l'intento di evadere l'imposta.

Un secondo percorso di innovazione è quello della crescente informatizzazione del sistema sammarinese; ad oggi è incentrato sulla circolazione cartacea della documentazione e concretamente non è stata presa in considerazione la possibilità di emettere fatture elettroniche, tanto più che non è obbligatorio nemmeno il rilascio dello scontrino fiscale. Dati tali presupposti l'innovazione sembra difficile da raggiungere, eppure, e forse inconsapevolmente, la piccola Repubblica potrebbe essere esempio di lungimiranza ed ispirazione per altri Paesi. Infatti, negli ultimi anni è stato sviluppato il progetto SMaC, acronimo di S(an) Ma(rino) C(ard), promosso dalla Segreteria di Stato per le Finanze; si tratta materialmente di una carta magnetica che dà diritto ai possessori di ottenere sconti sugli acquisti effettuati presso gli esercizi convenzionati e uno speciale sconto di 0,15 Euro al litro sull'acquisto di carburante presso le stazioni di servizio affiliate al circuito. L'importo equivalente

allo sconto cui si ha diritto, viene caricato dall'esercente sulla Card del titolare, ad ogni acquisto quindi si raccoglie un credito esclusivamente spendibile in uno dei punti vendita affiliati al programma. Non è possibile prelevare in contanti il credito presente sulla tessera, né utilizzarlo negli esercizi non convenzionati proprio perché nasce come progetto, in primo luogo, per fidelizzare le clientela ed incentivarla a fare compere ed investimenti sul mercato sammarinese, ed in secondo luogo, essendo possibile il rilascio della tessera anche a soggetti non residenti in territorio, rendere conveniente l'acquisto in Repubblica piuttosto che altrove.

Il progetto ha poi trovato terreno fertile in ambito tributario, diventando metodo di controllo delle operazioni concluse sul mercato e soprattutto strumento per la certificazione telematica dei ricavi così come stabilito dal Decreto Delegato 3 Novembre 2014 n.176.

A far data dal 1^o Gennaio 2015 tutti gli operatori economici situati nel territorio della Repubblica che effettuano sia cessioni di beni che prestazioni di servizi a soggetti privati sono obbligati a seguire determinate regole per la certificazione dei ricavi. In particolare, è divenuta obbligatoria l'installazione del Pos SMaC, o dell'applicativo web, per tutti coloro che intrattengono operazioni con privati; ad ogni operazione dovrà essere passata la tessera (come se fosse una normale carta di credito) del compratore digitando l'importo del valore del bene o servizio. Solo se l'esercente ha optato per il riconoscimento della percentuale di sconto la tessera sarà ricaricata, altrimenti saranno semplicemente inviati all'Amministrazione statale tutti i dati dell'operazione.

Si tratta di un sistema di controllo capillare delle operazioni che avvengono sul mercato interno che potrebbe avere due particolari prospettive innovative: in questo modo viene tenuto sotto costante monitoraggio il momento di immissione al consumo di beni e servizi, elemento che potrebbe diventare fulcro della nuova imposizione diretta come prima si sottolineava; ed inoltre può essere superata la concezione della fattura elettronica. Ogni tessera ha un unico titolare ed i dati sono

conservati in archivi statali, ogni Pos è connesso con la linea telefonica dell'operatore economico ed è possibile quindi sapere ogni dato fondamentale dell'operazione: valore dell'operazione, dati identificativi dei soggetti che l'hanno conclusa. Apportando alcune modifiche tale trasmissione telematica potrebbe superare la concezione di fattura elettronica: potrebbe essere sufficiente inserire la tessera del cliente nell'apposito Pos per portare a conoscenza l'Amministrazione finanziaria dell'avvenuta operazione, e gli stessi soggetti collegandosi sul sito internet possono agevolmente stampare la ricevuta dell'avvenuta transazione. Tale meccanismo è entrato in funzione già nel settore delle imposte indirette: in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi possono essere portate in detrazione, tenendo conto di soglie massime, le spese effettuate in territorio per le quali è stata utilizzata tale tessera. Stampando le ricevute on-line delle transazioni possono essere documentate tale spese.

Da questa ricerca emerge, da un parte, che lo studio di un nuovo sistema d'imposta rimodellato sulla base delle considerazioni di innovazione della Commissione europea potrebbe concretamente consentire la diffusione di un sistema impositivo indenne da frodi, neutrale, e capace di consentire lo sviluppo armonioso dell'economia, e dall'altro, che l'analisi economica e la valorizzazione delle peculiarità del sistema sammarinese può essere terreno fertile, potendo contare su piccole dimensioni ed una economia pienamente diversificata, per futuri progetti di sperimentazione nell'ambito dell'imposizione indiretta.

BIBLIOGRAFIA

AA.VV., *Compliance costs and dissimilarity of VAT regimes in the EU*, Londra, 2011.

ABRAMS R.K., CORNELIUS P.K., *The impact of the European Community's internal market on the EFTA*, Washington DC, 1991.

ADONNINO P., *Esame critico dell'evoluzione della imposizione sugli scambi in Francia*, in Studi sull'imposta sul valore aggiunto, Studio effettuato nell'ambito del gruppo di ricerca per lo studio dei problemi di finanza pubblica presso il Consiglio Nazionale delle Ricerche, Direttore della Ricerca Cesare Cosciani, Milano, 1968.

AGOSTINI P. L. e. VAVALLI V. U, *La fatturazione elettronica mediante Electronic Data Interchange (EDI)*, in *il fisco*, n. 12 del 2008, pag. 2141.

AMATUCCI F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2013.

ANTONACCHIO F., *Frodi carosello all'IVA con fatture soggettivamente inesistenti: profili sanzionatori relativi ai fornitori comunitari*, in *Fisco*, 2005, n. 18, pag. 2723.

ARENDSSEN R.e VAN DE WIJNGAERT L., *Government as a launching customer for eInvoicing*, in M. JANSSEN, H. J. SCHOLL, M. A. WIMMER e Y. H. TAN (a cura di), *Electronic Government: 10th International Conference, IFIP*, 2011, pag. 122.

AUJEAN M., *Harmonization of VAT in the EU: Back to the Future*, in *EC Tax Review*, numero 3 del 2012, pag. 135.

AUJEAN M., *Towards a Modern EU VAT System: Associating VIVAT and Electronic Invoicing*, in *EC Tax Review*, n.5 del 2011, pag. 215.

- BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009.
- BALESTE M., *Les Grandes puissances du monde contemporain*, Delagrave, 1973.
- BARBONE L., BIRD R. M. e VAZQUEZ-CARO J., *The Costs of VAT A Review of the Literature*, International Center for Public Policy, Atlanta, 2012, pag. 15.
- BARROSO J. M., *Less regulatory burden for small businesses*, European Commission - Press release, <http://europa.eu>.
- BASILAVECCHIA M., *Detrazione Iva, inerenza «rinforzata» e diritto comunitario*, in *Corriere Tributario*, n. 18 del 2010, pag. 1425.
- BASILAVECCHIA M., *L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione europea*, in *Riv. dir. trib.*, fasc.4, 2009, pag. 361.
- BASILAVECCHIA M., *Situazioni creditorie del contribuente ed attuazione del tributo. Dalla detrazione al rimborso nell'imposta sul valore aggiunto*, ed provv., 2000, pag. 32.
- BASILAVECCHIA, M. *In tema di recupero dell'Iva non dovuta*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2004, II, pag.50.
- BENAZZI A., *Deroghe alla Vi direttiva tra clausola "standstill" e principio di proporzionalità*, in *L'IVA*, n.4 del 2001, pag. 285.
- BERLIN D., *Droit fiscal communautaire*, Parigi, 1988, 247.
- BERLIRI A., *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1971.
- BEVACQUA M. A. E., *Diritto al rimborso per la maggiore IVA versata*, in *Rivista della Scuola superiore dell'economia e delle finanze*, www.rivista.ssef.it.

BICKLEY J. M., *Value Added Tax: Concepts, Policy Issues, and OECD Experiences*, New York, 2003, pag. 109.

BIRK D., *Diritto tributario tedesco*, Milano, 2006.

BIZIOLI G., *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Padova, 2008.

BIZIOLI G., *Le imposte indirette nel diritto europeo*, in *Diritto internazionale e comunitario. Atti notarili nel diritto comunitario e internazionale*, a cura di Filippo Preite, Torino, 2011, pag. 72.

BLACKBURN R. A., HART M., SMALLBONE D., KITCHING J., EADSON W. e BANNON K., *Analysis of the Impact of the Tax System on the Cash Flow of Small Businesses: A Report for HM Revenue and Customs (HMRC)*, pag. 51.

BORIA P., *Diritto tributario europeo*, Milano, 2005.

BORIA P., *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010.

BORSELLI F., *Organised VAT fraud: features, magnitude, policy perspectives*, Questioni di Economia e Finanza, Banca D'Italia, n. 106 del 2011, pag. 11.

BOSELLO F., *Rivalsa*, in Enc. Giur. Treccani, XXVII, Roma, 1991.

BRYCHAN T. e SIMMONS G., *E-Commerce Adoption and Small Business in the Global Marketplace*, New York, 2010, pag. 51.

BUCCI L. e FARANO P., *Rassegna di giurisprudenza comunitaria in materia di Iva*, in *Rassegna Tributaria*, n.5 del 2000, pag. 1663.

- BUZZACCHI C., *La solidarietà tributaria. Funzione fiscale e principi costituzionali*, Milano.
- CAMISASCA G.M., *La nuova «iva per cassa»*, Guida alla Fatturazione, 12 del 2012, pag. 5.
- CAMPET C., *The influence of sales taxes on productivity*, Parigi, 1958.
- CAPELLO F., *La Giurisprudenza della corte di giustizia in materia IVA*, Diritto e Pratica Tributaria, 3/2014, pag. 497.
- CAPELLO F., *La giurisprudenza della corte di giustizia in materia iva (1977-2014) parte prima*, Diritto e Pratica Tributaria, 1 / 2014, p. 141.
- CAPGEMINI, *SEPA: potential benefits at stake*, in <http://ec.europa.eu>.
- CAPOLUPO S., *Accertamento delle imposte e sanzioni Manuale dell'accertamento delle imposte*, Milano, 2013.
- CAPOLUPO S., *Iva: limiti alla detrazione secondo la Corte di Giustizia*, in *Il fisco*, n.43 del 2001, pag. 13758.
- CAPOLUPO S., *La responsabilità del cessionario nelle frodi IVA - orientamento della giurisprudenza*, in *Fisco*, 2009, n. 37, p. 6124.
- CAPUTI G. e MAZZEI G., *L'armonizzazione fiscale UE*, in *Corriere Tributario*, n. 44 del 2002, pag. 4007.
- CARPENTIERI C., *Assenza dal VIES della partita IVA e mancata applicazione del «reverse charge» comunitario*, in *Corriere Tributario*, n. 42 del 2011, pag. 3426.
- CARPENTIERI C., *Il regime iva di cassa entra nella disciplina comunitaria*, in *Corriere Tributario*, 37 del 2010, pag. 3013.

CARPENTIERI C., *La fatturazione elettronica come strumento di lotta all'evasione*, in *Corriere Tributario*, n. 27 del 2010, pag. 2195.

CARRIROLO F. e CAVALLERO G., *Nuova Iva e fatturazione elettronica*, in *Il Fisco*, n. 18 del 2004, pag. 2680.

CARRIROLO F., *Operazioni esenti e detrazione dell'iva assolta a monte*, *Scuola Superiore di Economia e Finanza*, reperibile in <http://rivista.ssef.it>.

CARUSO F., *Armonizzazione dei diritti e delle legislazioni nella Comunità europea*, in *Encicl. Giur. Treccani*, II, Roma, 1994.

CASERTANO A. E SPERA M., *L'Iva nei rapporti intracomunitari*, in *Rass. Trib.*, 1993, pag. 13.

CECCHINI G.L., *L'Iva nell'ordinamento comunitario*, Padova, 1993.

CENTORE P., *Obblighi di reverse charge e detrazione dell'IVA*, in *Corriere Tributario*, n. 14 del 2014, pag. 1090.

CERIONI F., *L'indetraibilità dell'iva relativa alle operazioni inesistenti tra frode e abuso del diritto di detrazione*, *op. cit.*, 235.

CERIONI F., *La prova della frode fiscale relativa all'imposta sul valore aggiunto e della «mala fede» del contribuente nella giurisprudenza europea e nazionale*, *Diritto e Pratica Tributaria*, n.1 del 2014, pag. 145.

CHITI M. P., *Implicazioni amministrative della integrazione europea*, in *Riv. Ital. Dir.Pubbl. Comunitario*, n. 4 del 1992, pag. 1180.

CIANI A., *L'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto nell'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1975.

CIPOLLINA S., *Armonizzazione vs. Competizione fiscale: il trade-off europa/italia*, in Riv. dir. fin., fasc.1, 2004, pag. 93.

CIPRIANI G., *Financing The Eu Budget Moving Forward Or Backwards?*, Centre for European Policy Studies, Brussels.

Circolare del Dipartimento Finanze e Bilancio, Visto merci telematico – adempimenti per tutti gli operatori economici connessi al controllo delle merci introdotte in territorio sammarinese a far data dal 1^ gennaio 2000.

CNOSSEN S., *How Much Tax Coordination in the European Union?*, in International Tax and Public Finance, 2003, pag. 626.

CNOSSEN, S., *German and Austrian VAT Proposals to Combat Carousel Fraud*, EC Tax Review, n. 4 del 2009), pag. 102.

COGLIANDRO L., *Imposta sul valore aggiunto, diritto a detrazione e neutralità fiscale: profili comunitari e nazionali*, tesi di dottorato di ricerca il Diritto Tributario Europeo, relatore Prof. A. DI PIETRO, 2011, pag. 160.

COMELLI A., *IVA comunitaria e IVA nazionale*, Padova, 2000, pag. 675.

COMELLI A., *La disciplina di attuazione in Italia delle direttive comunitarie attinenti al regime transitorio dell'Iva sugli scambi intracomunitari*, in Dir. Prat. Trib., 1994, pag. 1994;

Comitato Economico e Sociale, Consultazione circa una proposta di direttiva del Consiglio in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — *Introduzione di un'imposta sul valore aggiunto negli Stati membri*, N. C 144/13, in Gazzetta Ufficiale delle Comunità europee 8. 11. 69.

Commissione delle Comunità Europee, *Contributo supplementare della Commissione per la Conferenza intergovernativa sulle riforme istituzionali. Il voto a maggioranza qualificata per gli*

aspetti inerenti al mercato unico nei settori dell'imposizione fiscale e della sicurezza sociale, Bruxelles, 14.3.2000, COM(2000) 114 definitivo.

Commissione delle Comunità Europee, *Libro Verde sul futuro dell'IVA. Verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente*, Bruxelles, 1.12.2010 COM(2010) 695 definitivo, pag.15.

Commissione europea, *Communication from the commission to the council, the european parliament and the European economic and social committee concerning the need to develop a co-ordinated strategy to improve the fight against fiscal fraud*, COM(2006) 254 final.

Commissione europea, *Communication from the Commission to the Council concerning some key elements contributing to the establishment of the VAT anti-fraud strategy within the EU*, COM(2007) 758.

Commissione Europea, *Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions*, COM(2013) 685.

Commissione europea, Comunicato Stampa del 26 Giugno 2013, *Fatturazione elettronica negli appalti pubblici: un altro passo verso gli appalti elettronici da punto a punto e l'e-Government in Europa*.

Commissione europea, comunicato stampa IP/11/1508, 6 dicembre 2011.

Commissione europea, Comunicazione al Consiglio e al Parlamento Europeo sulla prevenzione e la lotta alle pratiche societarie e finanziarie scorrette, COM(2004) 611.

Commissione europea, Comunicazione al Consiglio e al Parlamento Europeo sulle misure di modifica del sistema IVA per combattere la frode, COM(2008) 109.

Commissione europea, Comunicazione al Parlamento europeo, al Consiglio e al Comitato economico e sociale europeo 6 dicembre 2011 COM(2011) 851 definitivo sul futuro dell'IVA. *Verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente adattato al mercato unico.*

Commissione europea, Comunicazione al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni, Un'agenda digitale europea, COM(2010) 245.

Commissione europea, Comunicazione al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni, *Appalti elettronici end-to-end per modernizzare la pubblica amministrazione*, COM/2013/0453 final.

Commissione europea, Comunicazione al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale e al Comitato delle Regioni, *Sfruttare i vantaggi della fatturazione elettronica in Europa*, COM/2010/071.

Commissione europea, *Comunicazione della commissione al consiglio e al parlamento europeo sulle misure di modifica del sistema iva per combattere la frode*, SEC(2008) 249.

Commissione europea, *Comunicazione della commissione al consiglio, al parlamento europeo, al comitato economico e sociale europeo su una strategia coordinata per migliorare la lotta contro le frodi a danno dell'IVA nell'Unione europea*, COM(2008) 807.

Commissione Europea, *Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento europeo, al Comitato Economico e Sociale Europeo e al Comitato delle Regioni, "Pensare anzitutto in piccolo" (Think Small First). Uno "Small Business Act" per l'Europa*, COM(2008) 394.

Commissione europea, Comunicazione della Commissione al Consiglio su alcuni elementi chiave per l'elaborazione della strategia di lotta contro la frode all'IVA nell'UE, COM(2007) 758.

Commissione europea, Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio e al Comitato economico e sociale europeo sul futuro dell'IVA, *Verso un sistema dell'iva più semplice, solido ed efficiente adattato al mercato unico*.

Commissione europea, *Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio, piano d'azione per rafforzare la lotta alla frode fiscale e all'evasione fiscale*, COM(2012) 722 final.

Commissione europea, Comunicazione Europa 2020, *Una strategia per una crescita intelligente, sostenibile e inclusiva* COM(2010) 2020.

Commissione europea, Decisione del 2 novembre 2010 che istituisce il forum europeo multilaterale delle parti interessate sulla fatturazione elettronica, in Gazzetta ufficiale del 3.12.2010, 326/13.

Commissione Europea, *Draft Council directive for the harmonization amongst Member States of turnover tax legislation*, pubblicato nel supplemento al bollettino delle Comunità Economica Europea n. 12 del 1962, pag. 1.

Commissione europea, *EU coherent strategy against fiscal fraud – Frequently Asked Questions*, MEMO/06/221.

Commissione europea, *EU project on baseline measurement and reduction of administrative costs*, Final Report, 5th March 2009, pag. 13.

Commissione Europea, *Libro Verde sul futuro dell'IVA. Verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente*, SEC(2010) 1455, pag. 11.

Commissione europea, *Lotta alla frode e all'evasione fiscali. Contributo della Commissione al Consiglio europeo del 22 maggio 2013*, pag.1.

Commissione europea, *Lotta contro le frodi: un nuovo studio conferma che il divario IVA causa perdite di miliardi*, Comunicato stampa del 19 settembre 2013.

Commissione europea, *New VAT rules to make life easier for businesses from 1st January 2013*, Press release del 17 Dicembre 2012.

Commissione Europea, *Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards a standard VAT return*, COM(2013) 721.

Commissione europea, *Proposta di Direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto per quanto riguarda un meccanismo di reazione rapida contro le frodi in materia di IVA*, COM(2012) 428 final.

Commissione europea, *Proposta di Direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 2006/112/CE per quanto concerne l'applicazione facoltativa e temporanea del meccanismo dell'inversione contabile alla cessione di determinati beni e alla prestazione di determinati servizi a rischio di frodi*, COM(2009) 511 definitivo.

Commissione europea, *Proposta di Direttiva del Consiglio, recante modifica della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto per quanto riguarda le norme in materia di fatturazione*, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0021:FIN:IT:PDF>.

Commissione Europea, *Questions and Answers: Value Added Tax (VAT)*, MEMO/11/874, Brussels, 6 December 2011, pag. 5.

Commissione europea, *Raccomandazione 94/820/CE del 19 ottobre 1994, relativa agli aspetti giuridici della trasmissione elettronica di dati*, in Gazzetta ufficiale n. L 338 del 28/12/1994 pag. 0098 – 0117, articolo 2

Commissione Europea, *Rapport general des sous-groupes a, b et c créés pour examiner différentes possibilités en vue d'une harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires*, 331 ojriv 1 62-F.

Commissione europea, *Relazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo. Settima relazione a norma dell'articolo 12 del regolamento (cee, euratom) n. 1553/89 sulle procedure di riscossione e di controllo dell'iva*, COM(2014) 69.

Commissione europea, *Relazione della Commissione al Consiglio ed al Parlamento europeo sull'utilizzo degli accordi di cooperazione amministrativa nella lotta antifrode in materia di IVA*, COM(2004) 260.

Commissione europea, *SBA Review: What has been done and what is to be done for Europe's SMEs*, Brussels, 2011, in http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-11-109_en.htm.

Commissione Europea, *Think Small First, Considering SME interests in policy-making including the application of an 'SME Test'*, Report of the Expert Group, Marzo, 2009, in http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/files/docs/sba/report_think_small_first_en.pdf.

Commissione europea, *Top 10 most burdensome EU laws for small and medium-sized enterprises: How the Commission is helping SMEs*, Memo del 7 Marzo 2013: «*The Commission has launched a strategy to simplify and modernise EU.*

Commissione Europea, *Una dichiarazione IVA standard per facilitare la vita delle imprese e migliorare il rispetto degli obblighi fiscali*, Bruxelles, 23 ottobre 2013, http://europa.eu/rapid/press-release_IP-13-988_it.htm.

Commissione Europea, *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union, Situation at 1st January 2015*, Taxud.c.1(2015) – EN.

Commissione europea, *VAT: Commission proposes a review of the VAT rules on invoicing with a view to reduce burdens on business and to help Member States tackle fraud*, IP/09/132, Brussels, 2009.

Commissione parlamentare di vigilanza sull'anagrafe tributaria, *audizione del Direttore dell'agenzia delle entrate in merito alla fatturazione elettronica*, Roma, 2014, reperibile in <http://www.agenziaentrate.gov.it>.

Commissione svizzera di Studio per l'imposta sulla cifra d'affari ed altre imposte di consumo, *Relazione presentata il 30 Maggio 1956 al Dipartimento federale delle finanze e dogane*.

Conclusioni dell'Avvocato Generale Dàmaso Ruiz-Jarabo Coloner, presentate il 14 marzo 2006, per la decisione delle cause riunite C-439/04 e C-440/04.

Congress of the United States, *Effects of adopting a value-added tax*, CBO Study, Febbraio 1992, pag. 68.

Congresso di Stato, *Disposizioni in materia di imposta complementare sui servizi e altre disposizioni applicative della legge 22 dicembre 2010 n.194*, San Marino, 2011, pag.1.

Consiglio dell'Unione europea, Comunicato stampa 2836 sessione del Consiglio, 15698/07 (Presse 270), Bruxelles, 4 dicembre 2007, reperibile all'indirizzo http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/it/ecofin/98278.pdf, pag.16.

Consiglio dell'Unione Europea, *Proposta di direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 77/388/CEE - Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto*, COM/97/0325, Gazzetta ufficiale n. C 278 del 13/09/1997 pag. 06.

COPPOLA P., *Il fisco come leva ed acceleratore delle politiche di sviluppo*, Bologna, 2013.

- COSCIANI C., *Problemi fiscali del Mercato Comune*, Milano, 1958.
- COSTAGLIOLA P., *L'importanza dell'armonizzazione fiscale nell'Unione Europea*, Caserta, 2002.
- CRAWFORD C. e FREEDMAN J., *Small Business Taxation. A special study of the structural issues surrounding the taxation of business profits of owner managed firm*, Oxford, 2008.
- CRISTIANO V., *Preoccupazioni della commissione europea sulle frodi iva*, in *Fiscalità Internazionale*, 2 del 2009, pag. 123.
- D'ALBERGO A., *Di alcuni effetti economici delle imposte sugli scambi*, *Giornale degli economisti*, 1931, pag. 875.
- D'ALFONSO F., *Iva: reverse charge*, in *Il fisco*, 9 del 2007, pag. 1297.
- D'ARDIA C., «Reverse charge»: *le ipotesi più frequenti di regolare (e irregolare) applicazione*, in *L'IVA*, 12 del 2011, pag. 23.
- DAL SAVIO F., *IVA: la responsabilità del cessionario per l'omesso versamento dell'imposta. Alcune riflessioni sull'applicazione dell'art. 60-bis del DPR 633/1972*, in *Fisco*, n. 46, 2005, pag. 7178.
- D'ALFONSO F., *Iva: reverse charge*, in *Il Fisco*, n. 9 del 2007, pag. 1297.
- DALLA SEGA F., *Il concetto di valore aggiunto nella dottrina economico – aziendale tedesca*, Milano, 2000.
- DE GIROLAMO D., *L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in tema di responsabilità del cessionario nelle frodi Iva*, in *Il Fisco*, n. 31 del 2007, pag. 4571.
- DE LA FERIA R., *Partial-Exemption Policy in the United Kingdom*, in *International VAT Monitor*, vol. 21, n. 2-2010, 119-123.

- DE LA FERIA R., *The EU VAT System and the Internal Market*, Amsterdam, 2009.
- DE LA FERIA R., *The European Court of Justice's solution to aggressive VAT planning – further towards legal uncertainty?*, in EC Tax Review, n.1 del 2006, pag. 34.
- DE LUIS F., *Alternativas que ofrece el impuesto sobre al valor anadido*, Madrid, 1969, pag. 10.
- DE RINALDIS A. e BAGNATO C., *Detrazione IVA e inerenza delle operazioni economiche*, in L'IVA, n.4 del 2010, pag. 31.
- DESMYTERE I., *The Hidden Features of EU Invoicing Directive 2010/45*, International Vat Monitor, Novembre/Dicembre 2011 pag. 402.
- DI NUZZO U. e RUIS F., *Prevenzione e repressione delle frodi all'Iva: profili di criticità e prospettive operative*, in Il Fisco n. 19 del 2006, pag. 2888.
- DI PIETRO A., *Giustizia tributaria e integrazione europea*, Relazione presentata al Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria.
- DI PIETRO A., *La crisi dell'armonizzazione delle imposte indirette*, in La finanza pubblica italiana, Maria Cecilia Guerra, Alberto Zanardi (a cura di), Milano, 2007, pag. 301.
- Dipartimento Finanze e Bilancio, Ufficio Tributario, Circolare m. 1 del 2011, Prot. N.3731/UT/7 del 24 Marzo 2011.
- DORIGO S., *Frodi carousel e detraibilità dell'IVA da parte del cessionario: il difficile percorso "comunitario" della Corte di Cassazione*, Dir. e Prat. Trib. ,2009, pag. 1251.
- EHP BROWN, *The underdevelopment of economics*, The Economic Journal, 1972, pag. 2.
- European Community Information Service, *Tax Harmonization in the European Community*, Brussels, 1968.

European Parliament, *Working Papers, Options For A Definitive Vat System*, PE 165.529 1995, pag. 3.

F.B.I., *Value Added, Turnover Tax*, Londra, 1963.

FALCIAI G., *Le frodi fiscali nell'Europa comunitaria*, in *Fisco*, 2002, n. 42, pag. 6472.

FALCONE F., *Le proposte di modifica al regime transitorio per reagire alle frodi*, in *Observaciones al libro verde de la comisión europea y propuestas sobre el futuro del Iva*, a cura di A. DI PIETRO e J. LASARTE, Siviglia, 2012 pag.55.

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2008, pag.676.

FANELLI R., *Sanzioni, fiscali, previdenziali e societarie*, Milano, 2010, pag. 351; F. D'ALFONSO, *Iva: reverse charge*, in *Il Fisco*, n. 9 del 2007, pag. 1297.

FANTOZZI A., *L'armonizzazione comunitaria degli ordinamenti tributari, tra autorità e consenso*, in S. LA ROSA (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2008.

FANTOZZI A., *Profili storici – critici della riforma dell'imposizione sugli scambi in Germania*, in *Studi sull'imposta sul valore aggiunto*, Studio effettuato nell'ambito del gruppo di ricerca per lo studio dei problemi di finanza pubblica presso il Consiglio Nazionale delle Ricerche, Direttore della Ricerca Cesare Cosciani, Milano, 1968, pag.45.

FAZZINI E., *Il diritto di detrazione nel tributo sul valore aggiunto*, Padova, 2000.

FEDERICO A. e STELLA F., *La fatturazione elettronica: avviata la rivoluzione telematica*, in *Il Fisco*, n. 1 del 2013, pag. 9.

FORTE F., *Il consumo e la sua tassazione. Le imposte sulle vendite e sul valore aggiunto*, Torino, 1973, 242.

FORTE F., *Il problema della scelta del tipo di imposizione sulle vendite*, relazione al II convegno di studi sui problemi fiscali della CEE, Milano, 1961, pag. 91.

FORTE N., *Il nuovo manuale dell'iva 2014*, Rimini, 2014, pag.753.

FRANSONI G., *L'esercizio del diritto di detrazione dell'iva applicata in carenza di presupposti*, in *Riv. dir. fin.*, II, pag.43.

FREGHI M.C., *Problemi e prospettive dell'Unione fiscale europea*, *Rassegna Tributaria*, n.5 del 2013, pag. 1061.

FRENKEL J. A., RAZIN A., SYMANSKY S. A., *International VAT Harmonization: Economic Effects*, National Bureau of Economic Research, 1991, pag.18.

FURLAN R., *Brevi riflessioni sulla riforma penale tributaria e frodi all'IVA intracomunitaria*, in *Fisco*, 2001, n. 40, pag. 13081;

GALLEANI D'AGLIANO N., *La Corte UE definisce i parametri applicativi del reverse charge*, in *Fiscalità e commercio internazionale*, n. 4 del 2014, pag. 27.

GALLEANI D'AGLIANO N., *L'esperienza francese e la giurisprudenza europea sulla detraibilità dell'imposta*, in *L'IVA*, n. 12 del 2001, p. 975.

GALLO F., *Mercato unico e fiscalità: aspetti giuridici del coordinamento fiscale*, in *Rass. Tributaria*, n.3 del 2000, pag. 725.

GALLO F., *Ordinamento comunitario e principi fondamentali tributari*, Napoli, 2006.

GALLO F., *Profili di una teoria dell'Iva*, Roma, 1974.

GARBARINO C., *Manuale di Tassazione internazionale*, Bologna, 2008.

GENSCHEL P., *Why no mutual recognition of VAT? Regulation, taxation and the integration of the EU's internal market for goods*, Journal Of European Public Policy , n. 14 del 2007, pag. 745.

GENSCHEL P., *Why no mutual recognition of VAT? Regulation, taxation and the integration of the EU's internal market for goods*, Journal Of European Public Policy, n. 14 del 2007, pag. 754.

GIONTELLA M., *L'Iva comunitaria*, in Riv. Dir. Trib., 1993, pag. 5.

GIORGI M., *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, cit., pag. 265.

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

GRAU A. E HERRERA P.M., *The link between tax coordination and tax harmonization: limits and alternatives*, EC Tax Review, Issue 1, pag. 28.

GREGGI M., *Fattispecie di evasione e detraibilità dell'imposta nel regime iva degli scambi tra Italia e San Marino*, in Riv. dir. fin., 2002, II, pag. 33.

GREGGI M., *Fattura e fatturazione elettronica nel sistema d'imposta sul valore aggiunto*, in Le Nuove Leggi Civili Commentate, 5 / 2004, pag. 1045.

GREGGI M., *Il rimborso dell'Iva indebitamente applicata in via di rivalsa (profili di diritto tributario comunitario)*, nota a Corte di giustizia Ce, sez. II, causa C-35/05/, in Riv. Dir Trib., n.10 del 2007, pag. 294.

GRIFFIOEN M. e VAN DER HEL L., *New European Approach to Combat VAT Fraud?*, in *Intertax*, n. 5 del 2014, pag. 298.

GROSCLAUDE J. E MARCHESSOU P., *Diritto tributario francese*, 2006.

Guardia di finanza, Scuola di polizia tributaria, *Controllo della spesa pubblica frodi comunitarie: sistemi nazionali di monitoraggio e recupero*, Lido di Ostia, 2009.

GUZZARDO D., *Evoluzione del dibattito sulle problematiche fiscali nell'Unione europea (dalle origini al 1996)*, in *Rassegna di fiscalità internazionale* n. 3.

HENKOW O., *Neutrality of VAT for taxable persons: a new approach in European VAT?*, in *EC Tax Review*, n. 5 del 2008, pag. 234.

IACONO A., *Aliquote. aliquote ordinarie, aliquote ridotte, aliquote in deroga*, in *Observaciones Al Libro Verde De La Comisión Europea Y Ropuestas Sobre El Futuro Del Iva*, Direttori della Ricerca A. DI PIETRO e J. LASARTE.

IACONO A., *Limiti comunitari all'autonomia nazionale per il rimborso Iva*, in *Il Fisco*, n. 5 del 2012, pag. 672.

IANNACCONE N., *Rapporti con società cartiere e accertamento induttivo*, in *Riv. Scuola Sup. Ec. e Fin.*, 2010, n. 2.

INGRAO G., *Dalle teorie moniste e dualiste all'integrazione dei valori nei rapporti tra diritto interno e comunitario alla luce del Trattato di Lisbona*, *Riv. dir. trib.*, fasc.2, 2010, pag. 213.

IORIO A., *Sarà possibile un regime senza frodi?*, in *Il fisco* n. 2 dell'11 gennaio 1999, pag. 535.

JÄÄSKINEN N., *Conclusioni generali Causa C-582/08, Commissione europea contro Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord*.

JOUSSEN J., *L'interpretazione (teleologica) del diritto comunitario*, in Riv. Crit. Dir. Priv., 2000, pag.491.

KOGELS H., *Making VAT as Neutral as Possible* in EC Tax Review, n. 5 del 2012, pag. 230.

KOGELS H., *Some Remarks on the Future of VAT*, in Ec Tax Review, n. 6 del 2011, pag. 260.

KOGELS H., *Unity Divided*, EC Tax Review n. 3 del 2012, pag. 119.

KOGELS H., *VAT Fraud with Emission Allowances Trading*, in EC Tax Review, n. 5 del 2010, pag. 186.

KULIŠ D., *Implementation of a cash accounting scheme for VAT: EU experience*, Institute of Public Finance, 2014, in <http://www.ijf.hr>.

LANG M., MELZ P., e ECKER T., *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*, IBFD, 2009, pag. 1046.

LAULE G. E WEBER R., *Harmonisation of the Tax Systems in Europe Judgements of the European Court of Justice*, Francoforte.

LAURÈ M., *La taxe sur le valeur ajoutée*, Parigi, 1953.

LEMME F., *Frode fiscale*, in *Enc. giur. Trecc.*, Vol. XIV, Roma, 2007.

LEO M., *L'art. 19 del D.P.R. 633/72 e la spinosa questione della indetraibilità dell'IVA per i soggetti che effettuano operazioni esenti*, Lecce, 2009, pag. 3.

LIBERATORE G., *Il "sistema IVA" in chiave europea: prospettive e criticità*, in L'IVA, 1 del 2015, pag. 26.

LIBERATORE G., *La nuova fatturazione avvicina l'impresa europea*, in L'IVA, n.11 del 2013, pag. 49.

LIBERATORE G., *L'Unione Europea promuove la dichiarazione IVA "standard"*, Pratica Fiscale e Professionale, n.45 del 2013, pag. 19.

LIBERATORE G., *Soggetto passivo, debitore d'imposta, partita iva: che confusione!*, in L'IVA, n. 3 del 2014, pag. 29.

LIENEMEYER M., *The New VAT System and Fraud*, in VAT Monitor, 1997, pag. 270.

LOGOZZO M., *Il rimborso dell'iva indebita alla luce della giurisprudenza della Cassazione e della Corte di Giustizia UE*, www.corsomagistratitributari.unimi.it.

LOVECCHIO L., *I principi e gli adempimenti dell'Iva comunitaria*, in Boll. Trib., 1993, pag. 724.

LUDOVICI P., *Il regime Iva degli scambi comunitari*, in Società, 1993, pag. 18.

LUX M., SCHRÖMBGES U. E VITKAUSKAITE K., *What a Customs Lawyer Should Know about EU Value Added Tax (VAT) Law*, Global Trade and Customs Journal, n. 10 del 2012, pag. 406.

LUX M., *The Invoice in EU Customs and VAT Law: What is There to Consider?*, Global Trade and Customs Journal, 5, pag. 212.

GIORGI M., *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, cit., pag. 265.

MAGNI R.e SOPRANZETTI D., *Carosello iva e sequestro preventivo: truffa o frode fiscale?*, in Fisco, 2006, n. 33, pag. 5099.

MAISTO G., *Profili di illegittimità delle disposizioni nazionali IVA di contrasto ai paradisi fiscali*, in Rivista di Giurisprudenza Tributaria, n. 1 del 2011, pag. 5.

MAISTO G., *Taxation of Intercompany Dividends Under Tax Treaties and EU Law*, 2012.

MANCAZZO A. e STRIDI L., *Forodi carosello e utilizzo di fatture soggettivamente inesistenti*, in Il Fisco, 2010, pag. 1333.

MANDÒ M. e MANDÒ G., *L'imposta sul valore aggiunto. Massimario*, Milano, 1990.

MARCHESSOU P., *Le conseguenze fiscali del Trattato di Lisbona*, Rassegna Tributaria, 3 / 2010, pag. 595.

MARELLO E., *Frodi Iva e buona fede del soggetto passivo*, in Giurisprudenza italiana, 2011, pag. 1214.

MARELLO, *Oggettività dell'operazione I.v.a. e buona fede del soggetto passivo: note su un recente orientamento della Corte di Giustizia*, in Riv. dir. fin., 2008, II, 26.

MASPES P. e CAMELI S., «Reverse charge» interno anche per le operazioni tra soggetti non stabiliti in Italia, in Corriere Tributario, 39 del 2012, pag. 3051.

MASTROIANNI R., *Ravvicinamento delle legislazioni nel diritto comunitario*, in Digesto disc. Pubbl., XXII, Torino, 1997.

MASTROMATTEO A. e SANTACROCE B., *Fattura elettronica: nuove regole e obbligatorietà per le operazioni con le amministrazioni pubbliche*, in Corriere Tributario, 31/2013, pag. 2449.

MASTROMATTEO A. e SANTACROCE B., *Fatturazione elettronica: dalla sottoscrizione digitale ai controlli interni di gestione*, in Corriere Tributario, 44/2011, p. 367.

MELILLO C. e MOTTOLA I., *Fattura elettronica: le novità applicabili dal 2013*, in Il Fisco,

n. 21 del 2011, pag. 3313.

MELIS G. e PERSIANI A., *Trattato di Lisbona e sistemi fiscali*, Diritto e Pratica Tributaria, 2 / 2013, p. 267.

MELIS G., *Libertà di circolazione dei lavoratori, libertà di stabilimento e principio di non discriminazione nell'imposizione diretta: note sistematiche sulla giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee*, in *Rassegna tributaria* 4/2000, pag. 1160.

MENCARELLI S., SCALESE R.R., TINELLI G., *Introduzione allo studio giuridico dell'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2012.

MERCURIO P., *Iva: gli abusi attuati con la cosiddetta "frode carousel"*, in *Fisco*, 2007, n. 26, pag. 3836.

MEREU A., *La repressione penale delle frodi IVA. Indagine ricostruttiva e prospettive di riforma*, Padova, 2011.

MICELI R., *Il recupero dell'Iva detraibile tra principi comunitari e norme interne*, in *Rassegna tributaria* n. 6 del 2006, pag. 1871.

MICELI R., *Indebito comunitario e sistema tributario interno. Contributo allo studio del rimborso d'imposta secondo il principio di effettività*, Milano, 2009, pag. 18.

MICHELI G., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1978.

MICHELI G.A., *L'IVA: dalle direttive comunitarie al decreto delegato*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1973, pt. I, 431.

MILONE A., *Reverse charge: violazioni (formali) in cerca della giusta sanzione*, in *Rivista di diritto Tributario*, n. 2 del 2010, pag. 247.

MINOLA E., *L'industria italiana e i problemi fiscali della Comunità Economica Europea*, in atti del Convegno tenutosi a Roma il 30 Maggio 1961 dedicato ai Problemi fiscali della Comunità economica Europea, Milano, 1961.

MONDINI A., *Corresponsabilità tributaria per le evasioni Iva commesse da terzi*, in *Rass. Tributaria*, n. 3 del 2014, pag. 453.

MONDINI A., *Il principio di neutralità nell'IVA, tra "mito" e (perfettibile) realtà*, in A. DI PIETRO e T. TASSANI (a cura di), *I Principi europei del diritto tributario*, Bologna, 2013, pag. 270.

MONDINI A., *La nuova responsabilità solidale del cessionario Iva e la sua compatibilità con il diritto comunitario*, in *Rass. Tributaria*, n.3 del 2005, pag. 755.

MORA M. e LA COMMARA U., *Obblighi di fatturazione: le nuove regole dell'UE*, in *Il Fisco*, n. 14 del 2002, pag.2096; COM(2000)650 del 17 novembre 2000.

N.E.D.C., *Conditions Favourable to Faster Growth*.

NIEUWENHUIZEN W.A.P., *The solution for combating VAT carousel frauds*, in *EC Tax Review*, n. 5 del 2007, pag. 213.

NIKIFARAVA K., *La neutralità concorrenziale dell'Iva e le attività economiche degli enti pubblici*, in *Rassegna Tributaria*, n. 1 del 2009, pag. 289.

NOFERI L. e CECCANTI C., *IVA: recepimento della direttiva europea*, in *Amministrazione e Finanza*, n. 11 del 2012, pag. 7.

NUCERA, *Sentenze pregiudiziali della corte di giustizia e ordinamento tributario interno*, Padova, 2010, pag.5.

ODOARDI F., *Limitazioni al diritto di detrazione dell'Iva sull'acquisto degli autoveicoli ed incompatibilità con l'ordinamento comunitario: le soluzioni contrastanti dei giudici di merito tra rinvio pregiudiziale e "non applicazione" della norma interna (nota a Comm. trib. I grado di Trento, ord. n. 8/2005 e Comm. trib. prov. di Milano, n. 115/2005; in Riv. Dir. Trib., n. 5 del 2006, pag. 407.*

OECD, *Consumption Tax Trends 2014*, OECD Publishing, 2014, pag. 30.

OECD, *Draft Commentary On The International Vat Neutrality Guidelines*, Parigi, 2012.

OECD, *International VAT/GST guidelines*, aprile 2014, pag.6.

OECD, *Taxation of SMEs*, 2009, pag. 123.

OLIVERI S., *Fiscalità indiretta la commissione europea presenta un libro verde sul futuro dell'IVA*, in *Le Società*, n. 3/2011, pag. 363.

PACE A., *Il diritto di detrazione*, in AA.VV., *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2001.

PAUDICE G., *Definito il «reverse charge» per telefonini e microprocessori*, in *L'IVA*, n. 6 del 2011, pag. 13.

PEIROLO M., *Iva per cassa: tra questioni risolte e dubbi interpretativi*, in *L'IVA*, 5 del 2013, pag. 11.

PEIROLO M., *La detrazione IVA nelle recenti pronunce della corte di giustizia*, in *L'IVA*, n. 12 del 2010, pag. 33.

PEIROLO M., *Le "frodi carosello" in ambito intracomunitario e le recenti misure di contrasto allo studio della Commissione UE*, in *Il Fisco*, n. 32 del 2006, pag. 5005.

PEIROLO M., *Le operazioni esenti ai fini IVA*, *Pratica Fiscale e Professionale*, 7 del 2006, pag. 5.

PEIROLO M., *Limiti applicativi della clausola «standstill» sull'indetraibilità IVA*, in *Corriere Tributario*, n. 22 del 2010, pag. 1783.

PERRONE L., *L'armonizzazione dell'IVA: il ruolo della Corte di Giustizia, gli effetti verticali delle direttive e l'affidamento del contribuente*, in *Rass. Tributaria*, n. 2 del 2006, pag. 423.

PIAGGESI D., *Global Strategy and Practice of E-Governance*, New York, 2011, pag. 394.

PORTALE R. e ROMANO G., *Reverse charge*, in *Guida alla Contabilità e Bilancio*, n. 10 del 2007, pag. 33.

PORTALE R., *1000 casi IVA nella UE*, Milano, 2013, pag.5.

Programma istituito dal Regolamento n. 904/2010 del Consiglio del 7 ottobre 2010 relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto, reperibile all'indirizzo http://www.ilsole24ore.com/pdf2010/SoleOnLine5/_Oggetti_Correlati/Documenti/Norme%20e%20Tributi/2010/10/Regolamento-Ue-904-2010.pdf?uuid=86cf0450-d693-11df-ba4a-220c8e27cf72.

PWC, *Paying Taxes 2013, The global picture*, The World Bank, reperibile in <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/pwc-paying-taxes-2013-full-report.pdf>.

QUERQUI M., TUCCI P., *Le novità introdotte dalla Finanziaria 2005 nel comparto IVA: in particolare le disposizioni antielusive di contrasto alle "frodi carosello"*, in *Fisco*, 2005, n. 14, p. 2106.

QUIGLEY D.B., *Enterprise in the Single Market. The Definitive VAT Regime*, in *EC Tax Review*, n. 1 del 1195, pag. 6.

RADLER A. J., *Where does tax harmonization stand today?*, *EC Tax Review*, Issue 4, pag. 198.

RAGGI N., *Fine delle operazioni inesistenti nell'IVA?*, in *Dir. e Prat. Trib.*, n. 2 del 2011, pag. 245.

RAPISARDA F., *I nuovi strumenti normativi approntati dall'UE contro le frodi sull'Iva intracomunitaria*, in *Il Fisco*, 2009, pag. 5956.

RAPONI D., *Semplificazione e armonizzazione: le ultime proposte in ambito U.E.*, in *L'IVA*, n. 4 del 2001, pag. 264.

RAPONI D., *VAT fraud, a concern for Tax Administrations but also for Taxpayers*, 2014 CESI Conference, Brussels 9-10 October 2014.

REALE G., *Il tributo e l'armonizzazione fiscale nell'ambito della Comunità europea e degli stati membri*, in *Rivista della Scuola superiore dell'economia e delle finanze*.

Regolamento n. 1286/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio dell'11 dicembre 2013 che istituisce un programma di azione inteso a migliorare il funzionamento dei sistemi di imposizione nell'Unione europea per il periodo 2014-2020 (Fiscalis 2020) e che abroga la decisione n. 1482/2007/CE, reperibile in <http://eur-lex.europa.eu>.

RENDAHL P., *EU VAT and Double Taxation: A Fine Line between Interpretation and Application*, *Intertax*, Issue 8/9 del 2013, pag. 456.

Report of the Committee on Turnover Taxation, 1964, pag. 37.

RICCA F., *Delimitati i confini del reverse charge*, in *Corriere Tributario*, n. 19 del 2011, pag. 1561.

- RICCA F., *Dichiarazione iva "standard": luci ed ombre*, in L'IVA, n.1 del 2014, pag. 14.
- RICCA F., *Diritto alla detrazione: le pronunce della corte ce attendono norme comuni*, in L'IVA, n.9 del 2001, pag. 709.
- RICCA F., *Obbligo del reverse charge esteso a tutti gli acquisti da soggetti esteri*, in Corriere Tributario, n. 1 del 2010, pag. 15.
- RIZZI D. e BEGGIO D., *A che punto siamo con l'armonizzazione dell'IVA nell'Unione Europea*, Maggio, 1999.
- ROGERS J., *IBFD International Tax Glossary*, IBFD, 2009, pag. 364.
- ROLLE G., *Mercato interno e fiscalità diretta nel Trattato di Roma e nelle recenti iniziative della Commissione Europea*, in Diritto e Pratica Tributaria, n. 3 del 1999, pag. 49.
- ROLLINGS N., *British Business in the Formative Years of European Integration, 1945–1973*, Oxford, pag. 227.
- ROMANI F., *Alcune discussioni inglesi sulla imposta sul valore aggiunto*, in Studi sull'imposta sul valore aggiunto, Studio effettuato nell'ambito del gruppo di ricerca per lo studio dei problemi di finanza pubblica presso il Consiglio Nazionale delle Ricerche, Direttore della Ricerca Cesare Cosciani, Milano, 1968.
- ROMOLI VENTURI, *Breve storia di quindici anni di lavori nel campo dell'armonizzazione delle imposte delle Comunità economiche europee*, in Tributi, 1980, n. 1-2, p. 5.
- ROSA L., *Indetraibilità dell'iva relativa ad operazioni inesistenti*, in Boll. trib., 2003, pag. 791.
- ROSSI-MACCANICO P., *Ec tax law: l'evoluzione della politica fiscale comunitaria al tramonto della proposta sull'introduzione del voto a maggioranza in materia di produzione di norme di diritto fiscale europeo*, in Il fisco, n. 32 del 2001, pag. 10871.

RUSSO P. e CORDEIRO GUERRA R., *L'armonizzazione fiscale nella Comunità europea*, in *Rass. Tributaria*, n. 1 del 1990, pag. 632.

SABATINI G., *Corporate banking e fattura elettronica: i servizi a valore aggiunto per imprese e pubblica amministrazione*, in www.tribuna.com.

SABBI L., *Diritto di detrazione e violazioni formali nel regime di inversione contabile dell'Iva*, in *Rass. Tributaria*, n. 2 del 2014, pag. 295.

SACCHETTO C., *Armonizzazione fiscale nella Comunità Europea*, *Enciclopedia Giuridica Treccani*, Vol. II, 1988.

SACCHETTO C., *Armonizzazione fiscale nella Comunità europea*, in *Encicl. Giur. Treccani*, II, Roma, 1994.

SALVINI L., *Il reverse charge nelle prestazioni di servizi transnazionali*, in *Corriere tributario*, n. 12 del 2010, pag. 936.

SALVINI L., *La detrazione Iva nella VI Direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali*, in *Rass. Trib.*, n. 1/1999, pag. 135.

SALVINI L., *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, pag. 1320.

SANTACROCE B. e FICOLA S., *Il commercio elettronico*, Rimini, 2014.

SANTACROCE B., *Pro e contro del «regime definitivo» iva in funzione «antifrode carosello»*, in *Dialoghi Tributari*, 4 del 2010, p. 422.

SANTAMARIA B., *Diritto tributario. Parte speciale. Fiscalità nazionale e internazionale*, Milano, 2009.

SANTAMARIA B., *La frode fiscale*, Milano, 2002.

SANTORO F., *L'Iva e gli scambi intracomunitari*, Milano, 2001; A. IORIO, *Sarà possibile un regime senza frodi?*, in *Il fisco* n. 2 dell'11 gennaio 1999, pag. 535.

SCALINCI C., *Brevi note sul regime Iva delle prestazioni sanitarie: tra diritto interno e diritto comunitario*, in *Rassegna Tributaria*, n. 4 del 2003, pag. 1199.

SCHENK A. e OLDMAN O., *Value Added Tax: A Comparative Approach*, 2007, Cambridge.

SCHENK A., THURONYI V. e CUI W., *Value Added Tax. A comparative approach*, Cambridge University Press, 2015, pag. 76.

SCHÖN W., *Tax competition in Europe – the legal perspective*, in *EC Tax Review*, 2000, 104.

SCOPACASA F., *Fattura elettronica: ultime novità*, in *Guida alla Fatturazione*, n. 4 del 2013, pag. 30.

SCOPACASA F., *Fatturazione elettronica*, Milano, 2013.

Segreteria di Stato per le Finanze e il Bilancio, *Convegno di presentazione delle linee guida della riforma delle imposte indirette – “San Marino International growing country, verso la riforma delle imposte indirette”*, Comunicato stampa del 22 Luglio 2014.

Segreteria di Stato per le Finanze e il Bilancio, *Programma economico 2014*, San Marino, in www.finanze.sm.

Segreteria di Stato per le Finanze e il Bilancio, *Programma economico 2015*, San Marino, in www.finanze.sm.

ŠEMETA A., *Priorities for EU tax policy*, Speech, 10 gennaio 2013, in http://europa.eu/rapid/press-release_SPEECH-13-10_en.htm.

ŠEMETA A., *Una dichiarazione IVA standard per facilitare la vita delle imprese e migliorare il rispetto degli obblighi fiscali*, Bruxelles, 23 ottobre 2013.

ŠEMETA, A. *Making progress on european tax policy: towards more fairness and greater competitiveness*, Speech del 11 gennaio 2013, in http://europa.eu/rapid/press-release_SPEECH-13-11_en.htm.

SESINI E., *Il regime dell'iva per cassa*, in PMI, n.3 del 2013, pag. 16.

SILVA A.P., *VAT Registration in Europe: A Review*, Publishing Research Quarterly, 2014, pag.152.

SIMON J. e CLINTON A., *Tax Compliance, Self-assessment and Tax Administration*, Journal of Finance and Management in Public Services, n. 2 del 2002, pag. 2.

SIMONELLI E. M. e MARCON M.I., *L'estensione dell'obbligo d'inversione contabile del reverse charge*, in Rivista dottori commercialisti, n. 1 del 2010, pag. 151.

SIMONS A., *Neutrality in VAT and the Organ-Grinder*, in EC Tax Review, n. 2 del 1994, pag. 44.

SINN H. W., *Tax Harmonization And Tax Competition In Europe*, European Economic Review, n.34 del 1990, pag. 489.

SIRRI M.e ZAVATTA R., *"Frodi carosello" fra esigenze di repressione e principi del sistema comune IVA*, in Corr. trib., 2006, n. 8, pag. 569.

SMITH A., *An Inquiry Into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, Volume 4, Londra, 1776.

SODINI M., *Cresce l'appel per il nuovo regime Iva per cassa*, in Amministrazione e Finanza, 1 del 2013, pag. 13.

SPERA M., *Legge di stabilità 2015: ampliamento delle ipotesi di ricorso al reverse charge*, in *Il fisco*, 7 del 2015, pag. 620.

STAMMATI G., *Presupposti e condizioni per l'armonizzazione dei sistemi fiscali nell'ambito della C.E.E.*, in atti del Convegno tenutosi a Roma il 30 Maggio 1961 dedicato ai Problemi fiscali della Comunità economica Europea, Milano, 1961.

STAMMATI G., *Presupposti per l'armonizzazione dei sistemi fiscali nell'ambito della C.E.E.*, atti del Convegno tenutosi a Roma il 30 Maggio 1961 dedicato ai Problemi fiscali della Comunità economica Europea, Milano, 1961.

STEWART, D. *European Commission Proposes Standard VAT Return*, *Worldwide Tax Daily*, 2013.

STOKES D. e WILSON N., *Small Business Management and Entrepreneurship*, 2006, pag.156.

TAGLIAFIERRO F.e TAGLIAFIERRO L., *Le frodi IVA nell'Unione Europea*, in *Fisco*, 2000, n. 29, pag. 9447.

TAIT A., *Value Added Tax: International Practice and Problems*, International Monetary Fund, 1988, pag. 137.

TAXUD, *Assessment of the application and impact of the optional 'Reverse Charge Mechanism' within the EU VAT system*, Specific Contract No 6 TAXUD/2013/DE/333 implementing Framework Contract No TAXUD/2012/CC/117, Final Report, Novembre 2014, in <http://ec.europa.eu>.

TAXUD, *Taxation: Anti-fraud network EUROFISC starts operational work*, 7/02/2011, reperibile in <http://ec.europa.eu>.

TERRA B. e KAJUS J., *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2011.

- TERRA B. e KAJUS J., *European Tax Law*, L'Aia, 2005.
- TESAURO F., *Compendio di diritto tributario*, Torino, 2004.
- TESAURO G., *Diritto dell'Unione europea*, Milano, 2010.
- TOMA G. D., *La frode carousel nell'IVA. Parte prima. Risvolti penali*, in *Dir. pr. trib.*, 2010, n. 3, pag. 715.
- TOMA G.D., *Cooperazione amministrativa internazionale e contrasto delle frodi comunitarie in ambito Iva*, in *Il Fisco*, 2008 pag. 4895.
- VALCARENGHI G. e PELLEGRINO S., *Oneri ed opportunità del regime dell'iva per cassa*, in *Corriere Tributario*, n. 1 del 2013, pag. 23.
- VAN ARENDONK H., JANSEN S. e VAN DE PAARDT R., *VAT in an EU and International Perspective*, Amsterdam, 2011, pag. 142.
- VAN ARENDONK H.P.A.K., *Citizens and taxation in EU: Fifty years after the Neumark Report*, *EC Tax Review* n. 3 del 2012, pag. 144.
- VAN DOESUM A., *Contributions to Partnerships from a European VAT Law Perspective*, *EC Tax Review*, Issue 6 del 2010, pag. 259.
- VANISTENDAEL F., *A Proposal for a Definitive VAT System Taxation in the Country of Origin at the Rate of the Country of Destination, Without Clearing*, in *EC Tax Review*, n.1 del 1195, pag. 45.
- WHITE J. R., *Lessons Learned from Other Countries on Compliance Risks, Administrative Costs, Compliance Burden, and Transition*, US Government Accountability Office, 2008, pag. 16.

WOHLFAHRT B., *The Future of the European VAT System*, *International Vat Monitor*, Novembre/Dicembre 2011, pag. 394.

WOLF R.A., *VAT Fraud: problems and a Dutch solution*, in *Ec Tax Journal*, 2003/2004, pag. 19.

WOLF, R.A. *VAT Carousel Fraud: A European Problem from a Dutch Perspective*, in *Intertax*, n. 1 del 2011, pag. 27.

RIFERIMENTI

GIURISPRUDENZIALI

CGUE, sentenza del 5 maggio 1982, C-15/81, *Schul*, Racc. pag. 1409.

CGUE, sentenza del 13 febbraio 1985, C-5/84, *Direct Cosmetics*, in www.curia.europa.eu.

CGUE, sentenza del 14 febbraio 1985, C-268/1983, *Kompelman*, in Racc., 1985, pag. 660.

CGUE, sentenza del 21 maggio 1985, C-47/84, *Schul II*, in www.curia.europea.eu.

CGUE, sentenza del 25 febbraio 1988, C-299/86, *Drexel*, in www.curia.europea.eu.

CGUE, sentenza dell'8 marzo 1988, C-165/86, *Leesportefeuille Intiem CV contro Staatssecretaris van Financiën*. in Racc., 1988, pag. 1483.

CGUE, sentenza del 21 marzo 1988, C-50/87, *Commissione c. Repubblica francese*, in Racc., 1988, pag. 4813.

CGUE, sentenza del 27 giugno 1989, C-50/88, *Kubne*, in www.curia.europea.eu.

CGUE, sentenza del 13 dicembre 1989, C-49/89, *Corsica Ferries France*, Racc. p.4441.

CGUE, sentenza del 13 dicembre 1989, C-342/87, *G.H. BV*, in Racc., 1989, pag. 4226.

CGUE, sentenza del 13 novembre 1990, C-106/89, *Marleasing*, Racc. pag. I-4135, in www.curia.europea.eu.

CGUE, sentenza del 26 febbraio 1991, C-120/86, *Commissione contro Regno di Spagna*, in www.curia.europea.eu.

CGUE, sentenza del 26 febbraio 1991, causa C-119/89, *Commissione contro Repubblica Italiana*, in www.curia.europea.eu.

CGUE, sentenza del 11 luglio 1991, C-97/90, *Lennartz*, in www.curia.europea.eu.

GUE, sentenza del 25 maggio 1993, C-193/91, *Mohsche*, in www.curia.europea.eu.

CGUE, sentenza del 16 dicembre 1993, C-334/92, *Wagner Miret*, Racc. pag. I-6911.

CGUE, sentenza del 6 aprile 1995, C-4/94, *BLP G.*, in www.curia.europa.eu.

CGUE, sentenza del 6 luglio 1995, C-62/93, *BP Soupergaz*, Racc, pag. I-1883.

CGUE, sentenza del 22 novembre 1995, C-144/04, *Mangold*, in www.curia.europea.eu.

CGUE, sentenza del 15 febbraio 1996, causa C-63/93, *F. Duff*, punto 22, www.curia.europea.eu.

CGUE, sentenza del 26 settembre 1996, C-168/95, *Arcaro*, Racc. pag. I-4705.

CGUE, sentenza del 24 ottobre 1996, C-317/94, *Elida Gibbs Ltd e Commissioners of Customs and Excise*, in www.curia.europea.eu.

CGUE, sentenza del 5 dicembre 1996, C-85/95, *John Reisdorf contro Finanzamt Köln-West*, in Racc., I-6257.

CGUE, sentenza del 25 giugno 1997, C-45/95, *Commissione contro Repubblica Italiana*, in *Rassegna Tributaria*, 1997, pag. 937.

CGUE, sentenza del 17 settembre 1997, C-141/96, *Finanzamt Osnabrück-Land contro Bernhard Langhorst*, in *Rassegna Tributaria*, 1998, pag. 447.

CGUE, sentenze del 18 dicembre 1997, C-286/94, C-340/95, C-401/91 e C-47/96, *Garage Molenheide BVBA, Peter Schepens, Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) e Sanders BVBA contro Belgische Staat*, in *Riv. Dir. Trib.*, n. 3 del 1998, pag. 77.

CGUE, sentenza del 11 giugno 1998; C-361/96, *Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises*, in www.curia.europea.eu.

CGUE, sentenza del 11 giugno 1998, C-283/95, *Fischer*, *Racc.* pag. I-3369.

CGUE, sentenza del 17 novembre 1998, C-228/96, *Aprile Srl contro Amministrazione delle Finanze dello Stato*, in www.curia.europea.eu;

CGUE, sentenza del 5 ottobre 1999, C-305/97, *Royscot e a.*, in www.curia.europa.eu.

CGUE, sentenza del 15 Febbraio 2000, C-169/98, *Commissione c. Francia*, in www.curia.europea.eu.

CGUE, sentenza del 1 marzo 2000, C-110/98 a C-147/98, *Gabalfrisa SL e altri*, www.curia.europea.eu.

CGUE, sentenza del 21 marzo 2000, cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, *Molenheide e a.*, punto 47, www.curia.europea.eu.

CGUE, sentenza del 8 giugno 2000, causa C-98/98, *Midland Bank*, *Racc.* pag. I-4177.

CGUE, sentenza del 12 settembre 2000, C-358/97, *Commissione contro Irlanda*, in www.curia.europa.eu.

CGUE, sentenza del 19 settembre 2000, C-454/98, *Schmeink & Cofreth e Strobel*, Racc. pag. I-6973.

CGUE, sentenza del 19 settembre 2000, Ampafrance e Sanofi, C-177/99 e C-181/99, Racc. pag. I-7013.

CGUE, sentenza del 18 gennaio 2001, C-150/99, *Svenska staten contro Stockholm Lindöpark AB e Stockholm Lindöpark AB contro Svenska staten*, www.curia.europa.eu.

CGUE, sentenza del 22 febbraio 2001, C-408/98, *Abbey National*, Racc. pag. I-361, punto 24.

CGUE, sentenza del 29 marzo 2001, C-404/99, *Metropol Treuhand WirtschaftstreuhandgmbH e Finanzlandesdirektion für Steiermark, e tra Michael Stadler e Finanzlandesdirektion für Vorarlberg*, in www.curia.europa.eu.

CGUE, sentenza del 3 maggio 2001, C-481/98, *Commissione delle Comunità europee contro Repubblica francese*, in www.curia.europa.eu.

CGUE, sentenza del 14 giugno 2001, C-345/99, *Commissione contro Francia*, in www.curia.europa.eu.

CGUE, sentenza del 27 settembre 2001, C-16/00, *Cibo Participations*, in www.curia.europa.eu.

CGUE, sentenza del 25 ottobre 2001, causa C-78/00, *Commissione c. Italia*, in www.curia.europa.eu.

CGUE, sentenza del 8 gennaio 2002, C-409/99, *Metropol e Stadler*, in www.curia.europa.eu.

CGUE, sentenza del 23 ottobre 2003, C-109/02, *Commissione/Germania*, Racc. pag. I-12691.

CGUE, sentenza del 27 novembre 2003, C-497/01, *Zita Modes Sàrl v Administration de l'enregistrement et des domaines*, punto 38, in www.curia.europea.eu.

CGUE, sentenza del 16 settembre 2004, C-382/02, *Cimber Air*, Racc. pag. I-8379.

CGUE, sentenza del 17 febbraio 2005, C-453/02 e C-462/02, *Linneweber e Akritidis*, Racc. pag. I-1131.

CGUE, sentenza del 21 aprile 2005, C-25/03, *Finanzamt Bergisch Gladbach contro HE*, in www.curia.europa.eu.

CGUE, sentenza del 26 maggio 2005, C-498/03, *Kingscrest Associates e Montecello*, Racc. pag. I-4427.

CGUE, sentenza del 26 maggio 2005, causa C-536/03.

CGUE, sentenza del 14 luglio 2005, C-434/03, *Charles e Charles-Tijmens*, in www.curia.europa.eu.

CGUE, sentenza dell'8 dicembre 2005, C-280/04, *Jyske Finans*, Racc. pag. I-10683.

CGUE, sentenza del 2 gennaio 2006, cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03, *Optigen e a.*, in www.curia.europea.eu.

CGUE, sentenza del 12 gennaio 2006, C-246/04, *Turn- und Sportunion Waldburg*, Racc. pag. I-589.

CGUE, sentenza del 21 febbraio 2006, C-255/02, *Halifax*, in www.curia.europea.eu.

CGUE, sentenza del 30 marzo 2006, C-184/04, *Uudenkaupungin kaupunki*, in www.curia.europa.eu.

CGUE, sentenza del 27 aprile 2006, C-443/04 e C-444/04, *Solleveld e van den Hout-van Eijnsbergen*, Racc. pag. I-3617.

CGUE, sentenza del 11 maggio 2006, Causa C-384/04, *Federation of Technological Industries* www.curia.europea.eu.

CGUE, sentenza del 8 giugno 2006, C-106/05, *L.u.P. GmbH e Finanzamt Bochum-Mitte*, in www.curia.europea.eu.

CGUE, sentenza del 6 luglio 2006, cause riunite C-439/04 e C-440/04, *Axel Kittel*, punto 48, in www.curia.europea.eu.

CGUE, sentenza del 29 marzo 2007, C-35/05, *Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH*, in www.curia.europa.eu.

CGUE, sentenza del 28 giugno 2007, C-363/05, *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust plc, The Association of Investment Trust Companies/The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs*, punto 29, www.curia.europea.eu.

CGUE, sentenza del 28 giugno 2007, C-73/06, *Planzer Luxembourg Sàrl e Bundeszentralamt für Steuern*, in www.curia.europea.eu.

CGUE, sentenza del 27 settembre 2007, C-409/04, *The Queen*, in www.curia.europea.eu.

CGUE, sentenza del 27 settembre 2007, C-146/05, *Albert Collée, quale successore a titolo universale della Collée KG e Finanzamt Limburg an der Lahn*, in www.curia.europea.eu.

CGUE, sentenza del 27 settembre 2007, C-184/05, *Twob International BV e Staatssecretaris van Financiën*, in www.curia.europea.eu.

CGUE, sentenza del 27 settembre 2007, causa C-146/05, *Collée*, in www.curia.europea.eu.

CGUE, sentenza del 27 settembre 2007, causa C-409/04, *Teleos*, in www.curia.europea.eu.

CGUE, sentenza del 27 settembre 2007, causa C-184/05 *Twob International*, in www.curia.europea.eu.

CGUE, sentenza del 10 aprile 2008, C-309/06, *Marks & Spencer*, in www.curia.europea.eu.

CGUE, sentenza del 10 Luglio 2008, C-25/07, *Sosnowska*, in www.curia.europea.eu.

CGUE, sentenza del 11 dicembre 2008, C-371/07, *Danfoss e AstraZeneca*, in www.curia.europa.eu.

CGUE, sentenza del 23 Aprile 2009, C-74/08, *PARAT Automotive Cabrio*, in www.curia.europea.eu.

CGUE, sentenza del 15 ottobre 2009, C-101/08, *Audiolux e a.*, in www.curia.europea.eu.

CGUE, sentenza del 29 ottobre 2009, C-174/08, *NCC Construction Denmark*, in www.curia.europea.eu.

CGUE, sentenze del 22 aprile 2010, cause riunite C-536/08 e C-539/08, *Staatssecretaris van Financiën contro X, fiscale eenheid Facet-Facet Trading*, in www.curia.europea.eu.

CGUE, sentenza del 29 luglio 2010, C-188/09, *Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku contro Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski sp. J*, in www.curia.europa.eu.

CGUE, sentenza del 30 settembre 2010, causa C-329/09, *Uszodaépítő*, in www.curia.europa.eu.

CGUE, sentenza del 7 dicembre 2010, causa C-285/09, *R*, tutte in www.curia.europa.eu.

CGUE, sentenza del 12 maggio 2011, C-107/10, *Enel Maritsa Iztok 3*, in www.curia.europa.eu.

CGUE, sentenza del 28 luglio 2011, C-274/10, *Commissione/Ungheria*, in www.curia.europa.eu.

CGUE, sentenza del 10 novembre 2011, procedimenti riuniti C-259/10 e C-260/10, *The Rank Group*, in www.curia.europa.eu.

CGUE, sentenza del 15 Dicembre 2011, C-427/10, *Banca Giallo Spa*, in www.curia.europa.eu.

CGUE, sentenza del 26 gennaio 2012, C-218/10, *ADV Allround Vermittlungs AG, in liquidazione contro Finanzamt Hamburg-Bergedorf*, in www.curia.europa.eu.

CGUE, sentenza del 29 marzo 2012, causa C-414/10, *Véleclair SA*, in www.curia.europa.eu.

CGUE, sentenza del 21 giugno 2012, cause riunite C-80/11 e C-142/11, *Mahagében e David*, in www.curia.europa.eu.

CGUE, sentenza 12 luglio 2012, C-284/11, in www.curia.europa.eu.

CGUE, sentenza del 12 luglio 2012, C-284/11, *EMS-Bulgaria Transport*, www.curia.europa.eu.

CGUE, sentenza del 6 settembre 2012, C-324/11, *Tóth*, in www.curia.europa.eu.

CGUE, sentenza del 16 settembre 2012, causa C-273/11, *Mecsek-Gabona*, www.curia.europa.eu.

CGUE, sentenza del 18 ottobre 2012, C-525/11, *Mednis SLA*, in www.curia.europa.eu.

CGUE, sentenza del 6 dicembre 2012, causa C-285/11, *Bonik*, in www.curia.europa.eu.

CGUE, sentenza del 31 gennaio 2013, causa C-642/11, *Stroy trans EOOD*, in www.curia.europa.eu.

CGUE, sentenza del 11 aprile 2013, C-138/12, *Rusedespred*, in www.curia.europa.eu.

CGUE, sentenza del 18 luglio 2013, *AES-3C Maritza East 1 EOOD*, C-124/12, in www.curia.europa.eu.

CGUE, sentenza del 18 dicembre 2014, nelle cause riunite C-131/13, C-163/13 e C-164/13, in www.curia.europa.eu.