

Alma Mater Studiorum – Università di Bologna

DOTTORATO DI RICERCA IN

**DIRITTO TRIBUTARIO EUROPEO - PH.D. IN
EUROPEAN TAX LAW**

Ciclo 33

Settore Concorsuale: 12/D12 - DIRITTO TRIBUTARIO

Settore Scientifico Disciplinare: IUS/12 - DIRITTO
TRIBUTARIO

**LE NOZIONI AUTONOME DI DIRITTO EUROPEO
NEL SISTEMA DELL'IMPOSTA SUL VALORE
AGGIUNTO**

Presentata da: Alessia Fidelangeli

Coordinatore Dottorato

Andrea Mondini

Supervisore

Andrea Mondini

Esame finale anno 2021

**Le nozioni autonome di diritto europeo nel sistema
dell'imposta sul valore aggiunto**

INDICE

INTRODUZIONE E CONSIDERAZIONI PRELIMINARI SULLA METODOLOGIA DI RICERCA

ADOTTATA	1
<i>Gli obiettivi della ricerca.....</i>	1
<i>La base giurisprudenziale della ricerca</i>	2
<i>La proposta di classificazione tassonomica delle nozioni autonome come metodo e come obiettivo di ricerca.....</i>	3
<i>La struttura della ricerca e il contributo offerto dall'esperienza di stage presso la Corte di giustizia all'analisi delle nozioni di derivazione giurisprudenziale.....</i>	4
<i>Questioni terminologiche.....</i>	6

CAPITOLO I LE NOZIONI AUTONOME E L'ARMONIZZAZIONE..... 9

1.1 La fiscalità tra disciplina europea, armonizzazione e interventi specifici.....	9
1.2 L'attuazione del Trattato nei diversi settori.....	10
1.3 Le nozioni autonome e l'armonizzazione dell'IVA	16
1.3.1 La funzione dell'armonizzazione in rapporto al mercato interno	16
1.3.2 I caratteri dell'armonizzazione e lo strumento della direttiva	17
1.4 Il ruolo della Corte di giustizia.....	20

CAPITOLO II LE NOZIONI EUROPEE GIURISPRUDENZIALI..... 23

2.1 La formulazione di nozioni europee nelle sentenze della Corte di giustizia	23
2.1.1 Aspetti generali	23
2.1.2 I concetti giuridici e le rispettive definizioni	25
2.1.3 Le definizioni giuridiche tra ordinamenti nazionali e sovranazionali	25
2.1.4 Le definizioni sovranazionali giurisprudenziali nella disciplina IVA.....	26
2.2 L'interpretazione del diritto in un ordinamento sovranazionale	27
2.2.1 I diversi ordinamenti, i diversi metodi interpretativi e il diverso ruolo dei concetti.....	27
2.2.1.1 Il ruolo dei concetti nell'ordinamento europeo rispetto all'ambito internazionale.....	28
2.2.1.2 (segue) ...e rispetto all'ordinamento nazionale.....	29
2.2.2 L'interpretazione funzionale della Corte di giustizia.....	30
2.2.2.1 La Corte di giustizia	30
2.2.2.2 L'interpretazione del diritto da parte della Corte di giustizia	32
<i>Teoria formalista, antiformalista e teorie miste</i>	<i>32</i>
<i>La formulazione di nozioni come scoperta di un «significato europeo preesistente»</i>	<i>33</i>
<i>Il metodo interpretativo della Corte di giustizia proposto nel caso «CILFIT».....</i>	<i>34</i>
2.2.2.3 L'interpretazione funzionale	38
<i>L'effettività del diritto comunitario</i>	<i>39</i>
2.3 Il multilinguismo europeo e il metodo di lavoro della Corte.....	40
2.3.1 Una relazione biunivoca.....	40
2.3.2 Il ruolo delle nozioni europee in una peculiare istituzione plurilingue	41
2.3.3 Il metodo di lavoro di una Corte plurilingue e la formulazione di nozioni europee	42
<i>Il ruolo dei referendari</i>	<i>43</i>
<i>Il «francese della Corte»</i>	<i>44</i>
<i>Le conseguenze per quanto riguarda le nozioni autonome</i>	<i>46</i>
2.3.4 La traduzione delle nozioni europee	46

Indice generale

2.4 I caratteri delle nozioni europee come espressione del metodo interpretativo e della metodologia di lavoro della Corte	47
2.4.1 Le definizioni funzionalistiche	48
2.4.2 L'obiettivo dell'uniforme applicazione	48
2.4.3 I caratteri delle nozioni	49
2.4.4 Interpretazione e applicazione: l'altra faccia della medaglia	51
2.4.5 L'equivalenza economica	52
CAPITOLO III LE NOZIONI AUTONOME NELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO	57
3.1 Le nozioni autonome in senso stretto e le nozioni proprie	57
3.2 Le nozioni autonome in senso stretto	58
3.2.1 La funzione e i caratteri delle nozioni autonome in senso stretto	58
3.2.1.1 Gli ambiti interessati e le ragioni	59
3.2.1.2 Le nozioni autonome e il principio di neutralità	60
3.2.1.3 La varietà delle nozioni e le definizioni funzionalistiche	64
3.2.2 Ricognizione e analisi	65
3.2.2.1 Le nozioni autonome nell'ambito delle esenzioni	65
<i>La disciplina delle esenzioni</i>	65
<i>Le nozioni autonome relative alle attività per interesse pubblico come strumento per bilanciare neutralità e interessi extrafiscali</i>	69
<i>La prevalenza del profilo soggettivo e il rifiuto di definizioni puramente funzionalistiche: i «servizi pubblici postali»</i>	70
<i>Le nozioni ampie e trasversali: l'«organismo» e l'«istituto»</i>	72
<i>Il rilievo dell'interpretazione funzionale: le nozioni autonome relative ad attività mediche e all'istruzione pubblica e privata</i>	75
<i>La minor importanza del profilo soggettivo</i>	75
<i>L'accresciuta importanza del profilo oggettivo: l'«ospedalizzazione» e le «cure mediche»</i>	76
<i>Le «operazioni strettamente connesse» alle cure mediche</i>	78
<i>Finalità comune ma presupposti e tipologie differenti: il caso dell'esenzione delle prestazioni mediche «quali sono definite dallo Stato membro interessato»</i>	80
<i>L'approccio funzionalista nelle esenzioni delle attività di educazione e istruzione</i>	81
<i>Le fattispecie puramente oggettive: la cessione di organi, di sangue e di latte umani</i>	85
<i>Le «altre esenzioni»</i>	86
<i>Il rapporto con altre fonti europee: l'«assicurazione» e la «riassicurazione»</i>	87
<i>Un insieme eterogeneo e un regime opzionale: le operazioni e i servizi finanziari</i>	88
<i>Le operazioni relative a titoli e negoziazione di titoli</i>	90
<i>Gli impegni finanziari e le garanzie</i>	92
<i>Quando la definizione viene lasciata agli Stati membri: la «gestione» di fondi comuni d'investimento</i>	92
<i>Un insieme ancora più eterogeneo: le nozioni relative alle operazioni immobiliari</i>	97
<i>Il rapporto tra le nozioni relative ai regimi opzionali di esenzione e di imponibilità: il «bene immobile» e il «fabbricato»</i>	99
<i>Il rapporto tra le nozioni relative ai regimi di esenzione e imponibilità: il «terreno edificabile»</i>	102
<i>La rilevanza dell'operazione economica: la «locazione» di beni immobili</i>	105
3.2.2.2 Il trasferimento della totalità dei beni o servizi	107
3.2.2.3 Le nozioni di cui all'allegato III a cui applicare aliquote ridotte	110
3.3 Le nozioni proprie	114
3.3.1 La funzione e i caratteri delle nozioni proprie	114
3.3.2 Ricognizione e analisi	117
3.3.2.1 Le nozioni relative al profilo oggettivo	117
<i>Le nozioni non esplicitamente qualificate come autonome: le nozioni inerenti al profilo oggettivo</i>	117
<i>La struttura del profilo oggettivo</i>	120

Indice generale

<i>Le cessioni di beni e le relative nozioni autonome</i>	121
<i>Le prestazioni di servizi</i>	128
<i>Le nozioni relative alla corrispettività</i>	128
<i>I casi limite: il leasing e il rilievo delle fonti internazionali</i>	131
<i>Osservazioni conclusive</i>	133
3.3.2.2 Le nozioni relative al luogo delle operazioni imponibili	135
<i>Il regime di determinazione della territorialità</i>	135
<i>La territorialità per le cessioni di beni e la non necessità di nozioni autonome</i>	136
<i>La territorialità per le prestazioni di servizi</i>	137
<i>La «sede dell'attività economica»</i>	139
<i>La «stabile organizzazione»</i>	140
<i>Le «attività affini» e le «prestazioni pubblicitarie»</i>	145
<i>Osservazioni conclusive</i>	149
3.4 Le nozioni proprie in materia di profilo soggettivo	150
3.4.1 Le nozioni proprie «costitutive» rispetto al modello armonizzato dell'imposta	150
3.4.2 Le nozioni relative alla soggettività passiva	152
<i>Il «soggetto passivo» e l'«attività economica»</i>	152
<i>Lo «sfruttamento di beni materiali e immateriali»</i>	154
<i>Gli «enti pubblici»</i>	154
<i>La «stabile organizzazione»</i>	156
<i>Osservazioni conclusive</i>	157
3.5 Le nozioni autonome relative ai regimi speciali	158
<i>I beni d'occasione e l'interpretazione estensiva</i>	158
<i>I produttori agricoli e le definizioni normative</i>	159
<i>Le agenzie di viaggio</i>	160
3.6 Spunti in materia di nozioni autonome relative ai profili procedurali	161
3.7 Osservazioni conclusive	163
CAPITOLO IV L'ATTUAZIONE E L'INTERPRETAZIONE DELLE NOZIONI AUTONOME NEGLI ORDINAMENTI NAZIONALI	165
4.1 Le nozioni autonome nell'attuazione, interpretazione e applicazione nazionale	165
4.1.1 L'attuazione, interpretazione e applicazione delle nozioni relative alle esenzioni	165
4.1.1.1 Le nozioni relative alle esenzioni per attività di interesse pubblico	167
<i>Le nozioni relative ai servizi pubblici postali</i>	170
<i>Le nozioni relative alle attività mediche</i>	173
<i>Le nozioni relative all'istruzione pubblica e privata</i>	178
<i>Le nozioni relative all'assistenza sociale e alla protezione di infanzia e gioventù</i>	184
<i>Le attività connesse con la pratica sportiva</i>	186
<i>La nozione di «operazione connesse»</i>	190
4.1.1.2 Le nozioni relative alle «altre esenzioni»	194
<i>Le nozioni relative alle operazioni finanziarie</i>	195
<i>Le «operazioni relative a»</i>	198
<i>Le operazioni «accessorie» e le «operazioni relative a»</i>	200
<i>La «negoiazione» e l'«intermediazione»</i>	201
<i>Le operazioni creditizie</i>	204
<i>La «gestione» di fondi comuni d'investimento</i>	205
<i>La disciplina francese, spagnola e tedesca</i>	206
<i>Le nozioni relative alle operazioni immobiliari</i>	209

Indice generale

<i>L'attuazione nell'ordinamento italiano</i>	211
<i>I concetti chiave</i>	212
<i>L'attuazione nell'ordinamento francese, spagnolo e tedesco</i>	215
4.1.2 L'attuazione, interpretazione e applicazione delle nozioni relative al trasferimento dell'universalità di beni	219
4.2 Le nozioni proprie nell'attuazione, interpretazione e applicazione nazionale	223
4.2.1 L'attuazione, interpretazione e applicazione delle nozioni relative al profilo oggettivo	223
4.2.2 L'attuazione, interpretazione e applicazione delle nozioni relative al corrispettivo	229
4.2.3 L'attuazione, interpretazione e applicazione delle nozioni relative alla territorialità	230
<i>La stabile organizzazione</i>	231
<i>Le nozioni relative alle attività affini e alle prestazioni pubblicitarie: regole speciali per la determinazione della territorialità</i>	235
4.2.4 L'attuazione, interpretazione e applicazione delle nozioni relative al profilo soggettivo	239
<i>L'«attività economica»</i>	240
<i>Le nozioni relative al regime applicabile agli enti pubblici</i>	244
CAPITOLO V LE CONSEGUENZE DELL'ELABORAZIONE DI NOZIONI AUTONOME	249
5.1 Introduzione	249
5.2 Le conseguenze per il Legislatore nazionale	252
5.3 Le conseguenze per l'Amministrazione finanziaria	254
5.4 Le conseguenze per la magistratura	255
5.4.1 Il ruolo del giudice nazionale	255
5.4.2 L'interpretazione conforme e la disapplicazione	257
5.4.3 Il rinvio pregiudiziale	259
5.5 Le conseguenze per il contribuente	260
CONCLUSIONI	263
<i>Le nozioni autonome verso la dimensione ordinamentale</i>	263
<i>Le nozioni autonome tra interventi specifici e creazione di «tessuto concettuale europeo»: l'involontaria conseguenza di sistema</i>	264
<i>Le nozioni autonome funzionalistiche</i>	265
<i>Le nozioni autonome in senso stretto e le nozioni proprie</i>	266
<i>Le nozioni autonome, una responsabilità condivisa verso un «common constitutional space»</i>	271
ALLEGATO I	275
BIBLIOGRAFIA	279

SIGLE E ABBREVIAZIONI

AF	Amministrazione finanziaria
AG	Avvocato generale
B2B	Business to business
B2C	Business to consumer
CE	Comunità Europea
CEE	Comunità Economica Europea
CGI	Code Général des Impôts
CSP	Code de la santé publique
DGT	Dirección General de Tributos
GST	Goods and Services Tax
IAS	International Accounting Standards
IGE	Imposta Generale sulle Entrate
IFRS	International Financial Reporting Standards
IVA	Imposta sul valore aggiunto
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido
OCSE	Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico
TEAC	Tribunales Económico-Administrativos de España
TUE	Trattato sull'Unione europea
TFUE	Trattato sul Funzionamento dell'Unione europea
TVA	Taxe sur la Valeur Ajouté
UE	Unione europea
UStG	Umsatzsteuergesetz
VAT	Value Added Tax

Introduzione e considerazioni preliminari sulla metodologia di ricerca adottata

Gli obiettivi della ricerca

L'obiettivo del presente lavoro è analizzare e proporre una classificazione sistematica delle nozioni autonome di origine giurisprudenziale nell'imposta sul valore aggiunto, soffermandosi innanzitutto sul rapporto tra nozioni autonome e armonizzazione e sul ruolo, essenziale, della Corte di giustizia nell'elaborazione delle suddette nozioni in questo settore.

Per nozioni autonome si intendono le nozioni giuridiche il cui contenuto è svincolato dalla discrezionalità degli Stati membri ed è definito dai formanti dell'ordinamento europeo in coerenza con gli obiettivi e i caratteri di quest'ultimo in modo da garantirne l'uniforme applicazione. Dal momento che le nozioni autonome nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto hanno origine eminentemente giurisprudenziale, nel corso del presente lavoro si analizzeranno le nozioni più significative, proprio partendo dall'analisi della giurisprudenza della Corte. Il fine di quest'analisi è individuare il ruolo, i caratteri, le conseguenze e gli aspetti problematici legati all'individuazione e definizione di nozioni autonome da parte della Corte di giustizia in ambito IVA, cercando sempre di porli in relazione rispetto all'integrazione europea e alla creazione di un ordinamento sovranazionale.

L'individuazione di nozioni autonome, inoltre, orienta le scelte legislative nazionali, impone ai giudici e all'amministrazione finanziaria limiti in nome dell'uniforme applicazione del diritto europeo al fine di garantire la primazia e l'effettività dell'ordinamento europeo. Per questo è fondamentale analizzare il recepimento delle suddette nozioni in alcuni ordinamenti nazionali, facendo cenno anche alla prassi e alla giurisprudenza rilevanti nonché, più in generale, alle conseguenze dell'introduzione di nozioni autonome sugli organi dello Stato. Al contempo, vedremo come la stessa giurisprudenza europea spesso si ispiri alle soluzioni nazionali. Di conseguenza, l'analisi del presente tema non può che risolversi in un'analisi integrata a livello europeo e nazionale al fine di trarne considerazioni di sistema da leggere alla luce della progressiva integrazione europea e dell'effettività e primazia dell'ordinamento europeo.

In ragione del ruolo della Corte di giustizia nell'elaborazione delle nozioni autonome, si è ritenuto opportuno valorizzare e corroborare l'analisi e la tassonomia proposta, nonché verificare molte delle questioni problematiche emerse nel corso dell'analisi per mezzo di un'esperienza di *stage* presso la Corte di giustizia dell'Unione europea. L'esperienza si è svolta presso il gabinetto lussemburghese (giudice François Biltgen) poiché il giudice è stato relatore di un vasto numero di sentenze in materia IVA. Durante il periodo trascorso alla Corte di giustizia l'autore è stato integrato nel lavoro quotidiano del gabinetto dove ha acquisito la conoscenza dei metodi di lavoro della Corte. Più specificamente, ha partecipato attivamente alla fase di ricerca e redazione di varie sentenze in materia IVA delle quali il giudice Biltgen era relatore, redigendo bozze di motivazione e pareri legali nonché partecipando alla soluzione di questioni specifiche.

Nello svolgimento di queste attività si è avuta la possibilità, innanzitutto, di verificare come le nozioni autonome vengono effettivamente elaborate nel contesto della Corte in relazione a casi specifici. Ciò è stato particolarmente utile per contestualizzare le nozioni autonome rispetto al

Introduzione e metodologia

metodo interpretativo della Corte e per indagare come il metodo di lavoro della Corte influenzi l'elaborazione delle nozioni autonome. Inoltre, si sono sottoposte le questioni e le problematiche specifiche affrontate nella tesi ai giudici e ai referendari del gabinetto Biltgen. In questo modo, gran parte delle affermazioni della tesi sono svolte anche alla luce dell'esperienza pratica. In particolare, in una serie di confronti successivi, ci si è concentrati sulle questioni elencate nell'Allegato I.

La base giurisprudenziale della ricerca

Per la migliore comprensione del presente lavoro si ritiene utile spiegare preliminarmente la metodologia scelta, la tassonomia che si propone per la sistematizzazione delle nozioni autonome e le scelte terminologiche compiute.

Dal momento che l'oggetto di studio sono le nozioni autonome di origine giurisprudenziale e che si tratta di un ambito di ricerca che non è stato oggetto di ricostruzione sistematica da parte della dottrina, si è innanzitutto svolta una ricerca puntuale, in tutti i settori di interesse del diritto europeo, della giurisprudenza della Corte di giustizia, in cui essa fa riferimento al termine *nozione/i autonoma/e*. Sebbene gli esiti di questa ricerca non siano trattati esplicitamente nel presente lavoro, si ritiene che essa sia stata essenziale a contestualizzare lo studio delle nozioni autonome relative all'IVA nel più ampio ambito del diritto europeo. Si è poi proceduto alla classificazione e analisi non dettagliata delle sentenze per verificare: (1) in quali ambiti la Corte fa riferimento al termine *nozione autonoma* e se vi siano ambiti particolarmente interessati (nella definizione degli ambiti si è utilizzata la classificazione del sito web «curia»: «fiscalità», «libertà di circolazione», «cooperazione giudiziaria» etc.); (2) a partire da quando e in quali anni si è fatto più uso di questo termine; (3) ricorrenze diverse o elementi significativi a seconda che l'analisi riguardi le conclusioni degli avvocati generali oppure le sentenze della Corte. Si è poi ristretto l'ambito di indagine alla fiscalità e, infine, all'imposta sul valore aggiunto.

La stessa ricerca è stata ripetuta utilizzando il termine di «nozione di» sia nell'ambito del diritto europeo, sia nel settore della fiscalità, sia nella materia armonizzata dell'imposta sul valore aggiunto. La ricerca secondo entrambe le formulazioni è stata un passaggio essenziale, in quanto il presente lavoro si propone di analizzare le nozioni elaborate dalla Corte a prescindere dall'esplicita qualificazione come «nozione autonoma». Per questo motivo gli esiti delle ricerche relative sia alle «nozione/i autonoma/e», sia alle «nozione/i di» sono stati aggregati.

A questo punto si è proceduto ad uno studio più approfondito: le sentenze in ambito IVA sono state classificate a seconda che riguardassero il profilo soggettivo, oggettivo, territoriale, le esenzioni, gli aspetti procedurali o i regimi speciali. Dopo aver classificato tutte le sentenze in base al profilo trattato (soggettivo, oggettivo, territoriale etc.), si è proceduto allo studio e, poi, alla selezione delle sentenze che presentano elementi significativi al fine del presente lavoro. Sono significative le sentenze dalla cui analisi emergono i criteri di individuazione, la funzione, i caratteri, le conseguenze oppure gli aspetti problematici relativi alle nozioni autonome. Ad esempio, le sentenze in cui la Corte esplicita la funzione delle nozioni sottolineando la strumentalità rispetto all'uniforme applicazione, oppure le sentenze in cui la Corte ricorre ad altri strumenti normativi per definire una specifica nozione. Inoltre, sono significative anche le sentenze in cui la Corte fornisce

indicazioni apparentemente contrastanti rispetto all'individuazione delle nozioni in quanto foriere di spunti problematici che debbono essere oggetto di trattazione. Non si specificano qui tutti i criteri per determinare quali sentenze siano state ritenute significative, poiché essi saranno oggetto di trattazione approfondita nel capitolo III.

La proposta di classificazione tassonomica delle nozioni autonome come metodo e come obiettivo di ricerca

Le sentenze ritenute significative sono state poi classificate secondo una tassonomia creata *ad hoc* per la sistematizzazione delle nozioni autonome. Occorre specificare che si tratta di una scelta classificatoria e lessicale convenzionale che non si rinviene né nella giurisprudenza della Corte, né in altre fonti della dottrina. L'obiettivo non è soltanto di garantire maggiore chiarezza nella trattazione, ma soprattutto di proporre una tassonomia utile allo studio futuro del tema. La classificazione si basa sulle funzioni e sui caratteri delle nozioni. Si tratta, come anticipato, di una tassonomia che si è resa necessaria a seguito dell'analisi e sistematizzazione delle sentenze e che, quindi, riguarda la classificazione delle nozioni autonome di origine giurisprudenziale. Uno degli esiti della sistematizzazione è la distinzione fondamentale tra «nozioni autonome» e «nozioni proprie», di cui si parlerà in seguito nella metodologia proprio perché si tratta di una distinzione imprescindibile e che orienta la struttura della tesi.

Prima di procedere a illustrare la sistematizzazione delle nozioni autonome giurisprudenziali, si ritiene utile compiere alcune ulteriori specificazioni necessarie a definire l'ambito della ricerca. Si tratta di specificazioni preliminari rese necessarie dal fatto che, da un lato, spesso si fa riferimento anche a nozioni non giuridiche con il termine di *nozione*. Dall'altro, dal fatto che non tutte le nozioni, il cui carattere è autonomo dalla discrezionalità degli Stati in fase di attuazione e interpretazione, hanno origine giurisprudenziale.

Innanzitutto, non saranno oggetto di trattazione le nozioni alle quali si fa riferimento con il termine di *nozioni tecniche* o *mere nozioni*, cioè le nozioni che hanno referenti oggettivi immediati, materiali o immateriali, presi dalla realtà fenomenica e la cui riferibilità a questi ultimi non presenta margini di indeterminatezza o incertezza che possano essere risolti per mezzo di definizioni giuridiche. Si può trattare di termini del linguaggio comune oppure di termini specificamente tecnici che devono essere assunti nel loro significato nella lingua di appartenenza.

Saranno oggetto di trattazioni le nozioni giuridiche alle quali si farà riferimento indifferentemente con le espressioni *nozione autonoma*, *nozione autonoma di diritto europeo* e, talvolta, soprattutto nei primi capitoli, *nozione europea*. Occorre specificare che spesso i testi di diritto europeo utilizzano il medesimo termine, in diversi atti normativi, con accezioni diverse. Ai fini del presente studio si farà riferimento alla portata dei concetti nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto, sottolineando comunque i rapporti con nozioni relative ad altri settori del diritto europeo qualora siano rilevanti.

All'interno delle nozioni giuridiche autonome, occorre distinguere tra le nozioni autonome perché oggetto di definizione normativa e le nozioni autonome individuate come tali dalla Corte di giustizia. Alle prime si farà riferimento con il termine di *nozioni autonome normative*, poiché sono

tendenzialmente definite da una direttiva oppure da un regolamento. La loro autonomia, dunque, è conseguenza di un precetto normativo e la semantica si presenta esplicitamente come autoritativa. Tra le *nozioni autonome normative* rientrano anche quelle nozioni che sono definite dalla direttiva, ma sono caratterizzate dalla vaghezza, dal carattere non univoco o plurisemantico e da definizioni normative che spesso rimandano ad altri significati indefiniti, come la nozione di «attività economica». Alle *nozioni autonome normative* si farà qualche cenno nel corso della trattazione, ma, come più volte anticipato, ci si concentrerà sulle *nozioni autonome giurisprudenziali*, individuate e definite dalla Corte di giustizia nel contesto della sua attività interpretativa. Per esigenze di facilitazione nella lettura, alle nozioni autonome giurisprudenziali si continuerà a fare riferimento con i termini di *nozione autonoma* o *nozione autonoma in senso lato* per distinguerle dalle *nozioni autonome in senso stretto*.

La classificazione delle nozioni autonome giurisprudenziali si basa sulla distinzione tra *nozioni autonome in senso stretto* (o, per esigenze di semplificazione, *nozione autonoma*) e *nozioni proprie*, a seconda che la Corte le nomini espressamente come «nozioni autonome» oppure le utilizzi di fatto come tali, senza però qualificarle. Si vedrà nel corso della trattazione come all'espressa individuazione o meno delle nozioni autonome da parte della giurisprudenza corrisponda la diversa funzione che le nozioni svolgono all'interno del modello impositivo armonizzato. Dunque, la qualificazione come «nozione autonoma» in senso stretto o come «nozione propria» non è frutto di una distinzione meramente formale, cioè dell'espresso riconoscimento della Corte, sebbene le due cose tendano a coincidere, ma anche della funzione che essa assume nella struttura dell'imposta. Le nozioni autonome *in senso stretto* e *in senso lato* sono, comunque, accomunate da caratteri condivisi: l'esigenza di uniforme applicazione, l'assenza di discrezionalità degli Stati nel loro recepimento, la tendenziale non univocità (o «plurivocità») dei possibili significati ad esse ascrivibili¹.

La struttura della ricerca e il contributo offerto dall'esperienza di stage presso la Corte di giustizia all'analisi delle nozioni di derivazione giurisprudenziale

Solo a seguito dello studio della giurisprudenza, della selezione delle sentenze significative e della classificazione secondo la tassonomia proposta si è proceduto alla redazione del lavoro, seguendo un percorso in parte differente da quello che emerge dalla successione dei capitoli della tesi. Si è infatti iniziato dall'analisi della giurisprudenza, alla quale si fa riferimento principalmente nel terzo capitolo.

A questo riguardo occorre specificare che molto spesso la Corte definisce solo alcuni elementi caratterizzanti la nozione: quelli rilevanti nel caso specifico. All'interprete, quindi, non si forniscono in un unico momento tutti i caratteri qualificanti della nozione. Inoltre, quasi sempre

¹ Si tratta di una distinzione fondamentale anche perché, trattandosi di un tema che non è stato oggetto di ricostruzioni sistematiche, si tende a pensare che siano nozioni autonome solo quelle esplicitamente qualificate come tali. Al contrario, come anticipato, a parere di chi scrive l'analisi della giurisprudenza della Corte dimostra che non si può aderire a questa visione. Tuttavia, si è ritenuto di farne menzione proprio come punto di partenza per proporre poi una sistematizzazione alternativa che tenga in considerazione la funzione delle nozioni, piuttosto che il dato formale dell'esplicita qualificazione come nozione autonoma.

l'individuazione e definizione di nozioni autonome avviene nel contesto di rinvii pregiudiziali aventi ad oggetto la qualificazione di determinate operazioni. Per questo motivo, l'individuazione dei caratteri costitutivi richiede un ulteriore passaggio rispetto alle nozioni autonome normative. L'interprete deve desumere dalle sentenze i caratteri costitutivi della nozione. In questo senso, può essere utile specificare che, sebbene l'oggetto immediato della presente ricerca non sia l'attività di qualificazione svolta dalla Corte, sarà spesso necessario soffermarsi diffusamente su di essa proprio perché ha un ruolo fondamentale per l'individuazione dei caratteri qualificanti delle nozioni. In altri termini, ci si concentrerà sovente sull'attività di qualificazione, poiché l'individuazione di caratteri delle nozioni è spesso un prodotto della prima.

A seguito dello studio della giurisprudenza, si è contestualizzato e messo in relazione il tema delle nozioni autonome con il metodo interpretativo e il ruolo della Corte di giustizia (capitolo II), e con l'armonizzazione dell'imposta sul valore aggiunto (capitolo I). Infine, si è analizzata l'attuazione nazionale (capitolo IV) e si sono delineate, più in generale, le conseguenze dell'introduzione di nozioni autonome per gli organi dello Stato (capitolo V). Per analizzare l'attuazione, applicazione e interpretazione negli ordinamenti nazionali, si è effettuata una ricognizione, eminentemente dal punto di vista del diritto positivo, dell'attuazione delle nozioni e definizioni da parte di alcuni ordinamenti nazionali. A tal fine, si è proceduto facendo principalmente riferimento ai siti istituzionali dei paesi scelti, ad esempio bofip.impots.gouv.fr, il commentario ufficiale delle disposizioni fiscali francesi della Direzione generale delle finanze pubbliche. Ad ogni modo, quando sono stati ritenuti significativi, non si sono omessi riferimenti alla giurisprudenza e alla prassi nazionali. Per quanto riguarda la selezione degli ordinamenti, sono stati scelti i principali ordinamenti dell'Unione, i paesi cioè che in termini di dimensioni, influenza e consolidamento delle tradizioni giuridiche ricoprono un ruolo significativo (numero di abitanti, determinante rispetto al mercato unico; se si tratti di un paese «fondatore» etc.)².

Come anticipato, i risultati e le conclusioni raggiunte sono state integrate e «verificate» nel contesto di uno *stage* presso la Corte di giustizia dell'Unione europea. Sebbene non si faccia mai riferimento espresso ai singoli casi (vincolo di riservatezza), l'esperienza arricchisce e anima il presente lavoro. Lo *stage* ha infatti consentito in generale di osservare il metodo di lavoro dei giudici alle prese con l'interpretazione e l'applicazione del diritto UE in materia di IVA. Si è potuto assistere e prendere parte alle fasi formative dell'interpretazione e in particolare a quella relativa alla individuazione e chiarificazione di alcune delle nozioni autonome giurisprudenziali che saranno discusse nel testo. Si è inoltre avuta la possibilità di confrontarsi con i giudici che si occupano di IVA sul *legal reasoning* che emerge dalla giurisprudenza precedente e, più in generale, sui metodi e criteri interpretativi tuttora applicati.

In questo modo si è potuta confrontare l'«idea» che lo studioso accademico si forma dall'esterno, circa lo svolgimento e il senso dell'attività interpretativa della Corte in materia tributaria, e specificamente di IVA, con la «realtà»: sia quella effettiva, sia quella percepita dagli stessi giudici europei, in base al grado di maggiore o minore consapevolezza del «ruolo» che essi

² La scelta è stata in parte orientata anche dalle competenze linguistiche di chi scrive, data l'assenza di testi di comparazione in lingua inglese o francese accessibili in materia.

rivestono nel processo di formazione dell'ordinamento europeo. Esaminando casi nuovi non ancora giunti a sentenza, in relazione ai quali naturalmente non si possono fornire dettagli nel corso della tesi, si è raggiunta una maggiore consapevolezza sull'attività della Corte anche relativamente alle nozioni autonome e l'intera esperienza costituisce una base importante per presentare l'analisi della giurisprudenza europea alla luce della metodologia di lavoro adottata dai giudici, verificata in modo empirico nel luogo in cui viene utilizzata.

Questioni terminologiche

Infine, occorre fare alcune ulteriori precisazioni riguardo le scelte lessicali e terminologiche compiute nella tesi. Infatti, in uno studio avente come oggetto dei concetti, si ritiene che sia importante operare scelte terminologiche specifiche, coerenti e comprensibili, al fine di favorire la chiarezza del lavoro. Innanzitutto, i termini *concetto* e *nozione* sono utilizzati come sinonimi. Si tratta di una scelta coerente con l'uso corrente che si è soliti fare dei due termini, ma soprattutto coerente con la giurisprudenza della Corte. Essa, ad esempio, in lingua inglese fa riferimento alle *nozioni autonome di diritto europeo* come *independent concepts of European Law*. Dal momento che la tesi riguarda principalmente le nozioni autonome di origine giurisprudenziale, si è ritenuto importante, fin dove possibile, attenersi alle scelte lessicali della Corte. In questo lavoro si utilizzerà il termine *categoria* quando si vorrà fare riferimento a concetti più generali, con una valenza ordinatoria e classificatoria maggiore rispetto all'accezione comune del concetto di *nozione*³. La *nozione* e il *concetto* devono essere distinti anche dalla *fattispecie*, intesa come il complesso degli elementi necessari per la produzione di un effetto o di un insieme di effetti giuridici⁴. Inoltre, si ritiene opportuno distinguere le nozioni, anche quelle complesse, dagli istituti giuridici. Infatti, se per *istituto giuridico* si intende l'unione organica delle norme e dei principi che regolano un fenomeno sociale determinata sulla base della natura e dai fini di quello, la nozione, anche quando sia coincidente con una norma, è un'entità più elementare.

L'esistenza di un concetto presuppone quella di una definizione, ovvero dell'enunciazione del significato dell'espressione linguistica correlata al concetto che si vuole esprimere. Nello specificare la portata dei concetti, la Corte li sta definendo. Tuttavia, si tratta di definizioni che, in ragione dei caratteri del diritto europeo e dell'origine giurisprudenziale delle nozioni, si presentano in modo originale. Innanzitutto, come anticipato, spesso la Corte specifica solo alcuni caratteri delle nozioni; in secondo luogo, si tratta di definizioni orientate alla funzione che le nozioni ricoprono nel diritto europeo. Si farà riferimento a queste definizioni come *definizioni funzionalistiche*, per

³ L'elaborazione di nozioni autonome incide sicuramente sulla rielaborazione di categorie giuridiche nazionali, sull'introduzione negli ordinamenti nazionali di nuove categorie giuridiche e sulla creazione di categorie giuridiche europee, ma si tratta di differenti livelli concettuali e, in ogni caso, non vi sono posizioni unanimi per quanto riguarda la definizione di *categoria*.

⁴ Inoltre, la stessa Corte di giustizia non fa mai riferimento al termine *categoria*. Sul concetto di *fattispecie*, P. F. Monateri, voce «Fattispecie», in Dig. italiano, Torino, Utet, 1994; R. Scognamiglio, voce «Fattispecie», il Enc. giur. Treccani, XIV, Roma, 1989; E. Betti, *Teoria generale del negozio*, Napoli, 1994, 8; N. Irti, *La crisi della fattispecie*, in Riv. dir. proc., 2014, I, 36 sgg.; E. Betti, *La dogmatica moderna, nella storiografia del diritto e della cultura*, 1962, ora in *Diritto Metodo Ermeneutica*, Milano, 1991, 496 ss.; L. Mengoni, voce *Dogmatica giuridica*, in Enc. giur. Treccani, Roma 1989, 2 sgg.; T. Ascarelli, *Norma giuridica e realtà sociale*, in Id., *Problemi giuridici*, I, Milano, 1959, 70.

evitare confusioni rispetto all'utilizzo dell'aggettivo *funzionale*, frequente nel corso della tesi. Si utilizzerà il termine *funzionale* come aggettivo, nel senso di «utile a», «orientato allo scopo di». Si utilizzerà l'aggettivo *funzionalistico* con un significato specifico, cioè per le definizioni, ma anche per qualificare il metodo utilizzato ai fini della definizione della nozione (cioè nozioni definite secondo l'approccio del funzionalismo). Avremo, dunque, *definizioni funzionalistiche* e *nozioni funzionalistiche*.

Per quanto riguarda, più in generale, l'attività della Corte relativa all'individuazione degli elementi costitutivi delle nozioni, si farà riferimento ai termini *individuazione*, *elaborazione*, *definizione* e *formulazione*, evitando l'utilizzo dei termini *creazione* ed *estrapolazione* che denoterebbero una presa di posizione valutativa, ovvero un giudizio di chi scrive rispetto all'attività svolta dalla Corte nell'introduzione di nozioni che è questione complessa e comunque oggetto di un paragrafo dedicato. Per *individuazione* si intende il processo con cui la Corte indica quali termini sono da intendere come nozioni autonome. Per *definizione* si intende l'enunciazione del significato del termine in quel contesto (con le specificazioni già svolte). Per *formulazione* si intende, invece, il risultato finale del processo interpretativo complesso svolto dalla Corte con il quale essa, facendo ricorso a segni o a espressioni linguistiche, dopo aver individuato la nozione, ne esprime il significato o ne specifica uno degli elementi. Dunque, il termine *formulazione* viene utilizzato in relazione alla funzione linguistica denotativa, i termini *individuazione* e *definizione*, in relazione alla funzione linguistica connotativa. Talvolta si parlerà in modo generale ed onnicomprensivo di *attribuzione di significato* o *significazione*, per sottolineare il fatto che l'individuazione del significato delle nozioni autonome di diritto europeo è un procedimento di speciale attribuzione di significato che si riferisce a termini specifici, all'interno del più generale procedimento dell'interpretazione giuridica.

Capitolo I

Le nozioni autonome e l'armonizzazione

L'elaborazione di nozioni autonome di diritto comunitario a partire da istituti e categorie giuridiche proprie del diritto nazionale riguarda ogni ambito del diritto europeo perché le nozioni autonome sono funzionali al perseguimento degli obiettivi dell'Unione. Tale elaborazione, tuttavia, assume caratteri diversi a seconda del settore di riferimento.

Nel presente capitolo si cercherà di evidenziare come, in particolare nel settore della fiscalità, l'impatto delle nozioni autonome muti a seconda del livello di integrazione giuridica. Più specificamente, si considereranno i diversi livelli di integrazione nell'ambito della fiscalità, concentrandosi sull'armonizzazione dell'imposta sul valore aggiunto al fine di individuare il rapporto tra le nozioni autonome e l'armonizzazione di questo tributo.

1.1 La fiscalità tra disciplina europea, armonizzazione e interventi specifici

L'Unione europea è un'unione economica e politica nata con l'obiettivo di promuovere innanzitutto la cooperazione economica, partendo dal principio che gli scambi commerciali tra paesi producono un'interdipendenza economica che riduce il rischio di conflitti⁵. Nel perseguimento di tali obiettivi l'Unione esercita le competenze che le sono attribuite dai Trattati. Per quanto riguarda la materia tributaria, i Trattati non definiscono in modo organico il rapporto tra la fiscalità e l'Unione europea bensì perseguono un'impostazione «funzionalista»⁶.

Gli estensori dei Trattati, consapevoli del nesso tra integrazione economica e fiscalità, hanno deciso di individuare gli obiettivi economici dell'Unione, e in primo luogo la creazione del mercato interno, per poi lasciare agli Stati membri la competenza in materia fiscale. Soltanto nei settori che maggiormente incidono sulla creazione del mercato interno la competenza viene attribuita all'Unione. In tal modo, la politica tributaria non si è sviluppata come una politica a sé stante, bensì secondo interventi distinti e differenziati a seconda della materia e del grado di incidenza sul mercato unico. Gli interventi dell'Unione presentano in determinate materie un carattere più organico e sistematico rispetto ad altre.

E' significativa, in tal senso, l'attuale formulazione dell'art. 113 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, la quale prevede che il Consiglio, deliberando all'unanimità, adotti «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»⁷. La misura dell'armonizzazione delle imposte indirette non deve essere uniforme, né la sua portata è stabilita dal Trattato stesso, ma può variare da imposta a imposta. Tale misura deve essere quella necessaria a evitare distorsioni concorrenziali

⁵ Directorate General for Communication (European Commission), *L'Unione europea*, Lussemburgo, 2020.

⁶ F. Fichera, *L'armonizzazione delle accise*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1997, I.

⁷ Articolo 113 TFUE.

ed è, dunque, strumentale alla creazione del mercato interno⁸. Gli obiettivi dell'armonizzazione sono, infatti, quelli di cui all'art. 3 e cioè l'eliminazione degli ostacoli alla libera circolazione di persone, servizi e capitali e la creazione di un regime inteso a garantire che la concorrenza non sia falsata nel mercato unico⁹. Il libero esprimersi della concorrenza definisce sia un carattere dell'armonizzazione, e cioè la strumentalità dell'armonizzazione alla concorrenza stessa, sia il limite dell'armonizzazione e cioè il fatto che questa non riguardi quei tributi i cui effetti sono territorialmente limitati¹⁰. Il fatto stesso che l'armonizzazione riguardi il settore delle imposte indirette e solo alcuni aspetti delle imposte dirette¹¹ è frutto di un'impostazione che vede l'armonizzazione fiscale strumentale al mercato, partendo dall'assunto che le condizioni di operatività del mercato sono influenzate in modo più immediato e significativo dall'imposizione indiretta rispetto a quella diretta¹².

Nell'assenza di una disciplina organica della materia fiscale all'interno dei Trattati, quindi, e nell'idea di una fiscalità funzionale rispetto al mercato, gli interventi in materia tributaria si sono diversificati a seconda dei settori e hanno privilegiato quelli di maggiore e diretta incidenza sul mercato unico. Coerentemente con l'obiettivo che si intendeva raggiungere, sono stati scelti diversi strumenti normativi. Si tratta di considerazioni fondamentali per comprendere il tema di cui si tratta, poiché, come vedremo, la scelta di studiare le nozioni autonome nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto è motivata proprio dai caratteri originali che l'armonizzazione assume in questo settore. Inoltre, il ruolo delle nozioni autonome si declina in modo originale in ambito IVA anche in ragione della scelta della direttiva quale strumento normativo per raggiungere gli obiettivi dell'Unione.

1.2 L'attuazione del Trattato nei diversi settori

I diversi livelli di integrazione e i diversi strumenti normativi adottati nei vari settori impositivi

Il settore dell'imposta doganale

Nel 1967 si è avviata l'armonizzazione dell'imposta sul valore aggiunto¹³. Nel 1985, con il *Libro bianco*¹⁴, l'armonizzazione dell'imposta sul valore aggiunto è proseguita ed è stata avviata l'armonizzazione delle accise, in modo da creare le condizioni necessarie per l'abolizione delle

⁸ A. Di Pietro, *La crisi dell'armonizzazione delle imposte indirette*, in AA.VV., *La finanza pubblica italiana* (a cura di M. C. Guerra- A. Zanardi), Milano, 2007, 301.

⁹ C. Sacchetto, voce «Armonizzazione fiscale nella Comunità europea», in Enc. giur. Treccani, Roma, 1994, 2.

¹⁰ *Ibidem*.

¹¹ Articolo 115 TFUE.

¹² M. Basilavecchia, *L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione europea*, in Riv. dir. trib., 2009, IV, 361; F. Gallo, *Ordinamento comunitario e principi fondamentali tributari*, Napoli, 2006, 23.

¹³ Il Trattato di Roma prevede la libera circolazione dei beni e l'eliminazione delle barriere doganali. Tuttavia, se il divieto di innovare il diritto doganale viene applicato già a partire dal 1957, l'abolizione dei dazi doganali avviene gradualmente concludendosi il 1° luglio 1968.

¹⁴ Cfr. Commissione delle comunità europee, *Il completamento del mercato interno. Libro bianco della Commissione per il consiglio europeo*, Bruxelles 1985, parte III.

Paragrafo 1.2 - L'attuazione del Trattato nei diversi settori

dogane interne e per garantire piena efficacia alle libertà previste dai Trattati. L'abolizione dei dazi doganali all'interno dell'Unione e la previsione di una disciplina unica da applicarsi agli scambi extracomunitari erano sicuramente tra le iniziative di maggiore incidenza sul mercato interno; i dazi doganali, infatti, più di qualsiasi altra imposta, incidono sulla libera circolazione di merci, persone, servizi e capitali all'interno dell'Unione¹⁵. Per questa ragione la materia doganale e, in particolare, la non discriminazione in materia doganale sono oggetto di specifiche previsioni all'interno dei Trattati¹⁶. Per lo stesso motivo, la materia doganale è disciplinata per mezzo di fonti di portata generale, obbligatorie in tutti i loro elementi e di diretta applicabilità quali i regolamenti¹⁷. Si tratta, infatti, di una materia di competenza esclusiva su cui l'Unione europea può intervenire, ed è coerente che intervenga, con uno strumento normativo dotato di efficacia diretta. Il regolamento UE 952/13¹⁸, che istituisce il codice doganale dell'Unione, detta una disciplina uniforme che limita pressoché integralmente la discrezionalità gli Stati membri¹⁹.

Tuttavia, l'abolizione delle barriere doganali e delle restrizioni qualitative e quantitative alla circolazione delle merci non sarebbe stata sufficiente alla creazione delle condizioni di libera concorrenza necessarie per fondare un mercato unico; per questa ragione l'armonizzazione delle imposte indirette ha riguardato l'IVA, le accise e l'imposta sui conferimenti, nonché alcuni limitati profili dell'imposizione diretta. Nell'assenza di disposizioni dei Trattati che forniscono indicazioni dettagliate riguardo l'armonizzazione dei tributi all'interno dell'Unione, la Commissione ha elaborato vari programmi globali di armonizzazione²⁰.

Il settore dell'imposta sul valore aggiunto e delle accise

¹⁵ Cfr. E. Varese, *Dazi e regimi doganali nell'Unione europea*, Torino, 2013, 23 sgg.; R. Schiavolin, G. Falsitta, *Le imposte doganali*, in G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2008, 810; S. Armella, *I dazi doganali*, in AA.VV., *Diritto tributario internazionale* (coordinato da V. Uckmar), Padova, 2005; M. Lux, *Guide to Community Customs Legislation*, Bruxelles, 2002, 12 sgg.; S. Armella, voce «Tributi Doganali», Enc. Giur. Treccani Online, 2015; C. Schepisi, *Commento all'art. 28 TFUE*, in AA.VV., *Trattati dell'Unione europea* (a cura di A. Tizzano), Torino, 2014, 540 sgg.

¹⁶ Articoli 110-112 TFUE.

¹⁷ Articolo 288 TFUE. In particolare, l'obbligatorietà rispetto a tutti i suoi elementi, che contribuisce a distinguere i regolamenti dalle direttive, risulta rilevante in quanto non determina un obbligo solo in quanto al risultato da perseguirsi, ma anche in relazione a ogni parte del provvedimento. Per quanto riguarda invece la validità automatica negli Stati dell'Unione senza necessità di un intervento normativo del potere nazionale, con la sentenza *Zerbone* (sentenza del 31 gennaio 1978, *Zerbone*, C-94/77, EU:C:1978:17) la Corte ha censurato la riproduzione interna dei regolamenti sostenendo che in tal modo si celasse agli amministrati la natura europea della norma per favorire la pretesa delle autorità degli Stati membri di interpretare la stessa, vanificando la procedura di cui all'articolo 267 TFUE.

¹⁸ Regolamento (UE) n. 952/2013, del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013.

¹⁹ Il margine di discrezionalità lasciato agli Stati membri era tanto limitato che, quando l'Italia tentò di regolare in modo autonomo il rimborso da indebito comunitario, che sembrava una questione completamente nazionale, ha dovuto comunque rimettersi al primato del diritto europeo. Per approfondimenti cfr. G. Albenzio, *I principi fondamentali e le fonti di diritto europeo e internazionale*, in AA.VV., *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali* (a cura di M. Scuffi-G. Albenzio-M. Miccinesi), Milano, 2014, 66 sgg.; B. Santacroce, *Dogane*, Milano, 2014, 447 sgg.; F. Cerioni, *L'obbligazione doganale nel codice dell'Unione*, in Corr. trib., 2014, 645.

²⁰ Relazione al Consiglio e alla Commissione sulla realizzazione per fasi dell'unione economica e monetaria nella Comunità, Lussemburgo, 8 ottobre 1970 (c.d. «Rapporto Werner») e Rapporto sulle prospettive di convergenza dei regimi fiscali nella Comunità (c.d. «Rapporto Burke»).

L'armonizzazione si distingue dall'uniforme applicazione proprio in quanto pone vincoli agli obiettivi, ma lascia gli Stati membri liberi nel predisporre le soluzioni normative ritenute più adeguate a perseguire i suddetti obiettivi. Perciò negli ambiti armonizzati permangono diversità tra gli Stati membri la cui portata varia a seconda del settore oggetto di armonizzazione. L'assenza di indicazioni specifiche nei Trattati e il vincolo degli obiettivi comportano che l'armonizzazione non debba essere uniforme, ma debba avere la portata necessaria a raggiungere l'obiettivo. Nel settore della fiscalità, e nei relativi sottosectori, la direttiva era quindi lo strumento migliore per garantire il perseguimento di obiettivi comuni funzionali al mercato lasciando, al contempo gli Stati membri liberi nell'attuazione²¹.

Come già anticipato, l'art. 113 TFUE ha costituito il fondamento normativo per introdurre l'imposta sul valore aggiunto come un nuovo modello impositivo di tassazione dei consumi armonizzato. Si tratta di un modello impositivo ritenuto necessario al fine di garantire la libera circolazione delle merci e dei servizi nel mercato interno²². Nel 1967, con la prima e seconda direttiva²³, sono stati fissati i tratti fondamentali dell'imposta, come ad esempio la sua struttura, ed è stato definito il meccanismo della detrazione²⁴. Nel 1970 il Consiglio ha statuito che una parte dei contributi finanziari degli Stati membri al bilancio della Comunità fossero calcolati facendo riferimento al gettito IVA degli Stati, rendendo necessarie regole di determinazione comuni²⁵. Nel 1977, con la sesta direttiva²⁶, sono state introdotte regole uniformi per quanto riguarda la base imponibile, il soggetto passivo, le operazioni imponibili e le esenzioni. Nel 1993 sono state introdotte regole per quanto riguarda la territorialità²⁷. A seguito di diverse e sostanziali modifiche della sesta direttiva, si è proceduto alla rifusione delle disposizioni nella direttiva 2006/112/CE²⁸.

²¹ Sullo strumento della direttiva si veda B. Conforti, *Sulle direttive della Comunità Economica Europea*, in Riv. dir. internaz. priv., 1972, 225 sgg.

²² Per la scelta tra principio di origine e principio di destinazione nelle imposte sui consumi e, in particolare, per le ragioni della scelta del principio di destinazione, secondo il quale merci e servizi dovrebbero poter lasciar i loro Stati di origine senza essere oggetto di imposizione per essere poi tassati nello Stato di destinazione e cioè nello Stato in cui avviene il consumo, si veda OECD (2014), *Taxing Consumption*, in *Consumption Tax Trends 2014: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues*, OECD Publishing, Paris, 2014, 24 sgg.; M. A. Pereira Valadao, *Value Added Tax (VAT) and Retail Sales Tax (RST): A Comparative Analysis on the Two Tax Methodologies in the U.S.*, in *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*, 60 sgg.; per l'adeguatezza delle scelte originariamente compiute rispetto alle evoluzioni del mercato si veda W. Hellerstein, *Jurisdiction to Tax Income and Consumption in The New Economy: A Theoretical and Comparative Perspective*, in *Georgia Law Review*, 2003, 38 (1), 38.

²³ 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 e seconda direttiva 67/228/CEE del Consiglio, dell'11 aprile 1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra d'affari - Struttura e modalità d'applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto

²⁴ A. Berliri, *In ordine alla proposta di una seconda direttiva in materia d'armonizzazione dell'imposta sulla cifra d'affari*, Milano, 1966, 36.

²⁵ Decisione 70/243/CECA, CEE, Euratom, del 21 aprile 1970, relativa alla sostituzione dei contributi finanziari degli Stati membri con risorse proprie delle Comunità.

²⁶ Sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio del 17 maggio 1977 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme.

²⁷ Direttiva del Consiglio 91/680/CEE del 16 dicembre 1991 che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica, in vista della soppressione delle frontiere fiscali, la direttiva 77/388/CEE. Le direttive 92/111/CEE del 14 dicembre 1992; 94/5/CEE del 14 febbraio 1994 e 95/7/CEE del 10 aprile 1995 semplificano poi il sistema comune senza modificare i principi generali.

²⁸ Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.

Paragrafo 1.2 - L'attuazione del Trattato nei diversi settori

Nel 2010 sono state introdotti nuovi criteri per la determinazione della territorialità delle prestazioni di servizi, coerenti con il principio di destinazione, nuove procedure di rimborso per le spese sostenute in un altro paese comunitario e disposizioni di lotta alle frodi fiscali connesse con operazioni internazionali²⁹. Sebbene l'IVA sia il settore della fiscalità in cui sono stati raggiunti i risultati più incoraggianti, il processo di armonizzazione è ancora lontano dall'essere compiuto³⁰.

Per mezzo dello strumento della direttiva sono state disciplinate anche le accise, sebbene, in questo caso, non si sia intervenuti per introdurre un nuovo tributo originale. Si è piuttosto razionalizzata e armonizzata la struttura e il modello impositivo già applicati in molti ordinamenti europei alla produzione di tre classi di prodotti: tabacchi, oli minerali e bevande alcoliche³¹. Relativamente a questi prodotti le direttive hanno introdotto un obbligo di tassazione nonché regole generali uniformi per quanto riguarda la struttura e le forme delle accise, ponendo un divieto per gli Stati membri di perseguire finalità extra-fiscali³² non condivise dall'ordinamento europeo³³. Inoltre, sono state introdotte alcune specifiche esenzioni obbligatorie per i prodotti impiegati in determinate attività. In materia di accise, a differenza che nell'imposta sul valore aggiunto, la scelta del legislatore non è stata una scelta di sistema, bensì si è armonizzata l'imposta per gli aspetti di maggior rilievo economico e finanziario³⁴.

Il settore dell'imposizione diretta

²⁹ Direttiva 2008/8/CE DEL Consiglio del 12 febbraio 2008 che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi; 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; regolamento (CE) n. 143/2008 del Consiglio del 12 febbraio 2008 che modifica il regolamento (CE) n. 1798/2003 per quanto concerne l'introduzione di modalità di cooperazione amministrativa e lo scambio di informazioni in considerazione delle disposizioni in materia di luogo delle prestazioni di servizi, regimi speciali e procedura di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto; direttiva 2008/117/CE del Consiglio del 16 dicembre 2008 recante modifica della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, per combattere la frode fiscale connessa alle operazioni intracomunitarie

³⁰ L. Perrone, *L'armonizzazione dell'IVA: il ruolo della Corte di giustizia, gli effetti verticali delle direttive e l'affidamento del contribuente*, in Riv. dir. trib., 2005, I, 423 sgg.

³¹ L'armonizzazione delle accise ha avuto inizio con la direttiva 92/12/CEE, poi abrogata e sostituita dalla direttiva 2008/118/CE. In seguito, sono state introdotte le direttive 92/79/CEE e 92/80/CEE in materia di tassazione dei tabacchi lavorati; le direttive 92/81/CEE e 92/82/CEE in materia di tassazione degli oli minerali e le direttive 92/83/CEE e 92/85/CEE in materia di tassazione dei prodotti alcolici.

³² G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2003, 643; F. Padovani, *Le imposte di fabbricazione e di consumo*, in P. Russo, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2002, 307. Le accise si prestano ad assolvere sia finalità fiscali, sia finalità non fiscali, poiché possono colpire la produzione o il consumo di beni dei quali si vuole favorire o ridurre la diffusione. Inoltre, essendo la domanda dei prodotti su cui le accise gravano spesso anelastica, esse sono spesso oggetto di manovre finanziarie di copertura di spese impreviste ed improvvise.

³³ Negli Stati membri esistevano accise per produzioni e consumi diversi, ovvero per le stesse produzioni e consumi, ma con aliquote differenziate. Le accise che colpivano la benzina, le sigarette, gli alcoli, il vino, la birra, in quanto relative a beni di larghissimo consumo, assicuravano notevoli entrate agli Stati. Inoltre, sono considerate di rilievo sotto diversi profili, quali quello della salute o dell'ambiente, dell'industria o dell'agricoltura. Cfr. F. Fichera, *L'armonizzazione delle accise*, cit., 217.

³⁴ R. Rinaldi, voce «Consumo (imposte erariali di)», in Enc. giur., VII, 1988, 1; E. Pace, *Il mondo delle accise*, in AA.VV., *Trattato di diritto tributario* (a cura di A. Amatucci), IV, Padova, 1994, 267 e sgg. Tuttavia, talvolta ha prodotto anche effetti di sistema in alcuni ordinamenti. Sul punto si veda A. Di Pietro, *op. prec. cit.*, dove si spiega come l'armonizzazione europea abbia finito per avere significativi effetti di sistema.

Sebbene le imposte indirette siano quelle di maggiore e più diretta incidenza sul mercato interno, gli interventi in materia fiscale hanno poi riguardato anche le imposte dirette, portando nel 1990 all'adozione di due direttive che si concentrano su specifiche operazioni transfrontaliere realizzate dai gruppi multinazionali³⁵ e una direttiva riguardo la Convenzione d'arbitrato³⁶. Infatti, proprio «i raggruppamenti di società di Stati membri diversi possono essere necessari per creare nell'Unione condizioni analoghe a quelle di un mercato interno»³⁷ e, quindi, «occorre prevedere per questi raggruppamenti norme fiscali che siano neutre nei riguardi della concorrenza al fine di permettere alle imprese di adeguarsi alle esigenze del mercato interno» [...]. Dieci anni dopo, in seguito all'introduzione della moneta unica, con il «rapporto Monti»³⁸, sono stati sottolineati i problemi derivanti dal mancato coordinamento tra un mercato interno con una moneta unica e da politiche fiscali ancora essenzialmente nazionali. La libertà nell'allocazione dei capitali ha spinto gli Stati a prevedere norme tributarie volte ad attrarre questi ultimi aumentando al contempo la tassazione sui consumi e sul lavoro. Sulla scorta del pacchetto Monti sono stati adottati il codice di condotta sulla fiscalità dell'impresa³⁹, la direttiva sugli interessi e canoni⁴⁰ e, infine, la direttiva sul risparmio⁴¹. Nel 2016, con il pacchetto antielusione⁴², sono state introdotte misure per prevenire la pianificazione fiscale aggressiva, rafforzare la trasparenza fiscale e creare condizioni di parità per le imprese dell'UE. Questa sintetica ricostruzione dimostra che l'integrazione in materia fiscale è un processo tuttora vivo e in costante evoluzione.

Nel settore delle imposte dirette il legislatore europeo si è concentrato sulle operazioni transfrontaliere realizzate dai gruppi multinazionali facendo convergere gli interventi nei settori in cui erano emerse esigenze contingenti: i principali interventi di armonizzazione hanno riguardato le fusioni, le distribuzioni di dividendi, gli interessi e le royalties, il risparmio e la tutela di esigenze antielusive. Le direttive intervenute in queste materie non hanno proposto modelli impositivi autonomi ed originali, come nel caso dell'imposta sul valore aggiunto, né hanno armonizzato la

³⁵ Direttiva «madre-figlia» (direttiva 90/435/CEE) e direttiva «fusioni» (direttiva 90/434/CEE).

³⁶ Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate (90/436/CEE) del 23 luglio 1990. In base alla Convenzione di arbitramento, che è una convenzione multilaterale tra gli Stati volta a evitare la doppia imposizione, l'autorità competente di uno Stato può far ricorso alla convenzione qualora non si trovi in accordo sull'applicazione dei prezzi di trasferimento o ritenga inadeguata l'eliminazione della doppia imposizione entro due anni dalla richiesta trasmessa dal contribuente coinvolto.

³⁷ Preambolo alla direttiva 2011/96/UE del 30 novembre 2011 (direttiva «madre-figlia»).

³⁸ Commissione delle comunità europee, La politica tributaria nell'Unione europea, [Rapporto Monti], SEC (96) 487 def., Bruxelles 1996.

³⁹ Approvando il Codice di condotta gli Stati membri si sono impegnati a non introdurre misure fiscali pregiudizievoli, ad esaminare la propria normativa interna e, ove necessario, a modificarla e a scambiarsi reciprocamente informazioni. Al riguardo si veda. A. Badriotti, *L'armonizzazione dell'imposta sulle società nell'Unione europea*, CSF Papers, 2007, 21.

⁴⁰ Direttiva 2003/49/CE del 3 giugno 2003 concernente il regime fiscale comune applicabile ai pagamenti di interessi e di canoni fra società consociate di Stati membri diversi.

⁴¹ *Ibidem*.

⁴² Il «pacchetto anti-elusione fiscale» è costituito da una serie di iniziative legislative e non legislative intese a rafforzare le norme contro l'elusione dell'imposta sulle società e a rendere la tassazione delle imprese nell'UE più equa, semplice ed efficace. Tra queste, la direttiva 2016/1164/UE del 12 luglio 2016 recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno e la direttiva 2017/952/UE del 29 maggio 2017 recante modifica della direttiva (UE) 2016/1164 relativamente ai disallineamenti da ibridi con i paesi terzi. Il pacchetto si basa sulle raccomandazioni dell'OCSE formulate nel 2015 per affrontare i problemi dell'erosione della base imponibile e del trasferimento degli utili (BEPS).

struttura del tributo applicabile in determinati settori, come nel caso delle accise. Esse si sono limitate a proporre delle regole volte a disciplinare la territorialità e il riparto dell'imposizione⁴³ per tutelare la libera circolazione dei capitali e la creazione del mercato interno. Si è trattato anche in questo caso di una limitazione del potere impositivo territoriale funzionale all'integrazione del mercato.

Inoltre, in materia di imposte dirette, accanto alle direttive intervenute in settori specifici le libertà fondamentali e il principio di non discriminazione hanno un ruolo preminente. Infatti, essi assurgono al rango di veri e propri parametri di compatibilità europea dei regimi fiscali nazionali⁴⁴.

L'effetto delle innumerevoli sentenze in cui la Corte di giustizia ha interpretato i regimi nazionali alla luce delle libertà fondamentali e del principio di non discriminazione è stato il ravvicinamento delle normative nazionali, pur nell'assenza di un'effettiva armonizzazione operata sul piano del diritto positivo⁴⁵. Com'è noto, si è soliti fare riferimento al fenomeno del ravvicinamento delle normative nazionali in conseguenza delle sentenze della Corte di giustizia con il termine di «armonizzazione negativa». Nel settore delle imposte dirette, quindi, l'incidenza del diritto europeo sul diritto nazionale ha avuto luogo principalmente in ragione del diritto dei Trattati, in particolare dell'applicazione dei principi e delle libertà fondamentali, piuttosto che del diritto derivato. D'altronde, un intervento di armonizzazione generale non sarebbe stato possibile in ragione della competenza esclusiva degli Stati. Alla luce del principio di sussidiarietà e di proporzionalità e dell'obiettivo di ravvicinamento delle legislazioni sancito nel 116 TFUE, però, in caso di difformità delle legislazioni che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato interno, un'armonizzazione selettiva era e rimane certamente possibile.

In conclusione, per quanto riguarda le imposte dirette, solo nei settori in cui l'intervento europeo era considerato prioritario in ragione del mercato, si è intervenuti con lo strumento della direttiva vincolando gli Stati membri al perseguimento degli obiettivi europei. Anche in questo caso la scelta dello strumento della direttiva era giustificata dalla volontà di eliminare le distorsioni di

⁴³ A. Di Pietro, *L'incidenza del diritto dell'Unione europea sul diritto tributario - Cinquant'anni di dialettica tra imposizione nazionale e mercato europeo*, in AA.VV., *L'incidenza del diritto dell'Unione europea sullo studio delle discipline giuridiche* (a cura di L.S. Rossi-G. Di Federico), Napoli, 2008, 300.

⁴⁴ Nel caso delle libertà fondamentali le scelte e i regimi nazionali possono risultare in contrasto con il diritto europeo qualora risultino restrittivi delle libertà stesse. Nel caso del principio di non discriminazione, invece, occorre innanzitutto che le posizioni dei contribuenti residenti e non residenti siano comparabili: la diversificazione dei regimi applicabili ai soggetti residenti o non residenti può essere considerata discriminatoria solo qualora le situazioni dei residenti e non residenti siano suscettibili di comparazione. È il concetto di discriminazione stesso a implicare necessariamente la comparabilità tra le due situazioni. Sul punto si vedano C. Setti, *Difference in treatment and comparability under EU law: a path through the direct tax case law of the Court of Justice of the EU*, in *Dir. prat. trib. internaz.*, 2014, III, 825 sgg.; M. Lang, *Recent case law of the ECJ in direct taxation: trends, tensions and contradictions*, in *EC Tax review*, 2009, 18 (3), 98; F. Bulgarelli, *Il principio di libera circolazione dei capitali e la comparabilità delle situazioni di residenti e non residenti e di non residenti di Stati membri diversi tra loro: il caso D*, in *Rass. trib.*, 2005, VI, 2038.

⁴⁵ Il termine «armonizzazione» indica il procedimento con cui i vari paesi effettuano di comune accordo la modifica di una determinata norma o di un dato tributo o l'adeguamento della struttura essenziale di un'imposta, in conformità ad un modello unico. Cfr. C. Cosciani, *Problemi fiscali del mercato comune*, Milano, 1958. Secondo parte della dottrina, in ambito fiscale, l'armonizzazione sarebbe riconducibile al più ampio fenomeno del ravvicinamento, cioè la procedura o tecnica giuridica volta all'eliminazione delle disparità esistenti in due o più sistemi giuridici, al fine di rendere affini le legislazioni o più specificamente le discipline normative. Il Trattato fa riferimento all'armonizzazione all'articolo 113 TFUE in relazione alle imposte indirette e al «ravvicinamento» agli artt. 114 sgg. TFUE. Proprio perché l'articolo 113 fa unicamente riferimento alle imposte indirette si tende a ricondurre le imposte dirette al ravvicinamento. Sul tema si veda A. Comelli, *L'armonizzazione (e il ravvicinamento) fiscale tra lo "spazio unico europeo dell'IVA", la direttiva del Consiglio "contro le pratiche di elusione fiscale" e l'abuso del diritto*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, I, 1397 ss.

origine fiscale che ostacolano la libera concorrenza nel mercato unico lasciando gli Stati liberi nella scelta delle modalità.

1.3 Le nozioni autonome e l'armonizzazione dell'IVA

1.3.1 La funzione dell'armonizzazione in rapporto al mercato interno

L'incidenza del diritto europeo sugli ordinamenti fiscali nazionali, seppur differenziata in ragione della diversa «interferenza» che ogni settore impositivo esercita sul funzionamento del mercato interno e quindi dello strumento normativo utilizzato, è stata ed è tuttora profonda.

Pur calibrati in ragione del diverso riparto di competenze tra Unione europea e Stati membri, gli interventi europei sono stati dettati dall'esigenza di evitare che regimi nazionali differenziati alterassero la concorrenza nel mercato e gli Stati hanno visto i loro ordinamenti modificarsi in ragione di interventi funzionali al perseguimento di questo obiettivo. Si tratta di un obiettivo sicuramente condiviso dagli ordinamenti nazionali. Tuttavia, questi ultimi avevano storicamente adottato politiche fiscali che non solo dovevano garantire entrate sufficienti per lo Stato, valorizzando la funzione di finanziamento del tributo rispetto a quella economica, ma che «piegavano» anche la leva fiscale alla realizzazione di politiche economiche di interesse eminentemente nazionale. Ciò è evidente, ad esempio, nel caso di sgravi, riduzioni ed esenzioni, funzionali al perseguimento di obiettivi e politiche nazionali di natura extrafiscale. Al contrario, gli interventi europei in materia tributaria obbligano gli Stati ad accettare limitazioni della sovranità in nome del mercato interno. Tali limitazioni della sovranità vengono progressivamente ampliate soprattutto ad opera della giurisprudenza (v. succ. para. 1.4 di questo cap.). Al contempo le diffidenze nazionali alla creazione di una politica fiscale comune, non al passo con quella economica, hanno creato un'Europa che progredisce a velocità diverse⁴⁶. Infatti, poiché il settore fiscale è uno dei pilastri della sovranità degli Stati, le decisioni fiscali in questa materia sono adottate dal Consiglio all'unanimità. Al contrario, poiché le decisioni riguardanti il mercato interno sono adottate con maggioranza qualificata, l'effetto non può che essere quello di un'Europa in cui il mercato interno progredisce più rapidamente delle politiche fiscali⁴⁷.

Si tratta di un processo che coinvolge anche i concetti nazionali. Dal momento che l'utilizzo di concetti nazionali, differenziati per origini e scopi, potrebbe pregiudicare il perseguimento degli obiettivi europei, è necessario individuare concetti comuni. Si tratta di un'esigenza che coinvolge ogni settore del diritto tributario europeo. Tuttavia, l'idea di fiscalità sottesa all'introduzione di nozioni autonome è profondamente diversa da quella che anima le esperienze degli Stati membri. La fiscalità tratteggiata nei Trattati, con l'unica eccezione del diritto doganale in cui l'Unione ha competenza esclusiva, non è connaturata all'idea di sovranità, né è strumentale alla raccolta di risorse necessarie all'esercizio delle funzioni dello Stato e alla loro redistribuzione in chiave

⁴⁶ M. Aujean, *Le fonti europee e la loro efficacia in materia tributaria, tra armonizzazione, coordinamento e concorrenza fiscale leale*, in AA.VV., *Per una costituzione fiscale europea* (a cura di A. Di Pietro), Milano, 2014, 11.

⁴⁷ *Ibidem*.

solidaristica⁴⁸. La potestà normativa in ambito fiscale, limitata agli ambiti già descritti, è funzionale al perseguimento di obiettivi e politiche unionali⁴⁹. Per questa ragione, uno degli obiettivi del presente lavoro è dimostrare che l'elaborazione di concetti europei avviene eminentemente quando è necessaria al perseguimento di tali obiettivi.

In secondo luogo, l'incidenza del diritto unionale non è uniforme, ma varia a seconda del settore⁵⁰. Per questo anche sui concetti si incide in modo funzionale alla creazione del mercato interno, e quindi in maniera differenziata a seconda dei diversi settori e del rapporto che questi hanno proprio con il mercato interno. Pertanto, una trattazione delle nozioni autonome non può prescindere dalla valutazione degli obiettivi e degli strumenti normativi utilizzati nel settore di interesse. I diversi strumenti normativi europei producono, infatti, negli ordinamenti un diverso impatto che è coerente con la «misura» della cessione di sovranità. A tale proposito l'obiettivo del presente lavoro è dimostrare che la scelta della direttiva quale riferimento fondamentale della disciplina IVA incide sul modo in cui si declinano le nozioni autonome.

1.3.2 I caratteri dell'armonizzazione e lo strumento della direttiva

Nell'imposta sul valore aggiunto, a differenza di quello che accade nell'ambito delle imposte doganali, il modello impositivo comune deve essere «tradotto» negli ordinamenti nazionali, poiché lo strumento della direttiva concede più spazio a un'attuazione che ricorra a concetti e categorie nazionali, in coerenza con gli obiettivi dell'armonizzazione. Il rischio di un'attuazione, interpretazione o applicazione difforme, anche dal punto di vista dei concetti di riferimento della direttiva, è particolarmente evidente in questa materia, poiché può produrre delle divergenze applicative che finiscono per alterare quelle condizioni paritarie cui l'armonizzazione tende per garantire la piena concorrenzialità ed effettività del mercato interno. Questo rischio è molto più limitato o assume caratteri diversi nel settore doganale, che è oggetto di disciplina comune da parte dell'Unione. Ciò non significa che l'individuazione di «concetti europei» non riguardi anche le imposte doganali, disciplinate per mezzo di un regolamento, ma piuttosto che l'elaborazione di nozioni europee e la dialettica tra nozioni europee e ordinamenti nazionali si declina in modo diverso a seconda dell'ambito di intervento della disciplina europea. Nel caso dei regolamenti, direttamente applicabili negli Stati membri, l'esistenza di nozioni autonome è, ad esempio, un utile strumento a fronte del plurilinguismo e delle diverse tradizioni giuridiche che convivono nell'ordinamento sovranazionale⁵¹. Nel caso dell'imposta sul valore aggiunto il fatto che la direttiva lascia agli Stati margini di autonomia rischia di rendere meno efficace l'armonizzazione⁵². È proprio

⁴⁸ F. Fichera, *Fisco ed Unione europea: l'acquis communautaire*, in Riv. dir. fin., 2003, I, 427 e G. Bizioli, *Imposizione e costituzione europea*, in Riv. dir. trib., 2005, III, 235.

⁴⁹ G. Bizioli, *Imposizione e costituzione europea*, cit., 236.

⁵⁰ Sentenza del 26 febbraio 2019, *N Luxembourg*, cause riunite C-115/16, C-118/16, C-119/16 e C-299/16, EU:C:2019:134.

⁵¹ Cfr. K. Lenaerts, J. A. Gutierrez-Fons, *Les méthodes d'interprétation de la Cour de justice de l'Union européenne*, Bruylant, 2020, 15 sgg.

⁵² Sebbene, nel caso della direttiva, la disciplina nazionale non si sostituisca a quella europea e, dunque, gli Stati debbano adattare il loro diritto alle disposizioni della direttiva stessa, la trasposizione nell'ordinamento nazionale non è sempre imprescindibile affinché la disciplina abbia effetto diretto nei confronti dei singoli. Infatti, anche le direttive, secondo la

nel vincolo tra modello impositivo, attuazione, interpretazione e applicazione nazionale che si inserisce il tema delle nozioni autonome⁵³. L'identificazione di concetti europei è strumento e presidio dell'armonizzazione e garantisce che l'autonomia lasciata agli Stati nell'attuazione, interpretazione e applicazione nazionale non pregiudichi l'efficacia dell'armonizzazione e, dunque, la creazione del mercato cui questa è strumentale⁵⁴. Più specificamente, essendo l'armonizzazione dell'IVA strumentale alla creazione di uno spazio di libertà e, quindi, a uno «sviluppo armonioso, equilibrato e sostenibile delle attività economiche»⁵⁵, le nozioni stesse assumono caratteristiche funzionali a tale obiettivo⁵⁶.

Diversamente dal settore delle imposte dirette, gli interventi sono stati comunque strumentali all'efficace realizzazione di un modello impositivo in un settore armonizzato e non alla soluzione di questioni contingenti legate alla creazione del mercato interno. Nel caso dell'imposta sul valore aggiunto l'elaborazione di nozioni autonome è necessaria per garantire che le eventuali divergenze tra «significato europeo» e «significato nazionale» non mettano a rischio l'esistenza del modello impositivo armonizzato. Le nozioni autonome appaiono cioè funzionalmente legate alla realizzazione di un vero e proprio sistema giuridico comune dell'imposta. Nel settore delle imposte dirette, invece, quando si parla di nozioni autonome si fa riferimento a concetti che devono essere definiti non in funzione di un comune sistema impositivo, ma in funzione dei particolari obiettivi che, di volta in volta, caratterizzano la specifica direttiva presa in considerazione. Ad esempio, recentemente, nel contesto di un rinvio pregiudiziale avente a oggetto l'interpretazione della c.d. direttiva interessi e royalties è stato giudicato determinante all'individuazione e definizione della nozione autonoma di «beneficiario effettivo»⁵⁷ l'obiettivo specifico della direttiva e cioè

Corte di giustizia, al ricorrere di determinate condizioni, dispiegano un effetto diretto. Al riguardo, tra le altre, si vedano la sentenza del 6 ottobre 1970, *Grad v Finanzamt Traunstein*, C-9/70, EU:C:1970:78 e la sentenza del 4 dicembre 1974, *Van Duyn*, C-41/74, EU:C:1974:133.

⁵³ Il presente lavoro si propone di dimostrare che ciò è evidente soprattutto quando le attuazioni nazionali si distinguono per la loro varietà (capitolo IV). Ad esempio, in alcuni paesi, come in Italia, la disciplina comunitaria era stata tradotta facendo riferimento a categorie nazionali note che, per la loro familiarità, garantissero certezza ai rapporti giuridici. In altri ordinamenti, come quello inglese, si era invece prestata particolare attenzione ai concetti, categorie e scelte terminologiche operate dalla direttiva. Si veda anche A. Di Pietro, *L'incidenza del diritto dell'Unione europea sul diritto tributario*, cit., 292.

⁵⁴ K. Lenaerts, J. A. Gutierrez-Fons, *Les méthodes d'interprétation de la Cour de justice*, cit., 23.

⁵⁵ Preambolo ai Trattati UE e articolo 2 Trattato UE.

⁵⁶ Cfr. G. Bizioli, *Imposizione e costituzione europea*, cit., 239 che, ad esempio, evidenzia che il rapporto tra imposizione e libertà è evidente nel caso della libera circolazione delle merci. La libera circolazione delle merci si traduce, in ambito fiscale, nel divieto di dazi doganali e nel divieto di discriminazione fiscale. La definizione di «tassa ad effetto equivalente ai dazi doganali» e il divieto di discriminazione fiscale debbono essere funzionali alla massima realizzazione della libera circolazione delle merci. Per questa ragione dovrà essere definita «tassa ad effetto equivalente» qualsiasi onere pecuniario, sia pur minimo, imposto unilateralmente, a prescindere dalla sua denominazione e dalla sua struttura, che colpisca le merci all'atto o in ragione del passaggio della frontiera, ad esclusione del prodotto nazionale similare, altera il costo di produzione del prodotto importato ed ha sulla libera circolazione delle merci la stessa incidenza restrittiva di un dazio doganale (sentenza del 21 maggio 1991, *Commissione/Italia*, C-209/89, EU:C:1991:139).

⁵⁷ La Corte ha ricordato che l'interpretazione della nozione di «beneficiario effettivo», condizione da soddisfare per ottenere il beneficio (l'esenzione), deve avvenire ricordando che essa è strumentale a evitare la doppia imposizione e, in ultima analisi, alla creazione del mercato interno. Proprio per via della strumentalità e della stretta correlazione con l'obiettivo ultimo della creazione del mercato interno, la nozione di beneficiario effettivo degli interessi «non può fare riferimento a nozioni di diritto nazionale di portata differente» (Sentenza del 26 febbraio 2019, *N Luxembourg 1*, cit.). Gli interessi e canoni sarebbero sottoposti a imposizione nello Stato di destinazione degli stessi proprio allo scopo di eliminare la doppia imposizione che è, a sua volta, strumento per perseguire infine la creazione del mercato interno.

Paragrafo 1.3 - Le nozioni autonome e l'armonizzazione dell'IVA

l'eliminazione della doppia imposizione giuridica per i pagamenti di interessi e canoni tra società facenti parte del medesimo gruppo.

Dunque, poiché l'ordinamento europeo è un ordinamento *sui generis* in cui il perseguimento di obiettivi di sistema è limitato dal principio di attribuzione, anche le nozioni autonome si declinano in modo peculiare a seconda dell'ambito in cui esse si rinvergono. Esse servono alla corretta applicazione di una disciplina, nel caso dei regolamenti intervenuti in materia di dazi doganali; di un modello impositivo, nel caso dell'imposta sul valore aggiunto; di un obiettivo più limitato ma comunque legato alla realizzazione del mercato, nel caso delle direttive in materia di imposte dirette.

Le nozioni autonome e l'armonizzazione sempre più incisiva dell'IVA

Al contempo, l'esistenza di nozioni autonome di origine europea influisce sulla tradizionale ripartizione delle competenze tra gli Stati membri e l'Unione. La scelta dello strumento della direttiva, a differenza del regolamento, presuppone che gli Stati siano vincolati solo relativamente al risultato da raggiungere, ma che siano liberi nella scelta delle forme e dei mezzi. Tale affermazione dev'essere contestualizzata alla luce dell'evoluzione dell'armonizzazione e dell'elaborazione di strumenti utili a questo fine, soprattutto ad opera della giurisprudenza europea. Ad esempio, l'adozione delle cd. direttive auto-applicative o regolamentari, che interessa svariati settori del diritto europeo, è un esempio evidente di un'armonizzazione «sempre più vincolante». Nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto, l'accresciuta incisività dell'armonizzazione è evidente anche nel passaggio da una direttiva che utilizza concetti non definiti, rispetto ai quali quindi permane la discrezionalità del legislatore nazionale, all'adozione di nozioni autonome ad opera della giurisprudenza; tanto più nei casi in cui esse sono codificate da regolamenti successivi che, nella forma di regolamenti di esecuzione, introducono definizioni vincolanti e dettagliate (v. il succ. para. 3.2.1.2, cap. III).

Infatti, l'individuazione di nozioni giuridiche europee impone agli Stati membri la scelta di determinati mezzi e di determinate forme e, quindi, implica una diversa lettura dell'armonizzazione. Essa, pur allontanandosi dall'idea che ispirava la scelta originaria dell'armonizzazione, è coerente con il fatto che nell'ambito della fiscalità, proprio per quanto riguarda l'imposta sul valore aggiunto, sono stati ottenuti i risultati più incoraggianti nel processo di armonizzazione⁵⁸. L'Unione europea ha inizialmente previsto il modello dell'imposta sul valore aggiunto lasciando gli Stati liberi nella scelta delle soluzioni e della disciplina positiva, ma con il trascorrere del tempo si sono succeduti vari interventi europei che hanno reso l'armonizzazione sempre più incisiva. Di conseguenza, nell'esperienza attuativa e interpretativa dell'IVA, emerge sempre più l'esigenza di creare un «lessico comune», o meglio concetti comuni, che integrino l'attuazione della direttiva e prevengano il rischio di disarmonie determinate dalle scelte attuative. È infatti evidente che nozioni e concetti, al pari di principi e criteri interpretativi, sono fondamentali per garantire l'effettività nel

⁵⁸ C. Sacchetto, voce «Armonizzazione fiscale nella Comunità europea», *cit.*, 2.

perseguimento degli obiettivi di un ordinamento⁵⁹. Il ruolo della Corte di giustizia nell'elaborazione del suddetto apparato concettuale comune è stato cruciale.

1.4 Il ruolo della Corte di giustizia

Prima di proseguire nello studio delle nozioni autonome di origine giurisprudenziale è necessario accennare al ruolo della Corte di giustizia dell'Unione europea nel processo di integrazione europea, in particolare nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto. Il rapporto tra le nozioni autonome e il ruolo della Corte di giustizia sarà, poi, oggetto di specifica trattazione nel prossimo capitolo.

In assenza, da un lato, di una disciplina sistematica delle politiche fiscali nei Trattati e in presenza, dall'altro, di un metodo decisionale fondato sulla regola dell'unanimità, il processo di integrazione europea avanza e artefice di tale avanzamento è per molti aspetti la Corte di giustizia. La mancanza di consenso degli Stati ad adottare regole fiscali più penetranti, la limitata diffusione di strumenti normativi puntuali e direttamente applicativi quali i regolamenti e le difficoltà legate all'attuazione delle direttive aprono alla Corte di giustizia la possibilità di svolgere nel settore fiscale un ruolo unificante fondamentale. In virtù della competenza a pronunciarsi in via pregiudiziale sull'interpretazione dei Trattati e degli altri atti dell'Unione attribuita dall'art. 267 TFUE, essa contribuisce ad attribuire all'Unione una dimensione sempre più ordinamentale. Nel contesto delle sentenze interpretative la Corte non solo chiarisce l'interpretazione della disciplina europea, ma elabora principi quali quelli di effettività, proporzionalità, certezza del diritto e legittimo affidamento, nonché contribuisce alla creazione di un ordinamento giuridico europeo applicando le libertà previste dai Trattati in materia fiscale⁶⁰.

Gli Stati membri, da parte loro, accettano, in virtù della primazia del diritto europeo, gli interventi dell'Unione⁶¹. Ciò comporta non solo che gli Stati pieghino «le proprie categorie ad una ricostruzione funzionale che [vede] nel mercato l'obiettivo condiviso tra ordinamenti nazionali ed europeo»⁶², ma anche che diano attuazione ai concetti della direttiva in coerenza con le indicazioni fornite dalla Corte.

È, poi, particolarmente rilevante l'ampio e variegato apporto dato dalla giurisprudenza della Corte di giustizia all'armonizzazione dell'imposta sul valore aggiunto: gli interventi sono numerosi e di rilievo⁶³. L'imposta sul valore aggiunto è infatti oggetto di numerosi rinvii pregiudiziali che

⁵⁹ K. Gombos, *EU Law through the eyes of a national judge*, Brussels, in Quality of Legislation seminar «EU legislative drafting: views from those applying EU law in the member States», 2014.

⁶⁰ A. Di Pietro, *Per una costituzione fiscale europea*, in AA.VV., *Per una costituzione fiscale europea* (a cura di A. Di Pietro), Milano, 2014, 448.

⁶¹ In particolare, la valorizzazione della dimensione economica del tributo. Parlando di dimensione economica del tributo, si intende fare riferimento al fatto che esso non sia unicamente uno strumento attraverso cui reperire risorse, ma che possa anche incidere e orientare le scelte o gli assetti economico-sociali di una data comunità o dei singoli. La dimensione economica si distingue da quella di finanziamento tradizionalmente messa in risalto negli ordinamenti nazionali (Adriano Di Pietro, *Per una costituzione fiscale europea*, 448).

⁶² *Ibidem*.

⁶³ A. Di Pietro, voce «Sistema tributario», in Enc. giur. Treccani Online, 2016.

Paragrafo 1.4 - Il ruolo della Corte di giustizia

rafforzano il ruolo della Corte di giustizia nel determinare il significato della direttiva IVA e, quindi, nel guidare l'interpretazione dei giudici nazionali⁶⁴. Proprio in materia di IVA diventa più chiaro e rilevante il ruolo che la Corte svolge in materia di armonizzazione⁶⁵. Non solo essa è competente a interpretare la direttiva IVA in quanto i Trattati le attribuiscono il ruolo di interprete del diritto derivato, ma spesso appare anche come la protagonista del processo di armonizzazione. Nella difficoltà di raggiungere l'unanimità necessaria per modificare la disciplina positiva del tributo, il ruolo di adattarla alle esigenze dell'evoluzione economica è affidato proprio alla Corte di giustizia i cui interventi, seppure non omogenei, proseguono e approfondiscono il percorso di armonizzazione.

A parere di chi scrive il ruolo della Corte e il fatto che il settore dell'imposta sul valore aggiunto sia oggetto di armonizzazione per mezzo di più direttive successive emanate nel corso del tempo, piuttosto che di una disciplina integrale e puntuale, sono fondamentali per comprendere come si declini la questione delle nozioni autonome. La scelta dell'armonizzazione, realizzatasi per mezzo di direttive, da un lato, consente agli Stati di realizzare gli obiettivi condivisi ricorrendo in molti casi a soluzioni giuridiche e a concetti nazionali⁶⁶. Tale scelta favorisce la certezza del diritto, fornendo agli interpreti concetti e categorie conosciute. Al contempo, però, l'autonomia normativa lascia spazio a «discipline nazionali che, proprio per la loro varietà, hanno rischiato e rischiano di mettere in discussione l'efficacia stessa del vincolo comunitario di armonizzazione»⁶⁷. La Corte di giustizia, in questi casi, svolge il ruolo attribuitole dai Trattati di interprete del diritto europeo e quello, assunto in via di fatto, di artefice dell'armonizzazione. Nelle ipotesi in cui l'utilizzo di nozioni nazionali può mettere in discussione l'efficacia del vincolo comunitario di armonizzazione, il significato delle nozioni della direttiva è individuato in maniera più o meno puntuale dalla Corte stessa⁶⁸.

Come anticipato nell'introduzione, lo scopo del presente lavoro è analizzare come le nozioni autonome si inseriscono nell'opera di costruzione svolta dalla Corte di giustizia. In particolare, si cercherà di dimostrare che l'elaborazione di nozioni autonome giurisprudenziali, al pari dell'elaborazione di principi europei, contribuisce ad attribuire dimensione ordinamentale a un'Unione nata principalmente con finalità economiche. Per raggiungere questo obiettivo si analizzeranno i caratteri e la funzione delle nozioni autonome: dapprima contestualizzandole rispetto al metodo interpretativo della Corte; poi, offrendo un'analisi della giurisprudenza della Corte ritenuta significativa; infine, esaminando la loro attuazione, interpretazione e applicazione da parte degli Stati membri.

⁶⁴ P. Marchessou, B. Trescher, *Droit fiscal international et européen*, Bruylant, 2018, 154.

⁶⁵ D'Angelo G., *Integrazione europea e interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2013, 81 sgg.

⁶⁶ Per una trattazione più completa del tema si rimanda al capitolo IV.

⁶⁷ A. Di Pietro, *Per una costituzione fiscale europea*, cit., 292.

⁶⁸ Come anticipato, il fatto che gli interventi avvengano nell'ambito di un'imposta armonizzata ha delle conseguenze: diversamente dai settori oggetto di integrale disciplina per mezzo di regolamenti, la Corte deve tenere conto del fatto che la scelta stessa dello strumento della direttiva lasci autonomia alle discipline nazionali e, dunque, possa intervenire solo qualora tale autonomia metta rischio l'efficace perseguimento degli obiettivi europei.

Capitolo II

Le nozioni europee giurisprudenziali

Le nozioni europee tra questioni interpretative ed esigenze applicative del diritto UE

2.1 La formulazione di nozioni europee nelle sentenze della Corte di giustizia

Un'elaborazione interpretativa e una garanzia per l'applicazione

2.1.1 Aspetti generali

Sebbene non esista una definizione ufficiale di nozione autonoma, a parere di chi scrive una nozione deve essere considerata autonoma quando il suo contenuto è svincolato dalla discrezionalità degli Stati membri ed è definito dai formanti dell'ordinamento europeo in coerenza con gli obiettivi e i caratteri di quest'ultimo.

Uno dei principali problemi relativi alle nozioni autonome riguarda l'individuazione delle stesse. Nel caso dei regolamenti, obbligatori in tutti i loro elementi e direttamente applicabili negli Stati membri, ogni nozione dovrebbe avere un contenuto concettuale univocamente europeo, indipendente dall'ordinamento nazionale tenuto ad applicarlo. Le direttive, al contrario, almeno in via di principio, vincolano gli Stati per quanto riguarda gli obiettivi da raggiungere, ma li lasciano liberi nella scelta della forma e dei mezzi. Per questo non può affermarsi che ogni nozione contenuta in una direttiva abbia il suo «contenuto europeo». Al contempo, rispetto ad alcune nozioni, l'esigenza dell'uniforme applicazione è particolarmente sentita. Per facilitarne l'individuazione sarebbe auspicabile che le direttive stesse individuassero e definissero le nozioni il cui contenuto è svincolato dalla discrezionalità degli Stati membri. Tale approccio consentirebbe di soddisfare anche esigenze di certezza e coerenza sistematica. Inoltre, soprattutto in relazione alle direttive più risalenti e che prevedono l'armonizzazione di un intero settore piuttosto che interventi specifici, l'esigenza di nozioni europee è più evidente. Infatti, come si è cercato di evidenziare nel precedente capitolo, l'avanzamento dell'armonizzazione per mezzo sia di interventi normativi, sia di interventi giurisprudenziali successivi, rende evidente la necessità di un apparato concettuale di riferimento.

In materia IVA, la direttiva 2006/112/CE fornisce le definizioni di alcuni concetti e altre definizioni sono fornite in regolamenti successivi⁶⁹; tuttavia, la maggior parte è frutto dell'elaborazione giurisprudenziale da parte della Corte di giustizia. Le nozioni definite dalla direttiva e quelle definite ad opera della giurisprudenza sono accomunate dal fatto di essere strumentali al perseguimento di obiettivi europei. Ciò non di meno vi sono tra loro differenze fondamentali sia per quanto riguarda i caratteri sia per quanto riguarda l'efficacia.

Per quanto riguarda i caratteri, ad esempio, talvolta la Corte si limita ad esplicitare soltanto alcuni di quelli qualificanti la definizione, poiché si tratta di definizioni fornite nel contesto dell'interpretazione di una o più norme legate a un caso di specie. Tale considerazione è fondamentale: infatti, l'identificazione dei caratteri qualificanti, legata alla soluzione di un caso

⁶⁹ Ad esempio, il regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio del 15 marzo 2011 fornisce la definizione dei «servizi prestati tramite mezzi elettronici».

specifico, è un'attività complessa che talvolta non rende agevole individuare la portata della nozione⁷⁰; al contrario, la definizione legislativa rende immediatamente espliciti i caratteri qualificanti della nozione. Per quanto riguarda l'efficacia, le definizioni fornite in via giurisprudenziale intervengono solitamente in un momento successivo rispetto all'attuazione normativa da parte degli Stati membri e tale circostanza ha delle conseguenze significative per quanto riguarda la certezza del diritto.

La giurisprudenza della Corte denomina «nozioni autonome» le nozioni che devono ricevere una definizione uniforme a livello dell'Unione e che sono volte ad evitare divergenze nell'applicazione del sistema dell'IVA da uno Stato membro all'altro⁷¹. Sebbene l'interpretazione del diritto europeo sia normale compito della Corte di giustizia, nel caso delle nozioni autonome tale compito interpretativo assume una valenza particolare. La Corte individua dei concetti relativamente ai quali non deve essere riconosciuta né consentita alcuna autonomia agli Stati. Ne definisce la portata fornendone una definizione più o meno precisa, a seconda dei casi, oppure ne individuando alcuni dei caratteri qualificanti. L'attività di individuazione e di definizione dei concetti svolta dalla giurisprudenza è lo strumento che garantisce l'individuazione e la definizione dello specifico «contenuto europeo» della nozione in vista della sua uniforme applicazione. Tale obiettivo è sia dalle nozioni autonome giurisprudenziali, sia dalle nozioni autonome normative, definite direttamente dalle direttive.

L'*individuazione*, cioè l'affermazione da parte della Corte che si tratti di concetti cui va ascritto un significato specificamente di diritto europeo, è fondamentale per gli interpreti del diritto. Infatti, non tutte le nozioni di una direttiva possono essere qualificate come autonome e l'indicazione riguardo le nozioni il cui contenuto è vincolato dalle indicazioni della Corte è particolarmente significativa. Talvolta, le *definizioni* formulate dalla Corte sono così orientate dall'interpretazione di tipo teleologico, da differenziarsi significativamente dalle definizioni nazionali. Di conseguenza per l'interprete è fondamentale poterle individuare.

L'individuazione è però complicata dal fatto che la Corte in alcuni casi si limita a sottolineare la necessità dell'uniforme applicazione e a individuare alcuni dei caratteri qualificanti della nozione. Quando manca l'esplicita individuazione della nozione come nozione specificamente europea, l'affermato obiettivo dell'uniforme applicazione rende imprescindibile individuare un preciso significato europeo della nozione. Nel caso dell'IVA si tratta di nozioni «armonizzate» che attengono agli elementi strutturali dell'imposta, qualificandone il modello di imposizione. Si farà riferimento, nel prosieguo, a queste nozioni come *nozioni proprie*, per distinguerle dalle *nozioni autonome in senso stretto*.

Come anticipato in premessa, nel prosieguo del lavoro l'attenzione verrà posta soprattutto sulle nozioni giurisprudenziali, poiché l'elaborazione delle suddette nozioni nel contesto dei rinvii

⁷⁰ Cfr. R. Bin, *Ordine delle norme e disordine dei concetti, (e viceversa)*, in AA.VV., *Il diritto costituzionale come regola e limite al potere*, Scritti in onore di Lorenza Carlassare (a cura di G. Brunelli-A. Pugiotto-P. Veronesi), I, Napoli, 2009, 12.

⁷¹ Si vedano, ad esempio, tra le più recenti, la sentenza del 14 marzo 2019, *A & G Fahrschul-Akademie*, C-449/17, EU:C:2019:202 e la sentenza del 16 ottobre 2019, *Michael Winterhoff*, C-4/18, EU:C:2019:860. Sul punto si veda anche K. Lenaerts, J. A. Gutierrez-Fons, *Les méthodes d'interprétation de la Cour de justice*, cit., 23.

pregiudiziali costituisce un modo originale di svolgere la funzione interpretativa della Corte⁷². Tuttavia, è necessario fare qualche cenno introduttivo alla distinzione tra le definizioni «legislative» e le definizioni «giurisprudenziali» alla luce di considerazioni più generali riguardanti la funzione dei concetti e delle definizioni negli ordinamenti giuridici.

2.1.2 I concetti giuridici e le rispettive definizioni

I concetti giuridici sono fondamentali all'interno degli ordinamenti giuridici in quanto contribuiscono alla creazione di sistemi ordinati e complessi⁷³. Al fine di poter assolvere a questo ruolo essi devono essere chiaramente definiti. Infatti, per mezzo della definizione i concetti possono essere applicati alla realtà attraverso un procedimento di origine deduttiva. Per mezzo dell'interpretazione e applicazione delle definizioni, i concetti assolvono alla loro funzione ordinante all'interno dei sistemi giuridici di riferimento.

In generale, per *definizione* si intende la determinazione con parole della natura e delle qualità essenziali di enti, concetti, situazioni e fattispecie⁷⁴. La definizione è infatti un'operazione semantica per mezzo della quale si attribuisce significato a vocaboli ed espressioni linguistiche precisandone l'estensione e contribuendo, in ultime analisi, alla creazione del linguaggio⁷⁵. Le definizioni giuridiche, quantomeno nei sistemi di *civil law*, si caratterizzano per la loro precettività normativa e per il fatto cioè di essere prodotte, spesso nella forma di legge, dagli organi che detengono la sovranità e il potere politico. Inoltre, esse sono formulate facendo ricorso al linguaggio giuridico che si caratterizza, oltre che per autorità, per funzione e caratteristiche⁷⁶. Si tratta, infatti, di un linguaggio che fa riferimento anche a lessemi specifici che hanno la capacità di comunicare che una data situazione oggettiva o soggettiva è rilevante per il diritto in quanto produttiva di effetti giuridici⁷⁷. Infine, il linguaggio giuridico talvolta utilizza locuzioni fisse che assolvono ad una funzione semantica rilevante, al fine di ridurre il numero e la complessità nell'enunciazione delle proposizioni giuridiche (rispetto all'ipotesi in cui si facesse ricorso unicamente a termini del linguaggio comune)⁷⁸.

2.1.3 Le definizioni giuridiche tra ordinamenti nazionali e sovranazionali

⁷² Nel 1964, la sentenza *Costa* (sentenza del 15 luglio 1964, *Costa/E.N.E.L.*, C-6/64, EU:C:1964:66) ha stabilito la supremazia del diritto comunitario sulla legislazione nazionale. La Corte ha introdotto la dottrina della supremazia del diritto comunitario fondandola sulla specificità dell'ordinamento giuridico comunitario, destinato a ricevere un'applicazione uniforme in tutti gli Stati membri.

⁷³ C. Palumbo, *Il pensiero sui concetti giuridici: perché una 'polemica' in Salvatore Pugliatti*, in Riv. sci. com. arg. giur., 2014, II, 50.

⁷⁴ P. Gaggero, *A proposito di definizioni legislative*, in N. giur. civ. comm., 2002, VI, 759.

⁷⁵ *Ibidem*.

⁷⁶ *Ibidem*.

⁷⁷ A. Belvedere, *Linguaggio giuridico*, in Dig. disc. priv., X, Torino, 1994. Si veda A. Belvedere, G. Jori, L. Lantella, *Definizioni giuridiche e ideologie*, Milano, 1979; N. Bobbio, voce «Norma», in Enciclopedia Einaudi, IX, Torino, 1980; N. Bobbio, *Scienza del diritto ed analisi del linguaggio*, in AA.VV., *Diritto e analisi del linguaggio* (a cura di U. Scarpelli), Milano, 1976.

⁷⁸ Cfr. M. Porro, *I linguaggi della scienza e della tecnica*, in G.L. Beccaria, *I linguaggi settoriali in Italia*, Milano, 1988, 185.

Se le definizioni giuridiche sono tradizionalmente competenza del legislatore nazionale, negli ultimi anni lo studio delle definizioni legislative si è complicato anche in ragione dell'interazione tra ordinamenti nazionali e sovranazionali⁷⁹. I legislatori nazionali, chiamati all'applicazione di regolamenti europei o, nel caso che più ci interessa, all'attuazione di direttive, devono conciliare i vincoli di attuazione con il ricorso ai concetti propri del diritto nazionale che sono espressione della loro autonomia.

Nei casi in cui il ricorso a nozioni nazionali non è conciliabile con i vincoli europei, l'esito è l'introduzione negli ordinamenti nazionali di un numero crescente di concetti «nuovi» di origine europea. Talvolta le stesse fonti europee, sull'esempio offerto dagli ordinamenti di *common law*, offrono una lista di definizioni utili ai fini dell'attuazione, interpretazione e attuazione delle direttive. Talaltra, come nel caso della direttiva IVA, la giurisprudenza provvede in larga parte all'individuazione delle definizioni dei concetti utilizzati dalla direttiva.

In entrambi i casi, gli Stati membri sono costretti a introdurre nei propri ordinamenti concetti originali, coerenti con gli obiettivi e i caratteri dell'ordinamento sovranazionale ma spesso estranei o svincolati dalle rispettive tradizioni giuridiche nazionali. Quando le nozioni sono elaborate in via giurisprudenziale dalla Corte di giustizia, la loro definizione risulta strettamente legata al metodo interpretativo da essa utilizzato (v. il prec. para. 1.4, cap. I)⁸⁰.

2.1.4 Le definizioni sovranazionali giurisprudenziali nella disciplina IVA

È unanimemente accettato che, rispetto alle nozioni definite dal diritto positivo, il significato dei termini tecnico-giuridici che non sono definiti dalla legge abbia minor valore vincolante «giacché la definizione legislativa esprime una direttiva di fissazione del significato che manca nel puro e semplice uso normativo di termini tecnici»⁸¹. Come già anticipato, molti termini utilizzati nell'ambito della disciplina IVA, anche di grande importanza nella struttura dell'imposta, come nel caso delle esenzioni, non sono definiti dalla direttiva.

La loro definizione ad opera della giurisprudenza ha certamente lo scopo di attribuir loro il significato vincolante e la forza che altrimenti non avrebbero. Tuttavia, il fatto che la Corte di giustizia definisca le nozioni e i concetti che la disciplina positiva aveva lasciato indeterminati assume un particolare significato anche in ragione del ruolo originale del giudice sovranazionale rispetto alle supreme giurisdizioni statali. La Corte ha lo scopo di garantire l'uniforme applicazione del diritto unionale in tutti i Paesi membri e, con questa, la piena affermazione del primato dell'ordinamento europeo. Dunque, le nozioni non definite dalla direttiva, una volta definite dalla

⁷⁹ Sul punto si veda A. Venchiarutti, *Il multilinguismo come valore europeo*, in AA.VV., *Europa e linguaggi giuridici* (a cura di B. Pozzo-M. Timoteo), Milano, 2008, 303.

⁸⁰ Spingendo così l'armonizzazione alle estreme conseguenze. Come anticipato, in ambito IVA, l'esistenza di nozioni vincolanti di origine giurisprudenziale è espressione dell'evoluzione di cui la giurisprudenza comunitaria è stata protagonista in questa materia.

⁸¹ A. D'Angelo, *Discorso giuridico, termini tecnici e concetti*, in Riv. dir. civ., 2016, II, 330; G. Gorla, *L'interpretazione del diritto*, Milano, 1941.

Corte, acquistano una peculiare «forza», diversa da quella tipica degli ordinamenti nazionali in quanto strettamente legata alla necessità di garantirne l'uniforme applicazione.

La disciplina IVA era stata demandata allo strumento della direttiva proprio per lasciare al legislatore nazionale libertà nell'attuazione. Il fatto che la Corte di giustizia avochi a sé la competenza di definire nozioni lasciate indeterminate dalla direttiva risponde sicuramente all'esigenza di garantirne l'uniforme applicazione, conformemente al compito che i Trattati affidano alla Corte, ma al contempo ciò finisce per limitare la discrezionalità degli Stati membri nella fase di attuazione. In tal modo, cioè con l'introduzione di concetti le cui definizioni sono direttamente applicabili negli ordinamenti degli Stati membri, l'armonizzazione viene superata. Infatti, la diretta applicabilità di nozioni proprie del diritto europeo, piuttosto che di formule della direttiva, sembra una soluzione volta a riaffermare un primato «diretto» e non mediato del diritto europeo, a discapito del metodo «graduato» e mediato che l'armonizzazione presuppone e che lo stesso Trattato stabilisce nel settore dell'imposizione indiretta sui consumi.

Le nozioni autonome giurisprudenziali si distinguono dalle nozioni autonome normative, definite dalle direttive stesse. In quest'ultimo caso è la direttiva a ripartire le competenze tra Unione e Stati membri rimettendo alla prima la competenza definitoria. All'origine del percorso di armonizzazione, nel 1967, quando per fare solo un esempio non si parlava ancora di direttive *cd. self executing*, poteva sembrare almeno in parte auto-contraddittorio che una direttiva offrisse definizioni precise e vincolanti. Il fatto che poi si sia affermata la pratica secondo la quale le sentenze dei giudici comunitari forniscono definizioni direttamente applicabili, stabilite però in un momento successivo all'attuazione della direttiva stessa, manifesta in modo ancora più evidente il superamento, *de facto*, del modello dell'armonizzazione⁸². La scelta sembra essere strettamente legata alle caratteristiche assolutamente originali del diritto europeo, ben distinte da quelle del diritto statale, così come da quello internazionale, come si vedrà nel prossimo paragrafo.

2.2 L'interpretazione del diritto in un ordinamento sovranazionale

2.2.1 I diversi ordinamenti, i diversi metodi interpretativi e il diverso ruolo dei concetti

La necessità di individuare e definire nozioni europee distinte da quelle utilizzate negli ordinamenti nazionali è strettamente legata all'esigenza di creare un *ordinamento giuridico di nuovo genere* affermata nel 1963 nel caso *Van Gend en Loos*⁸³. Ed infatti l'individuazione di nozioni dal significato indipendente dagli ordinamenti nazionali è strettamente legata e strumentale alla primazia e all'autonomia del diritto europeo, indispensabili alla creazione di questo nuovo ordinamento. Nel caso *Costa* del 1964 si specifica inoltre che tale indipendenza deve essere intesa come indipendenza nei confronti del diritto internazionale⁸⁴.

⁸² Per quanto riguarda la teoria secondo la quale la Corte si limita a individuare un significato già esistente e insito nella nozione si veda il paragrafo 2.2.2.2.

⁸³ Sentenza del 5 febbraio 1963, *Van Gend en Loos*, C-26/62, EU:C:1963:1.

⁸⁴ Sentenza *Costa*, *cit.*

2.2.1.1 Il ruolo dei concetti nell'ordinamento europeo rispetto all'ambito internazionale...

Molti trattati internazionali, e tra questi le convenzioni contro la doppia imposizione, constano di una iniziale parte definitoria in cui le nozioni e i concetti rilevanti ai fini dell'applicazione del Trattato vengono preventivamente definiti dagli Stati membri⁸⁵. In ambito internazionale è infatti pratica comune l'interpretazione concertata dei trattati, simultanea alla loro conclusione o successiva, che si risolve in un vero e proprio accordo interpretativo⁸⁶. Infatti, quando, come in ambito internazionale, manca un contesto stabile di vita comune è indispensabile concordare gli strumenti linguistici utili a stipulare un accordo⁸⁷. Si tratta di un caso di interpretazione molto diversa da quella propria degli ordinamenti nazionali⁸⁸. In ambito internazionale, infatti, non si è mai sentita l'esigenza di creare nozioni strumentali alla costruzione di un ordinamento autonomo e ordinato⁸⁹. In tal modo, la volontà degli Stati assume un ruolo fondamentale nell'interpretazione e nell'attribuzione di significato a concetti, a tutto svantaggio della dimensione cognitiva dell'interpretazione.

Il diritto europeo condivide con quello internazionale alcuni caratteri quali la difficoltà di elaborare nozioni efficaci in un contesto multilingue e multiculturale. Lo stesso diritto europeo non si limita ad accettare, ma riconosce e valorizza il proprio multilinguismo e multiculturalismo⁹⁰. Al contrario di quanto accade nel contesto internazionale, però, il diritto europeo ambisce allo sviluppo di una dimensione ordinamentale. Sia il diritto internazionale, sia quello europeo approntano strumenti a garanzia del primato delle proprie fonti. Tuttavia, mentre in ambito internazionale ciò avviene nel contesto di rapporti bilaterali, nel diritto europeo ciò avviene in funzione della creazione di un nuovo ordinamento, seppur coerentemente con il principio di attribuzione⁹¹.

Nel corso degli anni le pressioni istituzionali e politiche interne all'Unione hanno teso, anche grazie all'intervento della Corte di giustizia e della dottrina ad essa più vicina, ad ampliare gli obblighi reciproci degli Stati, estendendo la portata e l'efficacia del diritto europeo e dimostrando meno sensibilità verso il comportamento dei suoi attori istituzionali, cioè gli Stati⁹². Dunque, emerge la tendenza a rendere il diritto europeo una fonte del tutto eteronoma, autoritativa e vincolante per gli Stati membri, almeno fintantoché essi rimangono parte dell'Unione. Semplificando, il diritto internazionale è unicamente espressione della sovranità degli Stati. Al contrario, il diritto europeo non è più soltanto il frutto dell'autolimitazione alla loro sovranità, ma

⁸⁵ M. Lang, *Introduction to the Law of Double Tax Conventions*, Vienna, 2013, 41 sgg. A riguardo si veda anche la sentenza del 17 settembre 2017, *Austria/Germania*, C-648/15, EU:C:2017:664.

⁸⁶ F. Viola, *Interpretazione e indeterminatezza della regola giuridica*, in *Diritto privato 2001-2002*, vol. VII-VIII, 64.

⁸⁷ *Ibidem*.

⁸⁸ *Ibidem*.

⁸⁹ Per quanto riguarda l'importanza dell'efficacia ordinante del sistema negli ordinamenti nazionali, si veda F. Caroccia, *Quel che resta del sistema. Riflessioni su sistemi, modelli e interpretazione del diritto*, in *Ars interpretandi Riv. erm. giur.*, 2017, II, 81-102.

⁹⁰ A. Venchiarutti, *op. cit.*

⁹¹ Si veda, in questo senso il documento redatto dalla Commissione Europea, *L'ABC del diritto dell'Unione europea*, Bruxelles, 2006.

⁹² G. Itzcovich, *L'interpretazione del diritto comunitario*, in *Mat. st. cult. giur.*, 2008, II, 438.

Paragrafo 2.2 - L'interpretazione del diritto in un ordinamento sovranazionale

se ne accentua il ruolo sovraordinato e preminente nelle materie di competenza europea⁹³. In altri termini, il rapporto con la sovranità statale è sempre meno basato sull'idea di una auto-limitazione, di un'autonoma rinuncia, e sempre più fondato sull'idea di una limitazione esterna, eteronoma rispetto agli Stati. In questo senso, fornire definizioni delle nozioni utilizzate in una direttiva, che sono direttamente applicabili negli Stati membri e che prescindano dalla discrezionalità in fase di attuazione, è espressione di tale tendenza.

2.2.1.2 (segue) ...e rispetto all'ordinamento nazionale

Si è soliti ritenere che sia stata l'interpretazione del diritto costituzionale, prima ancora dell'interpretazione del diritto europeo, a innovare profondamente i metodi interpretativi consolidati negli ordinamenti nazionali⁹⁴. Un punto di contatto tra i due è la centralità dei metodi sistematico-teleologici rispetto a quello letterale⁹⁵.

L'interpretazione del diritto europeo diverge, però, da quella del diritto costituzionale sotto vari punti di vista. Ciò è naturale, poiché l'ordinamento europeo deve garantire il coordinamento e l'interazione con gli ordinamenti nazionali e, in nome del suo carattere sovraordinato, il suo primato. L'ordinamento europeo, ad esempio, ha affermato con vigore la centralità di criteri interpretativi nuovi, come l'utilizzo della comparazione tra ordinamenti che è utile all'individuazione degli istituti e delle fattispecie che meglio si adattano al diritto europeo⁹⁶, l'attenzione alle *operazioni* (categoria nuova per molti degli interpreti nazionali) e la valorizzazione dei caratteri di rilevanza economica nella qualificazione delle suddette operazioni. Al contempo, l'ordinamento europeo ha introdotto paradigmi concettuali nuovi, i quali si pongono in tensione con quelli nazionali dal momento che «la stessa terminologia dei testi elaborati dagli [...] organismi dell'Unione spesso manifesta momenti di rottura con quella della tradizione e con le sue risonanze concettuali»⁹⁷.

Per quanto riguarda specificamente l'introduzione *in via giurisprudenziale* di nozioni europee, essa si inserisce nel più ampio dibattito sul ruolo della Corte di giustizia. In particolare, se la Corte abbia un ruolo «creativo» rispetto al diritto europeo oppure se il mutato assetto generale del diritto, dovuto alla crescente importanza dell'ordinamento europeo, implichi necessariamente

⁹³ Si tratta di una tendenza alla indipendenza dell'ordinamento europeo intesa non come separazione, ma come preminenza rispetto alla sovranità statale.

⁹⁴ Si veda F. Rimoli, *Costituzione rigida, potere di revisione e interpretazione per valori*, in Giur. cost., 1992, 3712 sgg.; A. Baldassarre, *L'interpretazione della Costituzione*, in AA.VV., *L'interpretazione della legge alle soglie del XXI secolo* (a cura di A. Palazzo), Napoli, 2001, 215 sgg.; A. Cervati, *In tema di interpretazione della Costituzione, nuove tecniche argomentative e "bilanciamento" tra valori costituzionali*, in AA.VV., *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza della Corte costituzionale. Riferimenti comparatistici*, Milano, 1994, 55 sgg.; P. Perlingieri, *Il diritto civile nella legalità costituzionale*, Napoli, 2006.

⁹⁵ Si veda A. D'Angelo, *Discorso giuridico*, cit., 320 che sottolinea che in una visione «interna», cioè non di interazione tra ordinamenti, anche la proliferazione della legislazione speciale, mettendo in discussione la centralità dei codici, aveva già imposto una riconsiderazione delle categorie proprie di queste ultimi.

⁹⁶ Per quanto riguarda il metodo comparativo si veda, in generale, C.N. Kakouris, *L'utilisation de la méthode comparative par la Cour de Justice des Communautés européennes*, in U. Drobnig-S. van Erp, *Comparative Law and the Courts*, The Hague, Kluwer Law, 1999, 100 sgg. e K. Lenaerts, *Interlocking Legal Orders in the European Union and Comparative Law*, in *International and Comparative Law Quarterly*, 2003, 2 (4), 873-906.

⁹⁷ A. D'Angelo, *Discorso giuridico*, cit., 320.

un mutamento dei metodi interpretativi e un suo ruolo particolarmente «attivo»⁹⁸. Certamente, grazie al costante svolgimento del suo compito di interprete del diritto europeo, la Corte ha finito per affermare un ruolo originale del formante giurisprudenziale rispetto a quello attribuitogli nei Trattati.

Ad ogni modo, la formulazione di nozioni europee giurisprudenziali si sviluppa nel contesto della competenza della Corte a pronunciarsi riguardo all'interpretazione del diritto europeo, seppur in modo innovativo nei metodi e negli obiettivi; di conseguenza per comprendere appieno la portata della formulazione di nozioni autonome giurisprudenziali, è utile analizzare il metodo interpretativo della Corte.

2.2.2 L'interpretazione funzionale della Corte di giustizia

2.2.2.1 La Corte di giustizia

La fondazione della Corte di giustizia dell'Unione europea risale al 1952 e il suo scopo è quello di interpretare il diritto dell'UE per garantire che esso sia applicato allo stesso modo in tutti gli Stati membri e per dirimere le controversie giuridiche tra governi nazionali e istituzioni dell'Unione. Sebbene abbia funzioni in parte simili a quelle di una corte suprema nazionale o di una corte costituzionale, in quanto ultimo interprete dei Trattati istitutivi⁹⁹, essa non può essere paragonata né all'una né all'altra. La Corte di giustizia, infatti, non è legata ad uno Stato, ma piuttosto, inizialmente, ad un progetto di Europa e, oggi, alla progressiva evoluzione di un ordinamento sovranazionale e alla primazia del suo diritto nelle materie di competenza dell'Unione. Storicamente la Corte di giustizia ha ricoperto un ruolo fondamentale nella formazione dell'attuale Unione europea, in particolare per quanto riguarda la garanzia dell'efficacia del diritto europeo¹⁰⁰. Ciò ha influenzato il metodo interpretativo della Corte e, per quel che interessa questo lavoro, la formazione delle nozioni autonome che a quest'ultima è indissolubilmente legata.

La Corte di giustizia è in grado di assurgere al suo ruolo centrale nel contesto del diritto europeo grazie alla competenza che le era stata attribuita dall'art. 234 del Trattato CE (oggi art. 267 TFUE) in base al quale i giudici nazionali possono rivolgere alla Corte di giustizia le questioni pregiudiziali sulla validità e sull'interpretazione del diritto comunitario, oggi art. 267 TFUE. Le questioni sono pregiudiziali perché la loro soluzione è pregiudiziale alla decisione del caso da parte del giudice nazionale, cioè necessaria per tale decisione¹⁰¹. L'istituto del rinvio pregiudiziale attribuisce alla Corte il ruolo fondamentale di interprete del diritto europeo in ultima istanza.

⁹⁸ F. Viola, *op. cit.*, 64.

⁹⁹ Si veda M. Rosenfeld, *Comparing Constitutional Review by the European Court of Justice and the U.S. Supreme Court*, in *International Journal of Constitutional Law*, 2006, 4 (4), 618–651, per approfondire la questione della similarità e differenze tra la Corte di giustizia e le corti nazionali o supreme.

¹⁰⁰ D. Tamm, *The History of the Court of Justice of the European Union Since its Origins*, in AA.VV., *The Court of Justice and the Construction of Europe: Analysis and Perspectives on Sixty Years of Case-Law*, The Hague, Asser Press, 2013.

¹⁰¹ Quando sorge una questione sull'interpretazione o la validità del diritto unionale, il giudice nazionale può – o deve, se giudice di ultima istanza – sospendere il processo e chiedere alla Corte di giustizia di pronunciarsi in merito.

Paragrafo 2.2 - L'interpretazione del diritto in un ordinamento sovranazionale

La ricostruzione delle origini della Corte conferma che, durante la sua fondazione, la Corte è stata fortemente ispirata a istituti tipicamente francesi: grazie all'influenza di Monnet e Lagrange¹⁰² il modello istituzionale della Corte è quello del *Conseil d'Etat* francese da cui riprende anche la figura dell'Avvocato Generale. Anche la lingua utilizzata dalla Corte per deliberare è, per tradizione, il francese. Tutti gli atti depositati dalle parti nella lingua processuale vengono quindi tradotti in francese per costituire un fascicolo interno di lavoro. Vedremo *infra* come questo aspetto incida sull'elaborazione delle nozioni autonome (v. il succ. para. 2.4 di questo cap.).

Con l'ampliamento dell'Unione si è passati da una Corte composta da sette giudici ad una Corte composta da ventotto giudici. Il crescente numero di giudici¹⁰³ solleva questioni relative alla lingua e al patrimonio culturale giuridico che caratterizzano la Corte e incide sul metodo interpretativo elaborato da quest'ultima nonché, evidentemente, sull'elaborazione delle nozioni autonome¹⁰⁴. Si tratta di problematiche la cui portata, anche per quanto riguarda la mera questione linguistica, è stata ridimensionata solo in parte dall'utilizzo del francese come lingua franca e, di conseguenza, «un po' più uguale delle altre»¹⁰⁵ malgrado il principio dell'uguaglianza tra le diverse versioni linguistiche degli atti europei.

Nell'ambito della fiscalità, l'attività propulsiva del diritto europeo della Corte di giustizia si afferma con vigore. In particolare, come in parte anticipato (v. il prec. para. 1.4, cap. I), l'attività interpretativa *ex art. 267* ha trovato ampia applicazione per quanto riguarda i tributi armonizzati come l'IVA proprio perché la struttura di quest'ultima, sia per quanto riguarda i profili sostanziali, sia per quanto riguarda alcuni profili procedurali, è disciplinata a livello europeo. Dunque, nell'ambito della fiscalità, l'individuazione di nozioni autonome, che avviene proprio nel contesto dei rinvii pregiudiziali, ha riguardato in primo luogo e principalmente l'imposta sul valore aggiunto¹⁰⁶.

¹⁰² Un'indagine sulla storia della Corte dimostra innanzitutto che non fu facile accordarsi sull'idea della creazione di un tribunale piuttosto che un'istituzione arbitrale. Nel piano Schuman era previsto solo un debole sistema di appello *ad hoc* per le decisioni prese dall'istituzione esecutiva centrale della CECA, l'Alta Autorità. La delegazione tedesca guidata da Walter Hallstein e il suo consulente legale Carl F. Ophüls erano però a favore di una corte di giustizia permanente. Il comitato guidato dal consulente legale Jean Renet Paul Reuter istituì un memorandum nell'agosto 1950 sulle questioni istituzionali che si riferivano a una corte di giustizia permanente per bilanciare l'Alta Autorità, forte organo esecutivo. Questa proposta era stata sostenuta in particolare dalla Germania e dai paesi del Benelux. I paesi del Benelux avevano a cuore che solo gli Stati membri, ma non gli individui, dovessero avervi accesso. I tedeschi volevano tuttavia un tribunale più simile a un tribunale costituzionale e come tale accessibile a imprese private, e con il monopolio dell'interpretazione del Trattato. I francesi, e Monnet con loro, al contrario di Reuter, non condividevano l'idea dei tedeschi. Nell'autunno del 1950 Lagrange sostituì Reuter e aiutò Monnet a creare una Corte la cui struttura fosse coerente col modello tipico del diritto amministrativo francese. Lagrange ha quindi assunto un ruolo centrale nella «costruzione» della Corte seguendo il modello istituzionale del *Conseil d'État* francese. Il risultato finale è stato un tribunale basato sul modello francese, ma con una certa apertura ai desideri tedeschi (ad esempio, il diritto, anche se limitato, a persone fisiche e giuridiche di ricorrere al Tribunale).

¹⁰³ Un momento fondamentale è stato il 2004, anno in cui sono stati nominati venti nuovi giudici.

¹⁰⁴ Per una visione critica dell'originalità del metodo interpretativo elaborato dalla Corte di giustizia, si veda H. Rasmussen, *On Law and Policy in the European Court of Justice*, Dordrecht, Martinus Nijhoff, 1986; Id., *The European Court of Justice*, Copenhagen, GadJura, 1998; Sir P. Neill, *The European Court of Justice: A Case Study in Judicial Activism*, House of Lords Selected Committee on the EC, Minutes of Evidence, 18th Report, 1995, 218.

¹⁰⁵ N. Fennelly, *Legal Interpretation at the European Court of Justice*, in *Fordham International Law Journal*, 1996, 20 (3), 660 sgg.

¹⁰⁶ Elaborando in questo settore concetti europei indipendenti da quelli nazionali rientra, la Corte ha declinato in modo originale il suo ruolo interpretativo in una materia in cui l'individuazione del modello impositivo era competenza dell'Unione.

2.2.2.2 L'interpretazione del diritto da parte della Corte di giustizia

Teoria formalista, antiformalista e teorie miste

Nella storia del diritto si sono susseguite varie teorie dell'interpretazione giuridica¹⁰⁷ funzionali all'interpretazione e all'efficacia di un ordinamento. La difficoltà è renderle compatibili con gli obiettivi originali del diritto dell'Unione.

Secondo i formalisti, interpretare significa «scoprire un significato preesistente». Tale significato è comunque l'unico significato corretto, a prescindere dal fatto che, nell'attribuzione di significato, si sia fatto riferimento all'intenzione del legislatore, secondo il criterio proposto dalla Scuola dell'Esegesi, o a tecniche di carattere logico che si sviluppano all'interno del sistema giuridico, secondo il metodo proposto dalla Pandettistica. Secondo gli antiformalisti il significato non viene colto dall'indagine semantica di una disposizione, ma viene ricavato direttamente dall'esame della realtà economico-sociale sottostante, dalla quale l'interprete trae la soluzione interpretativa più adeguata secondo determinati valori guida¹⁰⁸. Le teorie miste, invece, sono solite distinguere i «casi facili» dai «casi difficili»¹⁰⁹. L'interpretazione ha, nei «casi facili», una funzione ricognitiva volta a scoprire significati preesistenti; nei «casi difficili», essa ha una funzione creativa, il cui scopo è produrre significati nuovi. Vedremo, proseguendo la trattazione, che la Corte di giustizia fa ampio ricorso ai metodi logici, che sono i più utili per garantire gli obiettivi del primato e dell'effettività del diritto europeo; tuttavia, non è sempre determinabile univocamente se il metodo interpretativo della Corte sia più vicino alle teorie formaliste, antiformaliste o miste. Vedremo, sempre proseguendo la trattazione, che ciò è evidente anche nel caso delle nozioni autonome.

Innanzitutto, la natura dell'ordinamento europeo, che è composto da ordinamenti nazionali con tradizioni giuridiche e caratteristiche diverse, implica che anche il metodo interpretativo adottato dalla Corte di giustizia presenti profili di novità, sia per quanto riguarda i criteri adottati, sia per quanto riguarda l'ordine di priorità tra questi criteri. Inoltre, si assiste anche ad un fenomeno di ibridazione tra forme di ragionamento giuridico proprie di esperienze nazionali distinte che viene temperato dalla struttura argomentativa di matrice francese, burocratico-sillogistica delle sentenze della Corte¹¹⁰. D'altronde i giudici che compongono la Corte si sono formati avendo come riferimento le tradizioni giuridiche nazionali e le stesse le sentenze della Corte sono destinate ai

¹⁰⁷ Ai fini del presente contributo, per «teoria dell'interpretazione giuridica» si intende la teoria dell'interpretazione giuridica in senso stretto, che guarda a questa attività da un punto di vista strutturale. Questa si preoccupa di esaminare il modo in cui l'interpretazione effettua le sue attribuzioni di significato, nei suoi profili metodologici e nelle sue implicazioni teoriche. Da questa deve essere tenuta distinta la «teoria dell'argomentazione giuridica» che si preoccupa del perché si sia attribuito un significato piuttosto che un altro. L'obiettivo è sia quello di esaminare e suggerire gli argomenti usati o da usare dalla dottrina e dalla giurisprudenza per giustificare un certo tipo di risultato interpretativo e/o applicativo.

¹⁰⁸ V. Villa, *La teoria dell'interpretazione giuridica fra formalismo e antiformalismo*, in *Etica & Politica*, 2006, VIII, 7.

¹⁰⁹ Secondo la ben nota classificazione operata da Hart, in H.L.A. Hart, *Il concetto di diritto*, trad. di M. Cattaneo, Torino, 1965, 146-159, i linguaggi che adottano termini generali (e dunque anche il linguaggio giuridico), presentano sempre dei casi chiari, nei quali tali termini sono chiaramente applicabili, e dei casi dubbi, nei quali si è per l'appunto in dubbio sul fatto se i termini si applichino oppure no.

¹¹⁰ G. Itzcovich, *op. cit.*

Paragrafo 2.2 - L'interpretazione del diritto in un ordinamento sovranazionale

giudici nazionali, i quali devono avere gli strumenti per recepire il ragionamento sviluppato nella motivazione «come convincente perché giuridicamente cogente, anziché come meramente politico o evocativo»¹¹¹, ma pur sempre funzionale ad obiettivi europei diversi da quelli nazionali.

Nel diritto europeo mancano disposizioni sull'interpretazione paragonabili all'art. 12 delle Preleggi, agli artt. 1362 sgg. del Codice civile o agli artt. 31 sgg. della Convenzione di Vienna sul diritto dei Trattati¹¹²: è la stessa giurisprudenza della Corte a individuare i criteri ermeneutici consolidati del diritto europeo. Le tecniche interpretative sono omogenee sia che si stia interpretando un Trattato, sia che si stia interpretando il diritto comunitario derivato¹¹³. Nello studio dell'individuazione e della definizione di nozioni di diritto europeo in ambito IVA si farà riferimento evidentemente al diritto derivato più che al diritto primario.

La formulazione di nozioni come scoperta di un «significato europeo preesistente»

Nel caso delle nozioni autonome, secondo la giurisprudenza consolidata della Corte, determinati termini appartenenti a fonti europee *costituiscono* nozioni autonome del diritto dell'Unione¹¹⁴. Sebbene con questa constatazione non si voglia ricondurre la definizione di nozioni autonome a un'espressione del metodo formalistico, l'elencazione delle suddette teorie interpretative può comunque essere un utile ausilio per comprendere alcuni aspetti della questione.

Il fatto che la Corte individui e definisca le nozioni della direttiva quando manca una loro definizione di diritto positivo, è evidentemente una delle massime espressioni della creatività del giudice sovranazionale. Tuttavia, la Corte afferma che un concetto «costituisce» una nozione autonoma. Di conseguenza, se il carattere identificativo delle nozioni autonome è quello di avere un significato europeo che prescinde dalle attuazioni nazionali, tale significato dovrebbe essere implicito nella nozione stessa, sebbene non esplicitato dallo strumento normativo.

Nell'assenza di una definizione positiva sono probabilmente i caratteri dell'imposta e la funzione dei singoli regimi a orientare la Corte nella «scoperta» della definizione¹¹⁵. In questo modo si riesce a conciliare l'idea della definizione della nozione autonoma come scoperta di un significato preesistente, che l'utilizzo del termine «costituiscono» suggerisce, con la centralità che i metodi interpretativi di natura dinamica e teleologica hanno nella giurisprudenza comunitaria. A parere di chi scrive, tuttavia, l'attività di formulazione di nozioni autonome è molto vicina ad un'attività di

¹¹¹ *Ivi*, 431.

¹¹² Fa eccezione la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, nota come «Carta di Nizza», che contiene una disciplina dettagliata relativa all'interpretazione della Carta stessa.

¹¹³ P. Dann, *Thoughts on a Methodology of European Constitutional Law*, in *European Review of Public Law*, 2005, 1462.

¹¹⁴ Tra le sentenze più recenti si veda la sentenza del 20 novembre 2019, *Infohos*, C-400/18, EU:C:2019:992; sentenza del 20 giugno 2019, *Grup Servicii Petroliere SA*, C-291/18, EU:C:2019:521; sentenza del 28 febbraio 2019, *Sequeira Mesquita*, C-278/18, EU:C:2019:160; sentenza *A & G Fahrschul-Akademie*, *cit.*; sentenza del 25 luglio 2018, *DPAS*, C-5/17, EU:C:2018:592.

¹¹⁵ Questa considerazione deve essere contestualizzata rispetto al fatto che le nozioni autonome in materia IVA riguardano le disposizioni di una direttiva. Nel caso delle nozioni autonome, la Corte non solo si limiterebbe a rendere espliciti i caratteri impliciti nella nozione, ma i caratteri sarebbero tali da giustificare la diretta applicabilità della stessa negli Stati membri.

creazione sulla base di criteri logici insiti nel sistema, piuttosto che a un'attività di scoperta di significati preesistenti, la cui ricostruzione avviene sulla base dei medesimi criteri logici.

Del resto, la questione del rapporto tra interpretazione-scoperta e interpretazione-costruzione, come la questione del valore vincolante delle definizioni legislative, non riguarda soltanto oppure precipuamente il diritto europeo. Secondo larga parte della dottrina, la riconduzione a mera interpretazione delle operazioni di formulazione di nozioni corrispondenti a termini non legislativamente definiti appare il frutto di una vera e propria finzione, dettata dalla preoccupazione di rappresentare ogni ragionamento giuridico come strettamente governato dalla fedeltà al dato normativo¹¹⁶. Nel contesto europeo, però, l'idea dell'interpretazione come creazione deve tenere conto del rapporto tra più ordinamenti ed è, quindi, ancora più difficile da sostenere, tanto più in un contesto armonizzato.

Il metodo interpretativo della Corte di giustizia proposto nel caso «CILFIT»

L'elaborazione dei criteri fondamentali per l'interpretazione del diritto europeo trova la sua più compiuta formulazione nel caso *Cilfit*¹¹⁷ e può essere ricostruita prendendo ispirazione dalla classificazione proposta in dottrina da Bengoetxea¹¹⁸.

Occorre fare riferimento, innanzitutto, ai *criteri linguistici*. Essi prendono in considerazione la semantica e la sintassi del linguaggio giuridico in cui sono redatte le disposizioni normative nonché la comparazione fra le differenti versioni linguistiche. La Corte non utilizza mai direttamente l'espressione «criteri letterali», come accade nella maggior parte degli ordinamenti nazionali, ma fa piuttosto riferimento al «significato proprio delle parole o al significato ordinario delle parole»¹¹⁹. Occorre specificare che il significato ordinario delle parole non è inteso però come senso comune del linguaggio della quotidianità, bensì in un'accezione giuridica: ciò che un giurista comprende, non l'accezione che gli attribuirebbe chiunque abbia una normale competenza linguistica. Tuttavia, il «significato proprio delle parole» a volte varia notevolmente a seconda della versione linguistica, e quindi da Stato a Stato. Le disposizioni europee sono infatti redatte in tutte le lingue ufficiali dell'UE (al momento ventiquattro) e, quindi, possono esservi molti «significati ordinari»¹²⁰. Per questo la Corte ha affermato, già nelle sue prime sentenze, di non essere vincolata

¹¹⁶ Ciò avviene nel pregiudizio che la stessa interpretazione debba consistere nel riconoscimento del solo «vero» o autentico significato, preconstituito e incorporato nel testo. Sul punto si veda A. D'Angelo, *Discorso giuridico*, cit., 333.

¹¹⁷ Sentenza del 6 ottobre 1982, *Cilfit*, C-283/81, EU:C:1982:335.

¹¹⁸ J. Bengoetxea, *The Legal Reasoning of the European Court of Justice*, Oxford, Clarendon Press, 1993, 23 sgg. Cfr. anche N. MacCormick, *Argumentation and Interpretation in Law*, in «Argumentation», 1995, 9 (3), 467-480; N. MacCormick-R.S. Summers, *Interpreting Statutes: A Comparative Study Aldershot*, Aldershot, Dartmouth Publishing Co., 1991. Si veda G. Itzcovich, *op. cit.*, 443, che propone di ispirarsi alla classificazione di Bengoetxea per ricostruire in termini sistematici quanto affermato nel caso *Cilfit*.

¹¹⁹ Questo deve essere inteso però non come senso comune nel linguaggio della quotidianità bensì in un'accezione giuridica, cioè ciò che un giurista comprende, non quello che gli attribuirebbe chiunque abbia una normale competenza linguistica.

¹²⁰ In materia tributaria un esempio importante di utilizzo dell'interpretazione letteraria è quello che concerne le esenzioni. Secondo una giurisprudenza consolidata, sebbene queste debbano essere oggetto di interpretazione restrittiva, l'interpretazione non può mai spingersi fino a disconoscere totalmente il testo dell'esenzione. Al riguardo si veda la sentenza del 30 maggio 2013, *X*, C-651/11, EU:C:2013:346 e la sentenza del 5 luglio 2012, *DTZ Zadelhoff vof.*, C-259/11, EU:C:2012:423.

Paragrafo 2.2 - L'interpretazione del diritto in un ordinamento sovranazionale

dal «significato proprio» delle parole del discorso giuridico, poiché «salvo il caso di rinvio, espresso o implicito, al diritto nazionale, le nozioni giuridiche usate dal diritto comunitario vanno interpretate ed applicate in modo uniforme nell'intera Comunità»¹²¹. Nella sentenza *Cilfit* la Corte afferma infatti che il giudice deve tenere in considerazione che «le norme comunitarie sono redatte in diverse lingue»¹²² e che «il diritto comunitario impiega una terminologia che gli è propria»¹²³, utilizzando «nozioni giuridiche» che «non presentano necessariamente lo stesso contenuto nel diritto comunitario e nei vari diritti nazionali»¹²⁴. La Corte rivendica così la propria competenza ad attribuire un significato proprio e specificamente europeo a termini, concetti o istituti giuridici impiegati o richiamati nelle norme dell'Unione. In questo modo si dimostra, da un lato, che il criterio letterale potrebbe essere non solo d'ostacolo alla creazione di un sistema europeo, ma anche oggettivamente inutilizzabile nell'ambito di un ordinamento multiculturale; dall'altro lato, si dimostra che l'attribuzione di significato a termini del linguaggio europeo è una questione interpretativa tanto importante da giustificare lo scostamento dal criterio interpretativo letterale¹²⁵. Si tratta di affermazioni fondamentali per quanto riguarda lo studio delle nozioni autonome. La difficoltà di rendere efficace l'interpretazione testuale è ancora più evidente quando le norme europee di riferimento non sono di diretta applicabilità, come nel caso dei regolamenti, ma destinate ad essere attuate negli ordinamenti nazionali, come nel caso delle direttive.

Ai criteri letterali si affiancano i *criteri sistematici*¹²⁶ che prendono in considerazione il contesto normativo in cui una disposizione è inserita e le norme appartenenti alla medesima fonte normativa o allo stesso settore dell'ordinamento giuridico. Nella sentenza *Cilfit* la Corte afferma che «ogni disposizione di diritto comunitario va ricollocata nel proprio contesto e interpretata alla luce dell'insieme delle disposizioni del suddetto diritto». Dal momento che il diritto europeo, però, interviene in relazione a competenze specifiche, diversamente dai sistemi nazionali, è più difficile fare riferimento utilmente ad altri settori del diritto unionale o, talvolta, anche ad altre norme relative allo stesso settore (v. il succ. para. 3.2.2.1, cap. III). Il diritto europeo, infatti, riguarda un ordinamento a fini particolari, non generali, come l'ordinamento statale. Inoltre, il diritto europeo attribuisce da sempre un rilievo centrale all'interpretazione teleologica, che ben si adatta alle esigenze e all'idea di ordinamento in continua evoluzione. Al contrario dell'interpretazione teleologica, l'interpretazione sistematica sembra animata da un'idea più «conservativa» che «evolutiva».

¹²¹ Per tutte, sentenza del 1° febbraio 1972, *Hagen OHG*, C-49/71, EU:C:1972:6 (ma anche sentenza del 14 gennaio 1982, *Corman*, C-64/81, EU:C:1982:5, punto 8; sentenza del 1° febbraio 1977, *Verbond nederlandse ondernemingen*, C-51/76, EU:C:1977:12, punti 10-12; sentenza del 2 aprile 1998, *EMU Tabac*, C-296/95, EU:C:1998:152, punto 30).

¹²² Sentenza *Cilfit*, *cit.*, punto 18.

¹²³ *Ivi.*, punto 19.

¹²⁴ *Ibidem*.

¹²⁵ K. Lenaerts-J.A. Gutiérrez-Fons, *To Say What the Law of the EU Is: Methods of Interpretation and the European Court of Justice*, EUI Working Paper AEL n. 9, Florence, 2013, 5.

¹²⁶ Nel contesto dei criteri sistematici la Corte fa riferimento l'argomento a contrario, analogico, *a fortiori*, *ad absurdum*, fa ricorso ai principi generali, all'interpretazione adeguatrice, ecc. Sul tema si veda G. Itzcovich, *op. cit.*, 448.

A questi criteri parte della dottrina affianca l'argomento comparativo che guarda alle norme di ordinamenti giuridici diversi¹²⁷ e che è particolarmente importante nel caso delle nozioni autonome. Dal punto di vista concettuale l'argomento comparativo si oppone a quello letterale e sistematico in quanto, al contrario di questi ultimi, non esalta l'autonomia del diritto europeo - autonomia che «si esprime anche come autonomia dei suoi concetti e del suo linguaggio tecnico»¹²⁸ - e delle sue diverse finalità. Si tratta, però, di un metodo molto utilizzato nel lavoro della Corte, dal momento che, in primo luogo, quando giuristi provenienti da culture giuridiche diverse (da quella che propone le questioni interpretative alla Corte) si trovano a decidere, è inevitabile che comparino soluzioni differenti prendendo a modello anche il diritto degli Stati membri. In secondo luogo, la natura stessa dell'Unione europea, dove si trovano a convivere ordinamenti diversi, implica un'accresciuta importanza dei criteri comparativi. Infine, a parere di chi scrive, soprattutto nel contesto dei rinvii pregiudiziali, gli argomenti che le parti prospettano in relazione al diritto nazionale spesso ispirano le soluzioni adottate nelle sentenze.

Infine, sono di fondamentale importanza nella giurisprudenza della Corte i *criteri dinamico-evolutivi* che attribuiscono rilievo alle finalità alle quali il diritto tende o dovrebbe tendere, anche alla luce del mutare dei contesti e degli stessi obiettivi europei. Nella sentenza *Cilfit* si afferma che «ogni disposizione di diritto comunitario va [...] interpretata alla luce [...] delle sue finalità nonché del suo stadio di evoluzione al momento in cui va data applicazione alla disposizione di cui trattasi»¹²⁹. Per quanto riguarda il diritto europeo in generale, la finalità di perseguire l'integrazione degli ordinamenti statali, volta alla creazione di «un'unione sempre più stretta fra i popoli dell'Europa», risulta fondamentale¹³⁰. I Trattati esprimono un progetto che presuppone necessariamente la trasformazione e integrazione degli ordinamenti giuridici degli Stati membri. Con specifico riferimento al settore tributario l'obiettivo sotteso all'interpretazione teleologica delle disposizioni giuridiche è quello della piena attuazione del mercato unico¹³¹.

Anche la struttura delle fonti normative secondarie favorisce un'interpretazione secondo criteri dinamico-evolutivi. La concisione del testo della norma comunitaria, con la sua ampia formulazione, il plurilinguismo e la frequente non coincidenza delle traduzioni e l'importante valore ermeneutico del «preambolo» e dei «considerando» (collegati agli obiettivi fissati nel Trattato, dei quali costituiscono attuazione a livello degli atti normativi secondari) offrono all'interprete una chiara elencazione degli obiettivi e scopi perseguiti attribuendo preminenza all'interpretazione funzionale. Infatti, tramite l'indicazione espressa degli scopi che le norme devono avere, il metodo teleologico acquista implicitamente un ruolo primario¹³². L'indeterminatezza del sistema di riferimento, però, implica che, nella suddetta ricostruzione degli obiettivi, ci si serva anche giudizi

¹²⁷ Quanto all'argomento comparativo, questo appare raramente in modo esplicito nelle sentenze delle Corti di giustizia, ma molto più spesso nelle conclusioni degli Avvocati generali. Per quanto riguarda la Corte, si veda la sentenza del 18 maggio 1982, *AM & S Europe*, C-155/79, EU:C:1982:157. Sul tema si veda anche C.N. Kakouris, *L'utilisation de la méthode comparative par la Cour de Justice*, cit., 100 sgg.; K. Lenaerts, *Interlocking Legal*, cit., 873-906.

¹²⁸ G. Itzcovich, *op. cit.*, 449.

¹²⁹ Sentenza *Cilfit*, cit., punto 20.

¹³⁰ Trattato sull'Unione Europea.

¹³¹ Per quanto riguarda esempi di interpretazione teleologica in materia fiscale cfr. la giurisprudenza in materia di imposte aventi effetto equivalente che coinvolge tra l'altro anche il tema delle nozioni autonome.

¹³² F. Viola, *op. cit.*, 54.

di valore e di equità con la conseguenza che i confini tra interpretazione e integrazione del diritto diventano sempre più sottili¹³³. Anche questa considerazione, come ci si propone di dimostrare nei prossimi capitoli, riguarda direttamente le nozioni autonome.

Secondo la classificazione proposta da Bengoetxea - sostenuta da alcuni, ma avversata da altri¹³⁴ - i criteri dinamici possono essere suddivisi in tre sottocategorie che diventano significative per lo studio delle nozioni autonome. In primo luogo, occorre esaminare l'argomento *funzionale*, secondo il quale la disposizione normativa deve essere interpretata in modo da assicurarne l'effetto utile. Si tratta di un criterio che valorizza il fatto che una norma o un istituto debbano funzionare efficacemente ed è quindi inscindibilmente legato al principio di effettività. In secondo luogo, la suddetta classificazione fa riferimento all'argomento *teleologico*, secondo il quale la disposizione normativa deve essere interpretata in modo conforme alle finalità implicite o esplicite della norma stessa oppure di un insieme di norme dell'ordinamento giuridico comunitario. Infine, Bengoetxea fa riferimento all'argomento *conseguenzialista*, secondo il quale la disposizione normativa deve essere interpretata valutando le conseguenze alle quali condurrebbe l'interpretazione proposta o quella avversata. Tali criteri sono accomunati dallo scostamento dal tenore letterale e dall'attenzione all'efficacia e alle finalità dell'ordinamento comunitario. La Corte dimostra di tenere in considerazione le finalità dell'ordinamento comunitario sin dalla già citata decisione *Van Gend en Loos* (1963)¹³⁵ in cui fa riferimento proprio «allo spirito, alla struttura ed al tenore» del Trattato. Spesso i criteri sistematici e quelli dinamico-evolutivi vengono utilizzati contestualmente e proprio da tale utilizzo congiunto emerge una delle caratteristiche fondamentali del metodo interpretativo del diritto europeo.

In materia di IVA l'utilizzo di metodi dinamico-evolutivi porta a valorizzare l'importanza della neutralità che anima l'imposta soprattutto per l'interpretazione delle esenzioni, settore di elezione per lo studio delle nozioni autonome. La conseguenza, ad esempio, è il principio secondo il quale, quando una disposizione di diritto europeo costituisce una deroga al sistema europeo, e quindi non è in linea con gli obiettivi perseguiti da quest'ultimo, tale disposizione deve essere interpretata restrittivamente¹³⁶.

Sembra quindi che l'interpretazione del diritto europeo faccia riferimento a criteri che sono, in linea di massima, gli stessi che ritroviamo in altri settori del diritto seppur con ordini di priorità differenti¹³⁷. Tali criteri debbono essere poi contestualizzati alla luce dei caratteri e degli obiettivi del diritto europeo; tra questi ultimi, in particolare, è importante tenere in considerazione il multilinguismo e multiculturalismo (cfr. il succ. para. 2.3 di questo cap.).

¹³³ *Ivi*, 61. Il fatto che si tratti di un sistema a fini particolari e in evoluzione, insieme all'indeterminatezza della norma spiega il successo dell'interpretazione teleologica. Eppure, la stessa attività teleologica, nell'indeterminatezza del sistema appunto, può arrivare a sfociare nell'attività integrativa e quasi creativa del diritto.

¹³⁴ Sul punto si vedano K. Lenaerts-J.A. Gutiérrez-Fons, *op. cit.*, 25; G. Itzcovich, *op. cit.* e V. Velluzzi, *Interpretazione sistematica*, Torino, 2002, 125 sgg.

¹³⁵ Sentenza *Van Gend en Loos*, *cit.*

¹³⁶ La Corte afferma che dall'interpretazione sistematica e teleologica delle disposizioni deriva che le esenzioni debbono essere interpretate restrittivamente nelle sentenze del 22 aprile 2010, *Commissione/Regno Unito*, C-346/08, EU:C:2010:213, punto 39 e del 29 aprile 2004, *Kapper*, C-476/01, EU:C:2004:261, punto 72.

¹³⁷ G. Itzcovich, *op. cit.*, 459.

In conclusione, rispetto alle tecniche interpretative nazionali, una posizione preponderante è occupata dai criteri dinamico-evolutivi¹³⁸ in ragione della diversa funzione dell'interpretazione di garantire l'uniforme applicazione in ordinamenti nazionali¹³⁹. Inoltre, l'interpretazione della Corte si distingue per il fatto di essere funzionale a determinati obiettivi anche di natura non ordinamentale, come invece normalmente accade nelle esperienze giuridiche degli Stati membri. L'interpretazione funzionale è dunque uno strumento particolarmente utile per delimitare e regolare i rapporti tra ordinamenti, e ciò, come si vedrà nel prosieguo, ha delle conseguenze fondamentali per quanto riguarda la definizione delle nozioni autonome.

2.2.2.3 L'interpretazione funzionale

La preminenza assicurata all'interpretazione funzionale ha conseguenze particolarmente rilevanti in materia tributaria. Negli ordinamenti giuridici nazionali, infatti, essa ha un impatto piuttosto modesto e, in quelle materie, come quella tributaria, in cui l'esigenza della certezza del diritto è particolarmente avvertita, viene utilizzata soltanto come canone di secondo livello¹⁴⁰. Al contrario, nell'ordinamento europeo l'interpretazione funzionale assume un'importanza fondamentale anche in materia tributaria al fine di affermare il primato dell'ordinamento europeo, pur dovendo essere utilizzato in modo coerente con la competenza esclusiva o concorrente dell'Unione a seconda dei diversi settori.

Le criticità derivanti dall'ampiezza delle disposizioni europee alle quali¹⁴¹, a differenza che negli ordinamenti nazionali, non sopperisce la «determinatezza» del sistema giuridico contribuiscono a spiegare il successo del suddetto criterio ermeneutico¹⁴². Anche nei sistemi esaustivi in cui vige per il giudice il divieto di *non liquet*, l'indeterminatezza è una caratteristica strutturale del sistema e il compito di determinare la regola rispetto al caso di specie è talvolta affidato all'interprete. Tuttavia, nel sistema europeo all'obbligo di interpretare il diritto europeo non corrisponde sempre l'esistenza di un sistema giuridico completo di riferimento. Per questo l'interprete tende a fare riferimento alle funzioni e a scopi circoscritti dello strumento normativo di riferimento.

Ciò è coerente anche con la peculiare declinazione del metodo di interpretazione sistematico nel *contesto* del diritto europeo: quando la giurisprudenza fa riferimento al contesto, il più delle

¹³⁸ Al contempo, una posizione recessiva è lasciata all'argomento psicologico, nonché all'argomento *a contrario*.

¹³⁹ La Corte, però, non parla quasi mai (si veda la sentenza del 23 novembre 2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887) di interpretazione teleologica, ma piuttosto di interpretazione secondo lo «spirito, lo schema generale e la formulazione delle frasi».

¹⁴⁰ G. D'Angelo, *Integrazione europea e interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2013, 43.

¹⁴¹ In generale le discussioni relative all'indeterminatezza sogliono avere come oggetto principale i dubbi che sorgono nell'assegnare significati determinati a determinate formulazioni normative. La descrizione del comportamento può essere ambigua in quanto l'ambiguità è una proprietà dei termini e delle formulazioni linguistiche. I significati espressi possono essere vaghi in quanto la vaghezza è proprietà dei concetti, delle proposizioni o delle norme (F. Viola, *op. cit.*, 59).

¹⁴² Spesso si ritiene che l'indeterminatezza che crea l'insorgere di problemi sia eminentemente quella del sistema giuridico, poiché all'indeterminatezza della regola singola si sopperisce con altre regole del sistema e con l'interpretazione sistematica (F. Viola, *op. cit.*, 58).

Paragrafo 2.2 - L'interpretazione del diritto in un ordinamento sovranazionale

volte fa riferimento ai «singoli contesti specifici, che possono esser considerati dei microcosmi normativi»¹⁴³.

Inoltre, sempre per quanto riguarda la materia fiscale, data la centralità dell'obiettivo di creare il mercato interno e della dimensione economica del tributo, viene spesso richiamato il «contesto economico di riferimento». Si tratta di un criterio che potremmo definire metagiuridico, particolarmente importante nella qualificazione delle operazioni, in ambito IVA, in cui si presta attenzione proprio alle esigenze di neutralità e all'obiettivo di evitare svantaggi competitivi (cfr. il succ. para. 2.4.5 di questo cap.). La conseguenza è il rilievo del «contesto del mercato», sebbene non si tratti di una categoria propria della scienza giuridica. Ciò è strettamente connesso alla questione della neutralità intesa in senso economico che anima di disciplina dell'imposta. Vedremo nel prossimo capitolo come quest'idea orienti anche l'individuazione e definizione di nozioni autonome. Si tratta, infatti, di un concetto che, sebbene venga citato esplicitamente in merito alla qualificazione delle operazioni, rileva indirettamente anche nella loro definizione. Per questo deve essere tenuto a mente dal legislatore e dall'interprete nazionale al momento dell'attuazione, interpretazione e applicazione del diritto.

L'effettività del diritto comunitario

Il ricorso all'interpretazione funzionale delle norme facendo riferimento allo scopo però dei singoli contesti normativi, è strettamente legato al principio di effettività, principio fondamentale dell'ordinamento europeo.

Malgrado si tratti di un principio non espressamente previsto dai Trattati, la sua importanza è evidente quando si analizzano la giurisprudenza europea e le attività della Commissione. L'idea che l'effettività sia la precondizione fondamentale per il successo di ogni sistema giuridico anima implicitamente o esplicitamente ogni sentenza interpretativa e ogni conflitto tra gli ordinamenti nazionali e l'ordinamento europeo. D'altronde l'efficacia del diritto europeo dipende dall'effettiva implementazione ad opera degli Stati membri.

Nel 1999 la Corte di giustizia affermava che «[a]ny weakening, even if only potential, of the uniform application and interpretation of Community law throughout the EC would be liable to give rise to distortions of competition and discrimination between economic operators, thus jeopardizing equality of opportunity between economic operators and consequently the proper functioning of the internal market»¹⁴⁴. È evidente dall'affermazione della Corte che ogni strumento interpretativo efficace per garantire l'uniforme applicazione e interpretazione del diritto europeo favorisce il funzionamento del mercato interno e, per questo, deve essere utilizzato dalla Corte e dalle altre istituzioni europee. Nelle sue molteplici dimensioni il principio di effettività, infatti,

¹⁴³ G. D'Angelo, *Integrazione europea e interpretazione*, cit., 35.

¹⁴⁴ A. Dashwood-A. Johnston, *About the Future of The Judicial System of The European Union - Proposals and Reflections*, in *The court's Paper*, Portland (Oregon), 2001.

garantisce indirettamente l'uguaglianza tra i cittadini europei e, quindi, è un utile strumento per coordinare l'interazione e i conflitti tra diversi ordinamenti giuridici¹⁴⁵.

Occorre tuttavia specificare che il principio di effettività si declina in modo diverso a seconda del settore. Il principio di effettività è un meta-principio interpretativo fondamentale in ogni settore, e quindi anche nell'ambito IVA¹⁴⁶. Tuttavia, l'interpretazione funzionale è relativa a singoli obiettivi, quelli di competenza dell'Unione in quel settore, e il principio di effettività giustifica e orienta l'interpretazione e l'applicazione delle disposizioni giuridiche nel raggiungimento di quel fine.

2.3 Il multilinguismo europeo e il metodo di lavoro della Corte

Considerazioni riguardo la formazione di nozioni europee in una Corte plurilingue

2.3.1 Una relazione biunivoca

Poiché ogni ordinamento giuridico è anche un sistema linguistico¹⁴⁷, i caratteri che un ordinamento multilingue, come quello europeo, presenta incidono sicuramente sull'interpretazione del diritto¹⁴⁸. Al contempo, il fatto che la Corte di giustizia sia l'interprete del diritto di un ordinamento multilingue ne influenza la metodologia di lavoro: circostanza che, a sua volta, incide sugli esiti dall'attività interpretativa della stessa Corte. Quindi, per comprendere come le caratteristiche e le difficoltà proprie di un ordinamento multilingue influenzino la formazione di nozioni europee, occorre concentrarsi anche sul metodo di lavoro della Corte. Lo svolgimento dei compiti e delle funzioni affidate dai Trattati alla Corte di giustizia, avviene in un ambiente unico, in cui i risultati sono frutto di un necessario adeguamento culturale e linguistico svolto dagli attori della Corte.

¹⁴⁵ M. Accetto, S. Zlepting, *The Principle of Effectiveness: Rethinking Its Role in Community Law*, in *European Public Law Review*, 11 (3), 375. Secondo Lenaerts (K. Lenaerts-J.A. Gutiérrez-Fons, *op. cit.*, 14-16) «a systematic interpretation enables the EU law provision in question to be in harmony with the context in which it is placed. As a token of rationality, the EU legislator must also avoid useless duplication. Accordingly, no provision of EU law should be redundant. Instead, each and every provision of that law must be interpreted in light of its “effet utile”. For example, an EU law provision should never be given the exact same meaning as another provision belonging to the same normative text».

¹⁴⁶ G. D'Angelo, *Integrazione europea e interpretazione*, *cit.*, 40.

¹⁴⁷ P. Gaggero, *op. cit.*, 768, che, più specificamente, afferma che un ordinamento è «un sistema linguistico consistente nel complesso delle proposizioni normative del legislatore costituenti il linguaggio-oggetto ed il dato rispetto alla scienza giuridica che ne è metalinguaggio descrittivo mediante analisi semantica e sintattica; e che il diritto è un linguaggio amministrato dai giuristi ed all'interprete resta pur sempre affidato il compito di rielaborare il discorso legislativo per realizzare l'unità sistemica del diritto sebbene con il metodo rigoroso dell'analisi linguistica che agevola il controllo delle operazioni interpretative».

¹⁴⁸ Al riguardo, si veda P. Pescatore, *Recht in einem mehrsprachigen Raum*, Relazione tenuta in occasione del conferimento dei primi diplomi in lingua straniera per giuristi, Münster, 10 gennaio 1997, in *Zeitschrift für Europäisches Privatrecht*, 1998; F. Mayer, *The Language of the European Constitution-Beyond Babel?*, in AA.VV., *The Emerging Constitutional Law of the European Union-German and Polish Perspectives*, Heidelberg, Springer, 2003, 359-383; M.R. Ferrarese, *Drafting e traduzione: un'insolita accoppiata. Si può scrivere il diritto in molte lingue?*, in AA.VV., *La traduzione del diritto comunitario ed europeo: riflessioni metodologiche* (a cura di E. Ioriatti Ferrari), Quaderni del Dipartimento di Scienze Giuridiche, Università degli Studi di Trento, n. 63, 2007, 161-184.

Paragrafo 2.3 - Il multilinguismo europeo e il metodo di lavoro della Corte

Queste considerazioni rilevano ai fini del tema di cui ci stiamo occupando per due aspetti. Da un lato, l'individuazione e la definizione di nozioni autonome ad opera della Corte è influenzata dal metodo di lavoro dell'istituzione. Dall'altro, l'elaborazione stessa di nozioni europee rientra nella più generale elaborazione di un lessico europeo e contribuisce - più o meno consapevolmente - alla creazione di un apparato concettuale e di un linguaggio giuridico specificamente europei.

2.3.2 Il ruolo delle nozioni europee in una peculiare istituzione plurilingue

Nella presentazione generale di sé stessa che la Corte di giustizia offre sul proprio sito web istituzionale, si afferma che «poiché ogni Stato membro ha una propria lingua e un sistema giuridico specifico, la Corte di giustizia dell'Unione europea è un'istituzione plurilingue. Il suo regime linguistico non conosce esempi analoghi in nessun altro organo giurisdizionale al mondo, poiché ciascuna delle lingue ufficiali dell'Unione europea può essere lingua processuale. La Corte è in effetti tenuta ad osservare un plurilinguismo integrale a motivo della necessità di comunicare con le parti nella lingua processuale e di garantire la diffusione della sua giurisprudenza in tutti gli Stati membri». Secondo l'art. 42 del regolamento di procedura «La Corte istituisce un servizio linguistico composto da esperti che dimostrino di possedere un'adeguata cultura giuridica ed un'ampia conoscenza di più lingue ufficiali dell'Unione»¹⁴⁹. Ciò è necessario per garantire quel «multilinguismo pieno» che è corollario dell'uguaglianza tra Stati membri dell'Unione e cittadini dell'Unione, affermato per la prima volta già nel 1958¹⁵⁰. In questo paragrafo ci si propone di analizzare come il multilinguismo influisca sul metodo di lavoro della Corte e, quindi, anche sulla formazione delle nozioni autonome.

Secondo Koen Lenaerts, attuale Presidente della Corte di giustizia, l'individuazione di una nozione autonoma garantisce la piena attuazione del principio del pari valore delle diverse versioni linguistiche¹⁵¹. Infatti, interpretare un testo europeo in modo diverso a seconda della lingua procedurale utilizzata violerebbe il principio della parità di trattamento. La stessa giurisprudenza della Corte sottolinea che «dall'*imperativo tanto dell'applicazione uniforme* del diritto comunitario quanto del *principio di uguaglianza* discende che i termini di una disposizione di diritto comunitario, la quale non contenga alcun espresso richiamo al diritto degli Stati membri ai fini della determinazione del suo senso e della sua portata, devono di norma essere oggetto, nell'intera Comunità, di un'interpretazione autonoma e uniforme»¹⁵². L'importante correlazione tra nozioni autonome, uniforme applicazione e principio di uguaglianza è sottolineata dalla Corte proprio nella sentenza *Cilfit*, ove si afferma che, anche in caso di concordanza tra le diverse versioni linguistiche,

¹⁴⁹ Art. 42 (Servizio linguistico della Corte) del regolamento di procedura della Corte di Giustizia.

¹⁵⁰ Regolamento n. 1/58 che stabilisce il regime linguistico della Comunità economica europea.

¹⁵¹ K. Lenaerts-J.A. Gutiérrez-Fons, *op. cit.*, 12-13.

¹⁵² Per fare solo alcuni esempi, sentenza del 18 gennaio 1984, *Ekro*, C-327/82, EU:C:1984:11, punto 11; sentenza del 19 settembre 2000, *Linster*, C-287/98, EU:C:2000:468, punto 43; sentenza del 17 marzo 2005, *Feron*, C-170/03, EU:C:2005:176, punto 26; sentenza del 14 dicembre 2006, *Nokia*, C-316/05, EU:C:2006:789, punto 21; sentenza del 18 ottobre 2007, *Österreichischer Rundfunk*, C-195/06, EU:C:2007:613, punto 24; sentenza del 17 luglio 2008, *Kozłowski*, C-66/08, EU:C:2008:437, punto 42; sentenza dal 29 ottobre 2009, *NCC Construction Danmark*, C-174/08, EU:C:2009:669, punto 24.

il diritto comunitario impiega una terminologia che gli è propria (v. il succ. para. 2.3.3 di questo cap.). Infatti, le nozioni giuridiche non presentano necessariamente lo stesso contenuto nel diritto europeo e nei diritti nazionali¹⁵³. Solo in questo modo si garantisce che un significato uniforme ed europeo ai termini usati dalle fonti normative europee¹⁵⁴.

Il diritto europeo si configura, quindi, come diritto dal significato proprio, ma espresso in molte versioni linguistiche diverse, tutte ufficiali. Le diverse versioni possano differire sul piano meramente linguistico ma, a livello giuridico, esprimono lo stesso concetto che, malgrado debba essere attuato negli ordinamenti nazionali, è espressione di una tassonomia europea di «nuova creazione». Nel caso delle nozioni autonome, le diverse versioni linguistiche in cui la nozione si manifesta, le quali hanno pari dignità, sono tutte versioni, giuste o talvolta meno giuste, della stessa idea di nozione autonoma definita dalla Corte e trasposta poi, di nuovo, nelle diverse lingue nei testi delle sentenze. L'idea di un diritto dal significato unitario sembra coerente anche con quella delle nozioni autonome come nozioni «scoperte» e non «create» dalla Corte di giustizia. Tuttavia, a parere di chi scrive, come nel caso della «scoperta» delle nozioni autonome, l'idea di un linguaggio giuridico europeo unico da applicare in modo assolutamente uniforme all'interno dell'Unione, malgrado ne esistano diverse versioni linguistiche, rimane per il momento almeno in parte una finzione giuridica, o meglio un obiettivo programmatico da raggiungere con il minor margine di approssimazione possibile.

2.3.3 Il metodo di lavoro di una Corte plurilingue e la formulazione di nozioni europee

La formulazione di nozioni autonome deve fare i conti con difficoltà pratiche e con il metodo di lavoro della Corte di giustizia. Innanzitutto, anche l'elaborazione di nozioni europee è frutto di un compromesso, dal momento che ogni sentenza della Corte di giustizia è frutto di un accordo tra più giudici appartenenti a Paesi diversi. Ciò riguarda, più in generale, tutti i testi elaborati in contesti multiculturali che, perciò, vengono qualificati come «testi ibridi»¹⁵⁵. La formulazione finale dei

¹⁵³ Sentenza *Cilfit*, punto 19.

¹⁵⁴ Il fatto che l'Unione sia un ordinamento plurilingue comporta necessariamente dei problemi che possono essere dovuti a incomprensioni nell'attuazione, all'inesistenza di concetti e nozioni equivalenti oppure all'inesistenza di una valida ed efficace traduzione linguistica (possono essere concettuali o linguistici). Di fronte a queste difficoltà, la Corte di giustizia ha, da un lato, esaltato il ricorso al metodo teleologico, dall'altro lato, l'elaborato un linguaggio ibrido e tutto europeo. Questi diventano gli strumenti fondamentali per limitare gli effetti del multilinguismo e multiculturalismo che caratterizzano l'Unione e, quindi, per garantire l'effettività del diritto europeo.

¹⁵⁵ Occorre specificare che il testo ibrido è tale per un tempo per sua natura finito e limitato e, quindi, una volta che le nozioni autonome siano entrate a far parte a pieno regime degli ordinamenti degli Stati membri, la loro natura «testi ibridi» finisce. In questo senso si veda C. Schäffner, C.-A. Beverly, *The Idea of the Hybrid Text in Translation Revisited*, in *Across Languages and Cultures*, 2001, 2 (2) 277-302; M. Snell-Hornby, *The Space 'In Between': what is a Hybrid Text?*, in *Across Languages and Cultures*, 2001, 2 (2), 201-216; S. Tirkkonen-Condit, *EU Project Proposals as Hybrid Texts: Observations from a Finnish Research Project. Across Languages and Cultures*, in *Across Languages and Cultures*, 2001, 2 (2), 261-264; K. McAuliffe, *Hybrid Texts and Uniform Law? The multilingual case law of the Court of Justice of the European Union*, in *International Journal for the Semiotics of Law*, 2011, 24 (1), 97-115. Quest'ultima afferma che «there is, as yet, no clear definition of hybridisation in translation or agreement as to what exactly constitutes a hybrid text» e «Intercultural communication gives rise to the development of new text types and genres. Particular stages of this development can be described as hybridisation. These are the stages at which the new text types and genres are not yet fully established themselves as forms of communication in a sociocultural setting: they manifest linguistic and rhetorical features which are felt to be foreign [...] the hybrid text ceases to exist once it has been accepted by the target audience and has been fully integrated into the discursive universe of the target culture».

Paragrafo 2.3 - Il multilinguismo europeo e il metodo di lavoro della Corte

«testi ibridi» risente del modo in cui il testo viene alla luce, al termine di negoziazioni impegnative e di difficile indagine da parte dello studioso, in quanto le deliberazioni sono segrete¹⁵⁶. In secondo luogo, nell'elaborazione di un testo ibrido, possono sorgere difficoltà tecniche, come è evidente nel caso di termini vaghi oppure dei concetti giuridici «intraducibili», la cui soluzione implica necessariamente un certo livello di approssimazione. Qualora i termini si trovino in una direttiva, essi richiedono uno sforzo significativo prima al legislatore al momento dell'attuazione, e poi eventualmente, all'interprete che dovrà specificarne la portata al momento dell'applicazione. Lo sforzo richiesto al legislatore o all'interprete nazionale è ancor più significativo qualora si tratti di nozioni autonome, poiché in questo caso la loro discrezionalità è vincolata *ex ante* ai criteri europei, pur nella vaghezza (cfr. capitolo V) di questi ultimi e vincolata, poi, *ex post* quando la Corte interviene a chiarire la portata della nozione¹⁵⁷.

Il ruolo dei referendari

Innanzitutto, quando si vuole trattare di come la metodologia di lavoro della Corte incida sulla formulazione delle nozioni autonome, occorre considerare che produrre la giurisprudenza multilingue della Corte è un processo complesso. Giudici e referendari collaborano alla stesura dei *rapport préalable*¹⁵⁸, gli avvocati generali e i loro referendari preparano il parere o le conclusioni (se necessarie) e infine i giudici competenti procedono in segreto alla deliberazione finale con metodo collegiale.

Ogni giudice e avvocato generale della Corte di giustizia ha un gabinetto composto di assistenti legali e segretari personali che lavora esclusivamente con quel giudice o con quell'avvocato generale. Gli assistenti legali personali sono noti come «*référéndaires*» (referendari) e lavorano a stretto contatto con il giudice o con l'avvocato generale di riferimento, svolgendo ricerche preliminari, redigendo documenti procedurali e preparando le bozze delle sentenze. Il ruolo del referendario è stato paragonato a quello del *Conseiller-référéndaire* della *Cour de Cassation* francese¹⁵⁹ e con il *law clerk* del sistema giudiziario americano¹⁶⁰. I referendari hanno un ruolo fondamentale, spesso sottovalutato, nell'elaborazione delle sentenze della Corte di giustizia.

Vengono scelti direttamente dal giudice e il requisito minimo per essere un referendario presso la Corte di giustizia è essere un giurista con una buona conoscenza del diritto dell'Unione europea e della lingua francese. Nella maggior parte dei gabinetti ci si sforza di assegnare i casi ai

¹⁵⁶ Secondo C. Schäffner, Christina-A. Beverly, *The Idea of the Hybrid Text*, cit.: «...policy-making and legislation within the institutions of the European Union aims at a homogeneous discourse, but in the course of the multilingual negotiations (with or without involvement of translation), the specific linguistic and cultural conventions get mixed up and infiltrate each other».

¹⁵⁷ Occorre specificare che questa osservazione è coerente con il fatto che chi scrive ritiene che l'attività della Corte riguardo le nozioni autonome non sia un'attività di scoperta. Qualora si intendesse la definizione come una mera scoperta, la discrasia temporale non esisterebbe.

¹⁵⁸ Inclusi i *draft judgement* che precedono le deliberazioni.

¹⁵⁹ N. Brown-T. Kennedy, *The Court of Justice of the European Communities*, London, 2000.

¹⁶⁰ S.J. Kenney, *Beyond Principals and Agents: Seeing courts as organizations by comparing Référéndaires at the European Court of Justice and Law Clerks at the U.S. Supreme Court*, in *Comparative Political Studies*, 2000, 33 (5), 593-625.

referendari in base alla loro esperienza (per esempio, diritto della concorrenza, diritto ambientale ecc.). Ciò non di meno, spesso, e per ragioni pratiche, i casi sono distribuiti esclusivamente sulla base del carico di lavoro esistente in un dato momento. Per questo i referendari devono essere giuristi «generalisti, informati riguardo ogni area del diritto dell'UE». La figura del referendario è fondamentale perché redige la prima versione delle sentenze e continua ad «essere presente» fino al momento della pubblicazione, sebbene la decisione finale e la conseguente responsabilità siano del collegio giudicante. Peraltro, attualmente, la maggior parte dei referendari rimangono alla Corte per un periodo di tempo non lungo o comunque più breve di quanto accadesse in passato.

Sebbene molte delle bozze delle sentenze siano redatte dai referendari in francese, il ragionamento giuridico applicato è spesso influenzato da quello delle rispettive giurisdizioni nazionali, nonché dalla formulazione e dagli argomenti prospettati nei rinvii pregiudiziali¹⁶¹. Questo implica che, a differenza di quanto si è soliti pensare, l'influenza tra ordinamento europeo e ordinamenti nazionali, malgrado la primazia del primo, sia reciproca. Infatti, nella costruzione di un ordinamento multiculturale come quello europeo, non solo è naturale fare riferimento alle tradizioni degli Stati membri, ma anche la considerazione contingente di coloro che elaborano il diritto assume rilievo. Ciò è ancora più evidente per le generazioni di giuristi che non hanno ancora ricevuto una formazione prettamente europea, i quali fanno riferimento a concetti, istituti e strutture nazionali, seppur riadattandoli agli obiettivi europei. Ciò ha conseguenze determinanti sul tema delle nozioni autonome.

Il «francese della Corte»

Un'ulteriore riflessione riguarda la lingua utilizzata: il francese usato alla Corte (il «francese della Corte») assume dei caratteri propri e si caratterizza per uno stile più «rigido» del francese tradizionale e per il ricorso ripetuto alle stesse espressioni, nonché per il richiamo del precedente, seppure non vincolante.

Queste caratteristiche possono essere spiegate in due modi. In primo luogo, l'applicazione dei propri precedenti a distanza di anni rafforza l'idea di un «ordinamento» i cui principi, consolidatisi nella giurisprudenza, sono saldi¹⁶². In secondo luogo, poiché la Corte sta contribuendo alla formazione di un sistema di diritto europeo in cui la giurisprudenza assume un ruolo fondamentale, è necessario utilizzare costantemente la stessa terminologia¹⁶³. L'utilizzo della stessa terminologia, al pari dell'insistenza sui precedenti, è funzionale a consolidare sia l'interpretazione del diritto europeo, sia l'idea della Corte come giudice interprete, piuttosto che creatore, del diritto. Inoltre, il ricorso a termini e formulazioni utilizzati in sentenze precedenti è utile a favorire il

¹⁶¹ Parte del compromesso culturale e linguistico nella produzione della giurisprudenza della Corte comporta la fusione del ragionamento e del metodo giuridico di molti ordinamenti giuridici europei a causa del fatto che coloro che producono tale giurisprudenza lavorano in una lingua che non è la loro lingua madre o attraverso la quale potrebbero aver appreso il diritto dell'Unione.

¹⁶² In realtà si tratta di un rispetto solo formale dei precedenti che spesso occulta degli slittamenti di significato se non dei *revirement* interpretativi.

¹⁶³ Quindi la Corte sta creando un proprio linguaggio per lavorare, che è ben noto a coloro che operano nelle istituzioni della Corte e meno noto a coloro che invece non vi operano, ma che comunque influenza anche le nozioni che vengono rese all'esterno nelle pronunce Corte; ad esempio le nozioni autonome.

consolidamento dei concetti e degli istituti giuridici. Infine, l'utilizzo costante di termini nuovi serve a evitare confusioni rispetto ai corrispondenti nazionali¹⁶⁴, soprattutto per quei termini molto connotati negli ordinamenti di riferimento¹⁶⁵.

A ciò si deve aggiungere il fatto che la maggior parte di coloro che redigono i testi delle sentenze lo fanno in una lingua che non è la loro lingua madre, quasi sempre non hanno cognizione della portata di termini e concetti nell'ordinamento che ha operato il rinvio, e non possono sapere quali compromessi abbiano giustificato una certa formulazione in una precedente decisione. Per questo tendono a fare uso di citazioni dirette e a «traslare» nelle sentenze più recenti intere sequenze argomentative derivanti da precedenti giudizi: così le formulazioni utilizzate in una sentenza della Corte tendono a diventare immutabili¹⁶⁶. Le difficoltà linguistiche sono accentuate dalle divergenze tra i concetti giuridici che contraddistinguono gli ordinamenti nazionali, a maggior ragione nell'ambito tributario, che si contraddistinguono per i rimandi a concetti di altri settori del diritto¹⁶⁷.

Si può dire, quindi, che le peculiarità che caratterizzano lo stile della Corte, e che hanno conseguenze rilevanti negli ordinamenti nazionali, sono dovute anche al suo metodo di lavoro, oltre che alla volontà di rendere evidente all'interprete la natura distinta del diritto dell'Unione e, naturalmente, di creare un ordinamento autonomo da quelli nazionali¹⁶⁸. In questo modo si forma un linguaggio specifico che modella necessariamente la giurisprudenza prodotta e ha implicazioni

¹⁶⁴ Secondo K. McAuliffe, *op. cit.*, 16, riportando le parole di un referendario madrelingua francese, «the phrase “prester un service” is used by the Court [instead of e.g., ‘executer’ or ‘fournir’] but it is used on its own – i.e., there is no explanation as to where or how – it just happens, you work. This phrase exists in the case law of the Court of Justice but will not be found in a French dictionary – in “real” French you cannot use the verb “prester” in this way». Secondo McAuliffe: «It is likely that the phrase came into use as a result of a “Netherlandic corruption” insofar as “presteren” as a verb and “prestatie” as a noun are used in that way in Dutch. [...] the various different legal systems and cultures of those drafting the judgment have enriched the case law of the Court and contributed to the development of that case law». Il carattere ibrido della giurisprudenza della Corte di giustizia e del modo di esprimersi che questa utilizza evidenzia la natura distinta del diritto dell'UE. La successiva traduzione della giurisprudenza europea nelle lingue nazionali degli Stati membri può servire a trasmettere all'interprete e a coloro che utilizzano tale giurisprudenza l'idea che non hanno a che fare con la propria lingua e con la propria tradizione giuridica nazionale, ma con una nuova e distinta lingua giuridica dell'Unione.

¹⁶⁵ Sfogliando le pagine del codice civile ci si rende conto che il lessico implica risonanze concettuali tecnico-giuridiche. Infatti, è proprio nei codici che è penetrato il patrimonio della cultura giuridica europea continentale declinandosi secondo le specificità nazionali. Se nella pandettistica i concetti presentano una struttura complessa considerata immanente all'ordine giuridico ed erano considerati fondamentali, anche in Italia, proprio negli anni dell'entrata in vigore del nuovo codice vi era ampio consenso riguardo l'importanza dell'organizzazione concettuale del discorso giuridico e il carattere non assoluto, ma storicamente relativo, dei concetti giuridici.

¹⁶⁶ K. McAuliffe, *op. cit.*

¹⁶⁷ Per quanto riguarda il noto dibattito sul rapporto tra il diritto tributario e le altre branche del diritto, in particolare il diritto civile, si veda F. Paparella, *L'autonomia del diritto tributario ed i rapporti con gli altri settori dell'ordinamento tra ponderazione dei valori, crisi del diritto e tendenze alla semplificazione dei saperi giuridici*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2019, n. 6; S. Cipollina, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, Padova, 1992; F. Bosello, *La formulazione della norma tributaria e le categorie giuridiche civilistiche*, in *Dir. prat. trib.*, 1981, n. 1, p. 1436; A. Berliri, *Sulle cause della incertezza nell'individuazione e interpretazione della norma tributaria applicabile ad una determinata fattispecie*, in *Giur. imp.*, 1976, pp. 117 ss.

¹⁶⁸ K. McAuliffe, *The Limitations of a Multilingual Legal System*, in *International Journal of the semiotics of law*, 2013, 26b, 18, riportando le parole di un referendario: «It appears that, while it is accepted that there is approximation involved in producing the jurisprudence of the CJEU, it is also accepted that those who use that law will acknowledge that exact transpositions of concepts are impossible to achieve, yet will understand the “EU meaning” of those concepts. It seems that that notion of an “EU meaning” is the key to how EU legal language copes with its multilingual nature and with the approximations that necessarily occur within it; it is quite simply, a new legal language. There are European concepts that may be new to a reader and may not translate easily or sound right in the target language, but it is for the case law then to “fill out” those concepts... and thus “eurospeak” has evolved».

per il suo sviluppo, in particolare nella misura in cui porta alla creazione di una sorta di precedente linguistico e concettuale vincolante.

Anche le nozioni autonome vengono definite nel «francese della Corte». Dunque, anche la formulazione delle nozioni autonome, il cui scopo è quello di segnare il primato del diritto europeo limitando la discrezionalità del legislatore e dell'interprete nazionale, si ricava facendo riferimento al lessico della Corte, il quale si caratterizza per gli aspetti appena sottolineati.

Le conseguenze per quanto riguarda le nozioni autonome

Questi elementi potrebbero contribuire a spiegare alcuni caratteri che le nozioni europee assumono in ambito IVA; inoltre, per quanto riguarda l'*individuazione* delle nozioni, essi possono aiutare a comprendere perché certe nozioni della direttiva IVA siano costantemente identificate come nozioni autonome, mentre in relazione ad altre venga sottolineata la necessità di una loro interpretazione autonoma e uniforme senza però giungere a qualificarle esplicitamente come nozioni autonome «in senso stretto» (cfr. il succ. para. 3.3, cap. III).

Come vedremo, la ragione fondamentale è da rinvenirsi nella diversa funzione che le nozioni ricoprono nelle diverse parti della direttiva¹⁶⁹. Tuttavia, anche le considerazioni appena svolte sul metodo di lavoro della Corte hanno un ruolo: gli elementi soggettivi e oggetti che qualificano le esenzioni IVA vengono, secondo una giurisprudenza consolidata, qualificati esplicitamente come nozioni autonome anche in ragione della loro natura derogatoria. Il fatto stesso che abbiano natura derogatoria rende più semplice un intervento definitorio della Corte che ne specifichi la portata. Per le nozioni relative agli elementi strutturali della direttiva (quelle cui si fa riferimento con il termine di *nozioni proprie*), in cui la natura derogatoria non contribuisce a giustificare la limitazione della discrezionalità degli Stati, l'affermazione dell'autonomia della nozione è ben più forte. La scelta di non qualificarle esplicitamente come *nozioni autonome* può essere in parte ricondotta anche ad una ragione interna al metodo di lavoro della Corte: quella di non volersi discostare dal precedente e di voler utilizzare formule consolidate nella giurisprudenza stessa, talvolta anche quando l'evolversi di quest'ultima richiederebbe enunciazioni nuove. Si tratta di una scelta giustificata dall'obiettivo di creare un ordinamento europeo autonomo.

Nel caso di alcune nozioni relative al profilo oggettivo, ad esempio, rispetto alle quali la Corte si è espressa in tempi molto risalenti, durante le prime fasi dell'armonizzazione, sarebbe stato complesso affermarne immediatamente la natura di nozioni autonome (v. il succ. para. 3.3.2.1, cap. III). Si può infatti immaginare che, soprattutto nei primi anni di interpretazione della direttiva IVA, la giurisprudenza stentasse ad affermare l'esistenza di nozioni autonome rispetto a profili che non fossero derogatori e che, in seguito, questa tendenza si sia consolidata anche in virtù delle considerazioni appena svolte sul metodo di lavoro della Corte.

2.3.4 La traduzione delle nozioni europee

Una nozione è le sue ventiquattro versioni linguistiche

¹⁶⁹ In particolare, a seconda che si tratti di nozioni relative a profili strutturali oppure derogatori.

Il fatto che la Corte faccia riferimento a formule consolidate ha anche il vantaggio di rendere i documenti più facili da tradurre per i giuristi-linguisti che si occupano della traduzione nelle lingue ufficiali. In questo modo, si può più facilmente fare riferimento a frasi definite e già tradotte. Infatti, nell'elaborazione delle nozioni europee anche il ruolo dei giuristi-linguisti incaricati della traduzione non deve essere sottovalutato.

Ai giuristi-linguisti è devoluta la gestione delle questioni che possono sorgere a causa delle ambiguità linguistiche nei testi. Per tradurre concetti giuridici da una lingua all'altra, i giuristi-linguisti devono avere una conoscenza globale non solo dei propri sistemi giuridici e dei sistemi giuridici di altri Stati membri, ma anche una conoscenza approfondita del diritto dell'Unione europea e della giurisprudenza della Corte di giustizia. I giuristi-linguisti della Corte di giustizia devono quindi bilanciare una doppia identità professionale, quella di giurista e quella di linguista. Essi devono preservare l'ambiguità dei testi dove i membri della Corte lo ritengono necessario, ricordando che spesso la formulazione di un giudizio o di un termine è l'esito di un compromesso raggiunto nelle deliberazioni e deve quindi essere tradotta prestando fede al dato letterale.

Quindi, malgrado la traduzione delle nozioni autonome formalmente inerisca alle conseguenze della formulazione delle suddette nozioni, e malgrado la Corte suggerisca l'esistenza di un significato unico delle nozioni di diritto europeo, a parere di chi scrive la traduzione delle suddette nozioni è fondamentale. La traduzione delle nozioni incide sulla formazione delle nozioni stesse, poiché gli interpreti nazionali interagiscono e prendono in considerazione le nozioni come queste sono declinate nelle diverse versioni linguistiche. D'altronde le diverse versioni linguistiche della medesima nozione sono anche le uniche nozioni che «esistono davvero» dal momento che le diverse versioni linguistiche sono tutte ufficiali e, malgrado la Corte utilizzi il francese come «lingua franca di lavoro», il diritto europeo esiste e si esprime nelle lingue ufficiali. Dunque, l'autonomia della nozione è sicuramente un'autonomia concettuale, ma un'autonomia concettuale che si esprime in versioni linguistiche diverse. Il ruolo del giurista-linguista è fondamentale per garantire l'univocità della suddetta autonomia concettuale.

2.4 I caratteri delle nozioni europee come espressione del metodo interpretativo e della metodologia di lavoro della Corte

Gli obiettivi e le caratteristiche della Corte di giustizia e del metodo interpretativo da questa sviluppato possono aiutarci a comprendere meglio il ruolo e le caratteristiche delle nozioni autonome nell'ordinamento europeo e, quindi, la loro attuazione e applicazione negli ordinamenti degli Stati membri.

Infatti, le nozioni autonome di origine giurisprudenziale sono elaborate nel contesto di un metodo casistico tipicamente giudiziale e hanno caratteri funzionali agli obiettivi dell'Unione. Al contempo, l'organizzazione e il modo in cui la Corte opera incidono sull'individuazione e definizione delle suddette nozioni. Nei seguenti paragrafi si cercherà di contestualizzare le nozioni

autonome rispetto alle considerazioni svolte in relazione al metodo interpretativo e di lavoro della Corte di giustizia, prima di procedere all'analisi puntuale delle nozioni più significative.

Infatti, il linguaggio giuridico costituisce un linguaggio che, rispetto a quello ordinario o comune, viene solitamente definito come speciale o settoriale¹⁷⁰, in cui i concetti sono strumenti indispensabili per pensare e organizzare la materia. Nel diritto europeo, l'elaborazione di concetti pone questioni ulteriori relative al rapporto tra gli Stati e l'Unione europea, quali la garanzia della primazia o dell'effettività. Per questo, l'analisi della giurisprudenza non può prescindere dall'inquadramento appena svolto.

2.4.1 Le definizioni funzionalistiche

Il primo e fondamentale elemento qualificante delle nozioni autonome è la definizione funzionalistica. Nelle materie armonizzate che sono attribuite alla sua competenza dai Trattati, come l'IVA, l'ordinamento europeo è competente a proporre un modello europeo che il legislatore nazionale dovrà attuare. Al contempo il diritto europeo ha primazia rispetto al diritto nazionale.

Poiché la Corte di giustizia deve individuare nozioni che garantiscano la primazia del diritto europeo, nelle materie di competenza UE, all'interno di ordinamenti nazionali che aspirano all'unità, completezza e coesione, senza al contempo limitare la discrezionalità degli Stati in quelle materie che rimangono di esclusiva competenza nazionale, appare fondamentale ricorrere a «nozioni funzionalistiche» che privilegiano l'efficace raggiungimento dell'obiettivo rilevante nella circostanza specifica.

Questo approccio è coerente con il rilievo che l'interpretazione funzionale assume nel metodo interpretativo della Corte. D'altronde l'«interpretazione funzionale», da un lato, e l'individuazione e la definizione di «nozioni funzionalistiche», dall'altro, costituiscono risposte alla medesima esigenza e le stesse nozioni autonome vengono formulate dalla Corte nel suo ruolo di interprete del diritto europeo. Per questo, esse non possono non risentire del metodo interpretativo sviluppato e utilizzato dal giudice comunitario.

2.4.2 L'obiettivo dell'uniforme applicazione

Poiché l'efficace perseguimento di obiettivi europei non può prescindere dall'uniforme applicazione del diritto europeo e le nozioni autonome sono garanzia dell'uniforme applicazione, è proprio l'esigenza di uniforme applicazione a dirigere o orientare tanto l'individuazione di nozioni autonome quanto la definizione delle suddette.

Innanzitutto, la Corte individua una nozione autonoma in quegli ambiti in cui vi è un rischio di interpretazione difforme: d'altronde, l'obiettivo, in quanto «europeo», presuppone che sia perseguito in modo uniforme nei paesi membri. In secondo luogo, dal momento che l'obiettivo ultimo è l'uniforme applicazione, nel definire una certa nozione, la Corte definisce, elenca ed

¹⁷⁰ Oppure tecnico o specialistico.

Paragrafo 2.4 - I caratteri delle nozioni europee come espressione del metodo interpretativo e della metodologia di lavoro della Corte

esplicita solo quei caratteri che sono necessari a garantire l'uniforme perseguimento dell'obiettivo europeo al quale la nozione è funzionale.

Proprio per questo, è raro che una nozione autonoma venga individuata con riferimento ad un termine «fattuale» (cd. mere nozioni), cioè un termine che indica o rinvia a determinati oggetti materiali o situazioni o comportamenti fattuali, o che comunque può essere correttamente e facilmente applicato ad essi. Le mere nozioni sono infatti di molto più semplice individuazione e definizione delle nozioni autonome e non necessitano di una definizione giuridica specifica. L'individuazione di nozioni autonome riguarderà principalmente nozioni più giuridicamente connotate.

In secondo luogo, come si vedrà dettagliatamente nel terzo capitolo, lo stesso obiettivo dell'uniforme applicazione assume un valore diverso a seconda che si faccia riferimento alle *nozioni autonome in senso stretto* o alle *nozioni proprie*¹⁷¹.

2.4.3 I caratteri delle nozioni

Per favorire l'uniforme applicazione nei ventotto ordinamenti degli Stati membri, le nozioni individuate dalla Corte devono essere formulate in modo tale da evitare quanto più possibile confusioni o sovrapposizioni con i corrispondenti nazionali. Il fatto che i concetti debbano essere «stabiliti» mediante una definizione unica e valevole in numerose giurisdizioni diverse implica che si faccia riferimento a *termini* significanti sul piano giuridico, ma il cui significato deve essere, almeno in partenza, meno connotato possibile dal punto di vista giuridico. Termini, cioè, la cui significatività sul piano del diritto europeo, cioè nel «contesto» del diritto europeo, non deve essere pregiudicata originariamente da un'eccedenza di significato derivante dal suo uso linguistico in altri contesti giuridici. Dunque, sia per quanto riguarda i termini utilizzati per designare le nozioni, sia per quanto riguarda i termini utilizzati per definirle, accanto ai termini propri del linguaggio giuridico¹⁷², compariranno termini propri del linguaggio ordinario nonché termini conati all'apposito fine di designare concetti nuovi e strumentali al diritto europeo¹⁷³. L'uso di termini generici o creati *ad hoc* nella designazione dei concetti permette di evitare i rischi connessi all'uso di termini già fortemente connotati nel diritto nazionale.

¹⁷¹ E, poiché l'obiettivo è uniforme applicazione in coerenza con gli obiettivi europei, il grado di precisione, e quindi la conseguente limitazione della libertà degli Stati varierà a seconda che la nozione riguardi un profilo strutturale o derogatorio.

¹⁷² Per l'uso di questi ultimi, i rischi sono più elevati in un ordinamento plurilingue perché non c'è la possibilità di fare affidamento sul senso comune dei termini; inoltre la loro individuazione dipende quasi unicamente delle tradizioni giuridiche che sono molte diverse da uno Stato membro all'altro.

¹⁷³ Si veda A. Belvedere, voce «Linguaggio giuridico», *cit.*, Torino, 1994 che spiega che alcuni termini sono propri del linguaggio giuridico oppure trovano nel diritto il loro uso primario, ed eventuali usi non giuridici rappresentano delle derivazioni metaforiche o trasposizioni di significato. Si pensi a «obbligazione», «ipoteca», «peculato», «informazione di garanzia», «rogatoria» etc. Altri termini usati giuridicamente possono essere chiamati fattuali perché nel loro significato non contengono riferimenti a norme giuridiche: si pensi, per tutti, a «fumo», «muro», «concime», «sieve» (artt. 844, 873 sgg. c.c.). Le norme che utilizzano tali termini, ad esempio prescrivendo distanze per muri e siepi, possono essere intese ed applicate senza dover far riferimento ad altre norme, dalle quali gli oggetti e comportamenti designati dai termini traggano una eventuale qualificazione giuridica.

Anche per quanto riguarda la *definizione* le nozioni europee sono caratterizzate da un grado di complessità ed elaborazione minimale. Esse sono cioè meno «raffinate» di quelle interne, perché devono apparire comprensibili e accettabili a qualsiasi operatore all'interno dell'Unione¹⁷⁴ e perché, come anticipato, sono fortemente orientate alla funzione che sono chiamate a ricoprire. L'esplicita menzione della funzione spesso assume un ruolo centrale nella definizione, a discapito dei caratteri sostanziali.

Il ricorso a definizioni ampie, insistendo direttamente sulla funzione o sugli elementi più strettamente legati al perseguimento di quest'ultima, lascia agli Stati membri un margine di discrezionalità e contribuisce almeno in parte a ripristinare la ripartizione di competenze tra Unione e Stati nel contesto tipico dell'armonizzazione. Al contempo, le definizioni ampie sollevano questioni di ambiguità e vaghezza che tocca agli interpreti nazionali chiarire, poiché debbono essere direttamente applicate negli ordinamenti nazionali.

Le conseguenze problematiche relative al ricorso a nozioni funzionalistiche possono essere ben comprese ricostruendo il carattere delle nozioni in generale, a prescindere dall'ordinamento europeo. Il ricorso alle astrazioni concettuali risponde a esigenze di economia di ragionamento, sintesi e semplificazione, «nonché di ordine e organizzazione riguardo a una moltitudine, altrimenti ingovernabile, di dati che attengono alla realtà socio-economica»¹⁷⁵. Le operazioni di selezione che presiedono alla formazione delle nozioni implicano una selezione degli elementi essenziali comuni a tutti gli individui del gruppo¹⁷⁶.

Per quanto riguarda le difficoltà connesse alle definizioni funzionalistiche, può essere utile illustrare le differenze tra il *concetto* che è «chiuso» e il *tipo* che è «aperto», differenza che si basa sul diverso rapporto con il caso concreto cui fanno riferimento¹⁷⁷. Al *tipo* possono essere ricondotte figure che si trovano in un rapporto di similitudine anche se non di identità e l'incertezza dei confini del tipo ne consente l'operatività anche di fronte a una realtà complessa e sfuggente, là dove il concetto astratto fallisce¹⁷⁸. Le nozioni funzionalistiche non possano essere qualificate come tipi, in quanto l'operazione di riconduzione del caso concreto al tipo è più simile alla sussunzione - come accade per i concetti - che alla ricerca di elementi di similitudine. Tuttavia, anche le nozioni funzionalistiche presentano dei profili di «apertura» semantica. Si tratta di nozioni «aperte» in quanto il perimetro degli elementi essenziali comuni agli elementi del gruppo non è facilmente individuabile, laddove presente. Il fatto che la definizione ricorra a termini che individuano uno spazio semantico dai confini non delimitati in modo univoco è una questione comune a ogni definizione, poiché ogni significato è spiegato attraverso un altro significato che rinvia ad ulteriori

¹⁷⁴ L'elaborazione di nozioni europee complesse e diverse da quelle degli Stati membri comporterebbe un grado molto minore di comprensione e di accettazione delle stesse.

¹⁷⁵ A. D'Angelo, *Discorso giuridico*, cit., 324.

¹⁷⁶ *Ibidem*.

¹⁷⁷ Sempre secondo A. D'Angelo (A. D'Angelo, *Discorso giuridico*, cit.), alle differenze relative ai processi di formazione e ai risultati degli stessi corrispondono diverse relazioni tra i casi concreti e, rispettivamente, i concetti e i tipi: un dato individuale rientrerà nel concetto se ne presenta le caratteristiche essenziali, non vi rientrerà in caso contrario. Riguardo al tipo, invece, è determinante l'intensità maggiore o minore con cui si presentano nel caso concreto le caratteristiche tipizzanti.

¹⁷⁸ G. De Nova, *Il contratto*, in R. Sacco-G. De Nova, *Trattato di Diritto Privato*, I, Torino, 2004, 128.

Paragrafo 2.4 - I caratteri delle nozioni europee come espressione del metodo interpretativo e della metodologia di lavoro della Corte

significati. Tuttavia, nel caso delle nozioni autonome, si tratta di concetti dai confini estremamente e volutamente poco circoscrivibili¹⁷⁹.

Queste considerazioni sono estremamente interessanti perché sembra che le nozioni europee mettano in crisi alcuni elementi costitutivi e caratteri tipici dei concetti nazionali. Infatti, sia per il termine utilizzato per individuare la nozione, sia per la definizione: (1) fanno riferimento a un lessico molto meno specialistico; (2) non sono «organizzativi» bensì funzionali a specifiche esigenze; (3) sono «molto poco chiusi»¹⁸⁰.

2.4.4 Interpretazione e applicazione: l'altra faccia della medaglia

Dal momento che la Corte di giustizia specifica la portata delle nozioni autonome nel contesto di rinvii pregiudiziali aventi ad oggetto la qualificazione di un'operazione alla luce di una norma, molto spesso definisce gli elementi caratterizzanti la nozione nel corso della *qualificazione* dell'operazione. Per questo motivo si farà spesso riferimento ai criteri valorizzati dalla Corte nel processo di qualificazione per individuare i caratteri delle nozioni¹⁸¹.

Più in generale, il rapporto tra interpretazione e applicazione è fondamentale nella giurisprudenza della Corte. Nel caso delle nozioni autonome non si prende l'avvio dai significati astratti delle norme per definire il loro ambito di applicazione ma, al contrario, è il processo interpretativo che viene guidato, in un certo senso, dall'applicazione della norma o, *rectius*, dalle esigenze di applicazione della norma che emergono caso per caso. La Corte adotta un approccio in cui l'interpretazione è strettamente funzionale all'applicazione e, talvolta, è legato anche al caso di specie.

Di conseguenza, interpretazione e applicazione costituiscono due facce della stessa medaglia: l'interpretazione viene guidata dall'obiettivo dell'uniforme applicazione e l'applicazione deve avvenire alla luce delle indicazioni interpretative fornite. Tanto che la Corte declina talvolta l'individuazione di una nozione autonoma come conseguenza dell'esigenza di garantire l'*uniforme interpretazione* e, talaltra, come conseguenza della necessità di garantire l'*uniforme applicazione* (cfr. il succ. para. 3.2.2.2, cap. III). Tuttavia, l'interpretazione riguarda pur sempre la norma o la nozione europea e l'applicazione, trattandosi di una direttiva, la disposizione o il concetto nazionale che lo attua. In altri termini, l'uniforme interpretazione delle disposizioni è funzionale a perseguire la loro uniforme applicazione. Il fatto che essa sia l'obiettivo finale orienta le scelte interpretative dei testi normativi¹⁸². Infatti, all'individuazione di nozioni funzionalistiche e ampie¹⁸³ corrisponde

¹⁷⁹ D'altronde, la definizione fornita in chiave funzionale facendo riferimento agli obiettivi non favorisce l'individuazione di caratteri essenziali.

¹⁸⁰ Questi caratteri delle nozioni europee, che meritano di essere evidenziati e che spesso sono oggetto di ampie discussioni sono strettamente legati ai diversi obiettivi dell'ordinamento europeo e di quello nazionale, con quello europeo fortemente orientato a garantire la propria primazia e l'uniforme applicazione.

¹⁸¹ Cfr. V. Vindard, *La qualification en droit fiscal*, tesi di dottorato discussa a Rennes il 3 giugno 2014.

¹⁸² Inoltre, poiché l'uniforme applicazione è fondamentale per l'effettività e la primazia del diritto europeo stesso, essa diventa un obiettivo di sistema.

¹⁸³ Un termine od un enunciato si dicono ambigui quando possono assumere più significati in contesti che non permettono di distinguere in quale significato siano usati. È importante sottolineare il ruolo che ha il contesto nel determinare l'ambiguità del termine o dell'enunciato. Si ha invece vaghezza di un termine o di un enunciato quando il loro uso

il fatto che nel diritto europeo, soprattutto in materia tributaria, la *qualificazione* fa ricorso a criteri sostanzialistici¹⁸⁴, attribuendo cioè particolare importanza all'aspetto economico sostanziale e alle caratteristiche oggettive¹⁸⁵.

2.4.5 L'equivalenza economica

Nel diritto europeo, per la qualificazione di una singola fattispecie, viene in considerazione un particolare profilo giuridico della stessa che attribuisce rilievo agli *effetti economici*. In altri termini, l'attribuzione della qualità giuridica a un determinato fatto è spesso orientata dalla valutazione degli effetti economici, che hanno un rilievo qualificatorio maggiore delle mere formalità o «forme giuridiche». Si tratta di un metodo che guarda agli effetti per qualificare la causa.

La valorizzazione degli effetti economici si manifesta in modi differenti. È evidente, ad esempio, in tutti quei casi in cui la Corte deve scegliere se qualificare una certa operazione come esente o imponibile, piuttosto che come cessione di beni oppure come prestazioni di servizi. In questi casi la Corte afferma che il «principio della neutralità fiscale [...] osta [...] a che cessioni di beni di uno stesso tipo, che si trovano quindi in concorrenza tra di loro, siano trattate in maniera diversa sotto il profilo dell'IVA, nonché, dall'altra, a che operatori economici che effettuano le stesse operazioni subiscano un trattamento differenziato in materia di riscossione dell'IVA»¹⁸⁶.

La valorizzazione degli effetti economici si manifesta nella forma della valorizzazione del concetto di «equivalenza economica». Si tratta di un concetto che la giurisprudenza unionale ha provveduto a specificare nel corso del tempo legandolo a valutazioni di tipo concorrenziale e che la Corte utilizza soprattutto nella giurisprudenza più recente, dal 2010 a oggi¹⁸⁷. Nel 2011, rivedendo un proprio orientamento che preferiva non specificare i criteri sulla base dei quali verificare la similarità tra determinati beni e servizi, la Corte ha affermato che merci o prestazioni di servizi *simili*, che si trovano quindi *in concorrenza* fra loro, non possono essere trattati in modo diverso ai fini dell'IVA. Due prestazioni di servizi sono *simili* quando presentano proprietà analoghe e rispondono alle medesime esigenze del consumatore, in base ad un criterio di comparabilità dell'uso¹⁸⁸. In altri termini, le differenze esistenti non devono influire significativamente sulla

presenta oltre ad ipotesi sicure, in senso positivo e negativo, anche dei casi-limite in cui vi è incertezza sulla possibilità di far ricorso al termine o all'enunciato. Inoltre, nell'ordinamento europeo, la vaghezza dei termini si combina con la vaghezza dell'ordinamento e quindi nemmeno l'ordinamento e l'interpretazione secondo il contesto riescono a supplire bene alla vaghezza. A riguardo su veda G. Itzcovich, *op. cit.*

¹⁸⁴ Questo è evidente nel caso della qualificazione dei tributi e, più specificamente, nel caso della definizione di «tassa ad effetto equivalente».

¹⁸⁵ Si veda, ad esempio, la sentenza del 27 novembre 1985, *Rosseau Wilmot*, C-295/84, EU:C:1985:473; sentenza del 31 marzo 1992, *Dansk Denkavit e Poulsen Trading*, C-200/90, EU:C:1992:15; sentenza del 13 febbraio 1996, *Bautiaa e SFM*, cause riunite C-197/94 e C-252/94, EU:C:1996:4; sentenza del 4 ottobre 2001, *Athinaiki Zythopoiia*, C-294/99, EU:C:2001:505.

¹⁸⁶ Sentenza del 17 gennaio 2013, *Woningstichting Maasdriel*, C-543/11, EU:C:2013:20, punto 31 e sentenza del 29 ottobre 2009, *SKF*, C-29/08, EU:C:2009:665, punto 67 e giurisprudenza ivi citata.

¹⁸⁷ Si veda, innanzitutto, la sentenza del 10 novembre 2011, *The Rank Group*, C-259/10, EU:C:2011:719, EU:C:2011:719, punto 32 e giurisprudenza richiamata, poi significativamente confermata e specificata dalla sentenza del 27 febbraio 2014, *Pro Med Logistik e Pongratz*, C-454/12, EU:C:2014:111.

¹⁸⁸ Sentenza *The Rank Group*, punto 34.

Paragrafo 2.4 - I caratteri delle nozioni europee come espressione del metodo interpretativo e della metodologia di lavoro della Corte

decisione del *consumatore medio* di optare per l'una o l'altra di tali prestazioni¹⁸⁹. Dunque, il criterio della similarità secondo il consumatore sembra orientare la valutazione riguardo la similarità di determinati beni o servizi. Inoltre, al fine di valutare la comparabilità o meno di prestazioni, non ci si può limitare a prendere in considerazione prestazioni isolate, bensì occorre tener conto del contesto in cui queste vengono effettuate¹⁹⁰. Sembra quindi che, in questo caso, la Corte stia procedendo a specificare la portata di un concetto relativo agli aspetti economici (attività «in concorrenza tra di loro»), pur non rinunciando a fare riferimento ad altri concetti ampi.

Si tratta di una valorizzazione degli aspetti economici che non riguarda soltanto l'attività interpretativa della Corte di Giustizia, relativa all'individuazione dei caratteri qualificanti di determinate nozioni, ma anche la direttiva IVA in generale. Ciò, ad esempio, è evidente nel caso delle operazioni elencate all'art. 14, para. 2, equiparate alle cessioni di beni. Il fatto stesso che queste assimilazioni esistano risponde all'idea che operazioni equivalenti dal punto di vista economico (cioè che svolgono il medesimo ruolo, o un ruolo appunto «similare» nel soddisfare interessi di cui sono portatori gli attori economici all'interno del mercato) debbano ricevere lo stesso trattamento ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, anche qualora non presentino i requisiti formali normalmente prescritti per poter essere qualificate come operazioni imponibili, o per poter essere qualificate come operazioni riconducibili ad una *cessione*.

L'attenzione agli aspetti economici, declinata nella forma di attenzione al substrato economico, caratterizza anche la giurisprudenza relativa alle operazioni complesse¹⁹¹. Secondo la giurisprudenza consolidata della Corte di giustizia, ciascuna prestazione dev'essere considerata di regola come autonoma e indipendente. Tuttavia, la prestazione costituita da un'unica cessione di beni o prestazione di servizi *sotto il profilo economico* («*au plan économique*») non dev'essere artificialmente divisa in più parti per non alterare la funzionalità del sistema dell'IVA¹⁹². Per determinare se talune prestazioni siano autonome ed indipendenti oppure costituiscano un unico servizio, occorre individuare gli elementi caratteristici dell'operazione di cui trattasi¹⁹³.

Più specificamente si configura una prestazione unica nel caso in cui uno o più elementi vadano considerati come costituenti la prestazione principale, mentre uno o altri elementi debbano essere considerati come una o più prestazioni accessorie¹⁹⁴. Una prestazione è accessoria ad una prestazione principale quando essa non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore¹⁹⁵. In questo caso, l'attenzione agli aspetti economici si manifesta piuttosto come attenzione al substrato economico,

¹⁸⁹ Sentenza *The Rank Group*, punto 43.

¹⁹⁰ Si veda la sentenza del 23 aprile 2009, *TNT Post UK*, C-357/07, EU:C:2009:248, punto 38.

¹⁹¹ Sentenza del 25 febbraio 1999, *Card Protection Plan Ltd*, C-349/96, EU:C:1999:93; sentenza del 19 luglio 2012, *Deutsche Bank*, C-44/11, EU:C:2012:484; sentenza del 21 giugno 2007, *Ludwig*, C-453/05, EU:C:2007:369; sentenza dell'11 giugno 2009, *RLRE Tellmer Property*, C-572/07, EU:C:2009:365. La corte sottolinea che «Inoltre, si deve rilevare che, data la diversità delle operazioni commerciali, è impossibile fornire una risposta esaustiva quanto al modo di esaminare correttamente la questione in tutti i casi» (sentenza *Card Protection Plan Ltd*, *cit.*, punto 27).

¹⁹² Sentenza *Card Protection Plan Ltd*, *cit.*, punto 29.

¹⁹³ *Ibidem*.

¹⁹⁴ Sentenza *Card Protection Plan Ltd*, *cit.*, punto 30.

¹⁹⁵ *Ibidem*.

cioè al modo in cui la prestazione si manifesta all'interno del mercato. Tuttavia, anche in questo caso, sebbene ciò non venga esplicitato, essa sembra essere strumentale agli effetti economici. Infatti, la questione relativa alla portata di un'operazione riveste una particolare importanza, sotto il profilo dell'IVA, tanto per individuare il luogo delle prestazioni di servizi quanto per l'applicazione dell'aliquota d'imposta o delle disposizioni relative all'esenzione contenute nella sesta direttiva. Dunque, in ultima analisi, l'attenzione all'aspetto economico potrebbe essere motivata dalla volontà di evitare che operazioni equivalenti, cioè idonee a soddisfare i medesimi interessi, subiscano un trattamento diverso, qualora vengano scisse in più elementi.

Si tratta di valutazioni che riguardano soprattutto le questioni legate al profilo oggettivo e alle esenzioni e che entrano in gioco quando si vuole garantire che beni, servizi, attività, operazioni che assolvono al medesimo ruolo all'interno del mercato ricevano il medesimo trattamento. Valutazioni, quindi, strettamente legate anche al principio di non discriminazione e di parità di trattamento all'interno del mercato. Proprio perché, a nostro parere, la valorizzazione di «elementi economici» sembra orientata dalla necessità di garantire questo obiettivo, nel presente lavoro si preferirà fare riferimento al termine effetti economici, o comunque alla dimensione degli effetti, piuttosto che al non meglio identificato concetto di «sostanza economica»¹⁹⁶. Infatti, anche la valorizzazione di quello che si potrebbe definire il substrato economico di un'operazione, che il concetto di «sostanza economica» sembra presupporre, è comunque funzionale alla dimensione degli «effetti economici» e, quindi, in ultima analisi, al mercato.

Infine, occorre sottolineare che, con questa breve ricognizione, non si intende essere esaustivi per quanto riguarda il tema dell'«equivalenza economica» oppure dell'attribuzione di rilievo alla «sostanza economica» o agli «effetti economici». Si tratta di tematiche che dovrebbero essere oggetto di un autonomo e più ampio approfondimento e che esulano dall'oggetto principale di questo studio. Tuttavia, si è ritenuto di farvi cenno con lo scopo di individuare alcuni esempi utili a sottolineare che, nel definire le nozioni autonome, la Corte presta attenzione agli effetti economici di determinati «fatti», che ciò è speculare rispetto alla valorizzazione di considerazioni economiche

¹⁹⁶ Sulla complessa questione della sostanza sulla forma cfr. G. Frasoni, *Il diritto tributario come materia giuridica e i suoi rapporti con l'economia*, in "Dialoghi", 2009, 9 ss., che, in relazione all'attenzione riservata alla sostanza economica nella qualificazione di determinate operazioni come cessioni di beni, osserva che "anche nel sistema degli IAS - nonostante il tanto decantato principio della prevalenza della sostanza sulla forma - tutto sia riconducibile a regole giuridiche. Basterà per tutti un esempio: è noto che il momento della competenza della cessione dei beni deve essere individuato in base al 'trasferimento del rischio'. Ma cosa è il trasferimento del rischio se non la conseguenza di una regola (legale o negoziale) che stabilisce su quale parte ricadono le conseguenze (anch'esse giuridicamente definite) della perdita del bene?"; *Id.* *Appunti su abuso del diritto e "valide ragioni economiche"*, in *Rass. Trib.*, 20120, n. 4, dove l'autore si propone di verificare fondamento e limiti dell'impiego giurisprudenziale di tale nozione con l'obiettivo di favorire una più corretta messa a fuoco della nozione.; *Id.*, *Estinzione dell'obbligazione per confusione e momento impositivo nell'iva*, in *Rass. Trib.*, 2012, n. 1 dove si afferma che sia impossibile, a meno di non approdare a soluzioni meramente empiriche, distinguere nettamente fra la "sostanza economica" e la "forma giuridica"; F. Montanari, *La prevalenza della sostanza sulla forma nel diritto tributario*, Padova, 2019; L. Del Federico, *Forma e sostanza nella tassazione del reddito d'impresa: spunti per qualche chiarimento concettuale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2017, n. 2, che afferma che la contrapposizione tra forma giuridica e sostanza economica non può comportare la prevalenza di situazioni di fatto o del dato economico. Seppur in relazione all'imposizione diretta, l'Autore afferma che l'interesse per la dicotomia forma e sostanza nell'ambito del reddito d'impresa, filtrata attraverso i rapporti tra norme contabili e tributarie, assume un rilievo centrale, giacché proprio le norme contabili dovrebbero essere quanto di più vicino a ciò che, nel linguaggio comune, viene definito come "sostanza economica", ed è invece, a parere dell'Autore, sostanza giuridica.

Paragrafo 2.4 - I caratteri delle nozioni europee come espressione del metodo interpretativo e della metodologia di lavoro della Corte

ai fini della qualificazione giuridica e che ciò si inserisce nel contesto di una più generale tendenza affermatasi in materia IVA¹⁹⁷.

¹⁹⁷ Si preferisce ad esempio evitare tutta la questione relativa alle considerazioni economiche nel caso dell'abuso.

Capitolo III

Le nozioni autonome nell'imposta sul valore aggiunto

3.1 Le nozioni autonome in senso stretto e le nozioni proprie

Nel presente capitolo si analizzeranno esempi, ritenuti significativi, sia di *nozioni autonome in senso stretto*, sia di *nozioni proprie*. Lo scopo è evidenziare, per mezzo di un'analisi ampia della giurisprudenza della Corte, i caratteri qualificanti delle suddette nozioni e le questioni che esse sollevano. L'analisi inizierà dalle *nozioni autonome in senso stretto*, relative soprattutto alle esenzioni perché, essendo esplicitamente individuate ed «etichettate» come nozioni autonome dalla Corte, è a queste che si pensa in prima battuta quando si parla di nozioni autonome in materia IVA. Lo studio proseguirà, poi, con le *nozioni proprie*, relative agli aspetti qualificanti dell'imposta, nell'intento di dimostrare che l'elaborazione delle nozioni proprie rende manifesta un'evoluzione dell'armonizzazione che porta l'imposta sul valore aggiunto ad assumere sempre più i caratteri di un'«imposta europea».

Nel presente paragrafo si cercherà di evidenziare i caratteri comuni e quelli distintivi delle nozioni autonome in senso stretto e delle nozioni proprie.

Nel caso delle direttive, l'esistenza di nozioni autonome di origine europea, direttamente applicabili negli Stati membri, influisce sulla tradizionale ripartizione di competenze tra Stati membri e Unione in una materia armonizzata per mezzo di una direttiva. Infatti, l'individuazione di concetti europei, che gli Stati si limitano a *recepire* piuttosto che dare loro *attuazione*, impone almeno in parte al legislatore nazionale la scelta di determinati mezzi e di determinate forme. Di conseguenza tale individuazione comporta un parziale superamento dell'armonizzazione in nome della diretta applicabilità.

Nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto l'esplicita qualificazione di determinate nozioni come nozioni autonome riguarda soprattutto le esenzioni in quanto deroghe al principio di neutralità e al meccanismo applicativo dell'imposta¹⁹⁸. Infatti, poiché la nozione autonoma sottrae autonomia agli Stati in nome dell'obiettivo di evitare divergenze nell'applicazione, mettendo in discussione l'armonizzazione, è più semplice giustificarla in un'ottica di deroga. Nel caso delle *nozioni proprie*, invece, sono esigenze legate agli stessi caratteri qualificanti a limitare la discrezionalità degli Stati. In ogni caso, con l'analisi della giurisprudenza unionale, ci si propone di dimostrare che, in assenza di elementi derogatori, è più complesso limitare esplicitamente la libertà degli Stati nell'attuazione.

Più specificamente, per giurisprudenza consolidata, «le esenzioni costituiscono nozioni autonome del diritto dell'Unione, volte ad evitare divergenze nell'applicazione da uno Stato membro all'altro del sistema dell'IVA»¹⁹⁹. Al contempo, sempre per giurisprudenza consolidata, una nozione relativa a profili strutturali, come quella di *cessione di beni*, «non deve fare riferimento

¹⁹⁸ Si veda F. Gallo, *Profili di una teoria sull'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974, 110 riguardo il fatto che la detrazione sia giustificata solo qualora l'imposta abbia gravato su componenti di costo immessi nel circuito produttivo e quindi tassati, poi, al passaggio successivo.

¹⁹⁹ Ad esempio, sentenza del 26 febbraio 2015, *VDP Dental Laboratory* e a., cause riunite C-144/13, C-154/13 e C-160/13, EU:C:2015:116, punti 43 e 44.

alle forme previste dal diritto nazionale vigente, bensì comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra parte a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse il proprietario»²⁰⁰. Ciò è conforme all'obiettivo della direttiva di basare il sistema dell'IVA su una «definizione uniforme delle operazioni imponibili»²⁰¹.

A ben vedere, la qualità distintiva della prima definizione non sembra differire in modo sostanziale da quella della seconda: nelle nozioni relative alle esenzioni la volontà di perseguire l'uniforme applicazione determina la loro qualificazione come nozione autonoma; ma tale obiettivo anima anche la giurisprudenza relativa alle nozioni relative ai profili strutturali. Tuttavia, solo le prime sono qualificate espressamente come *nozioni autonome*. Si può infatti immaginare che, soprattutto, nei primi anni di interpretazione della direttiva IVA, la giurisprudenza stentasse ad affermare l'esistenza di nozioni autonome rispetto a profili che non fossero derogatori.

Ciò significa che la progressiva affermazione di autonomia delle nozioni procede di pari passo con la sempre maggiore affermazione del primato dell'ordinamento europeo, ma in modo diverso a seconda dell'ambito. Per questo, nel presente lavoro, si sono scelte qualificazioni differenziate per funzioni ed efficacia e si fa riferimento con termini diversi alle nozioni dal significato autonomo a seconda che riguardino profili derogatori o strutturali.

Per le *nozioni autonome in senso stretto*, che riguardano i profili derogatori, la scelta di limitare la discrezionalità degli Stati nell'attuazione è giustificata dal carattere derogatorio della materia e cioè dall'esigenza di garantire che l'utilizzazione di concetti nazionali sia coerente con il carattere originale della direttiva e non legittimi soluzioni nazionali che sarebbero giustificate nella logica ampia dell'armonizzazione, ma provocherebbero una così eterogenea applicazione nazionale da vanificare l'efficacia stessa della deroga. Per le *nozioni proprie*, che riguardano profili strutturali dell'imposta, l'obiettivo è garantire l'uniforme applicazione di aspetti strutturali. L'introduzione di concetti direttamente applicabili nella disciplina nazionale, in questo caso, integra in qualche modo la scelta dell'armonizzazione e rafforza il primato del diritto europeo e quindi anche delle relative soluzioni direttamente efficaci.

Quindi, sia le *nozioni autonome in senso stretto*, sia le *nozioni proprie* sono accomunate da due caratteri: la funzione di perseguire l'uniforme applicazione ed evitare divergenze e il fatto di comportare una limitazione dell'autonomia nell'attuazione in nome del primato del diritto europeo. Occorre comunque evidenziare che la creazione di concetti comunitari è un processo *in fieri* e che alcune considerazioni svolte nel presente lavoro muteranno coerentemente con l'evoluzione della giurisprudenza europea in materia.

3.2 Le nozioni autonome in senso stretto

Le esenzioni e il trasferimento di un'universalità di beni

3.2.1 La funzione e i caratteri delle nozioni autonome in senso stretto

²⁰⁰ Sentenza dell'8 febbraio 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, EU:C:1990:61, punto 7.

²⁰¹ *Ibidem*.

3.2.1.1 Gli ambiti interessati e le ragioni

Secondo la giurisprudenza consolidata della Corte di giustizia²⁰² le fattispecie oppure i singoli concetti relativi esenzioni, disciplinate agli artt. 132 e 135 della direttiva, sono nozioni autonome di diritto comunitario, il cui contenuto è svincolato dalla discrezionalità degli Stati membri in fase di trasposizione e interpretazione negli ordinamenti nazionali quanto al contenuto delle nozioni stesse²⁰³. Anche la nozione di «trasferimento di una totalità di beni o servizi», di cui agli artt. 19 e 29 della direttiva, è esplicitamente considerata autonoma, benché non si tratti di un'esenzione. Gli artt. 19 e 29 prevedono infatti che gli Stati possono scegliere di considerare che non sia avvenuta alcuna cessione di beni o prestazione di servizi in occasione del trasferimento di un'universalità di beni.

Nei seguenti paragrafi si cercherà di evidenziare i caratteri che accomunano le nozioni autonome in senso stretto.

Occorre specificare sin da subito che, per quanto riguarda le esenzioni, gli Stati membri possono definire le condizioni per «assicurare la corretta e semplice applicazione delle medesime esenzioni e per prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso»²⁰⁴, ma sono vincolati per quanto riguarda la definizione del loro contenuto. In tal modo si vuole evitare che l'assoggettamento a IVA oppure l'esenzione di una determinata operazione dipenda dalla sua definizione in ambito nazionale²⁰⁵.

Inoltre, la giurisprudenza della Corte ha elaborato principi stringenti in materia di interpretazione. Infatti, le esenzioni devono essere interpretate in modo restrittivo e rigoroso, tenendo a mente la loro valenza derogatoria²⁰⁶, senza discostarsi dalle definizioni fornite in ambito

²⁰² Può offrire spunti interessanti per comprendere la centralità del ruolo della Corte di giustizia in questo ambito, nel contesto del più ampio discorso relativo alla responsabilità della Corte in materia fiscale, S. Vanistendael, *The role of the Court of Justice as the supreme judge in tax cases*, in *EC Tax Review*, 1996, 5 (3), 121.

²⁰³ Cfr. A. Piri, *La disciplina delle esenzioni IVA*, in AA.VV., *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea - l'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione* (a cura di A. Di Pietro), Roma, 2003, 194 - 219. Per un'autorevole trattazione sulla questione, in particolare alla luce dell'uniforme applicazione in ambito comunitario, cfr. M. Basilavecchia, *«Lost in translation»: le esenzioni Iva sono riservate al diritto europeo*, in *Corr. Trib.* 2010, 987. Per quanto riguarda la giurisprudenza, a titolo esemplificativo, si veda la sentenza del 21 febbraio 1989, *Commissione/Repubblica Ellenica*, C-203/87, EU:C:1989:74, in cui si afferma che «le disposizioni del capo X della sesta direttiva relative alle esenzioni non mirano soltanto a permettere una percezione comparabile delle risorse proprie della Comunità in tutti gli Stati membri, ma contribuiscono anche alla realizzazione dell'obiettivo generale della direttiva, che intende assicurare una base imponibile uniforme dell'IVA ai fini della realizzazione a termine di un mercato comune che implichi una sana concorrenza e presenti caratteristiche analoghe a quelle di un vero mercato interno, come conferma in particolare il quarto considerando della direttiva».

²⁰⁴ Art. 131 della direttiva 2006/112/CE.

²⁰⁵ A questo riguardo si veda la sentenza del 27 novembre 2003, *Zita Modes*, C-497/01, EU:C:2003:644, punti 32 e 35, nonché la sentenza del 10 novembre 2011, *Schriever*, C-444/10, EU:C:2011:724, punto 22, dove si afferma che «poiché nella sesta direttiva non è presente un rinvio espresso al diritto degli Stati membri al fine di determinare il senso e la portata della nozione di trasferimento di un'universalità totale o parziale di beni, quest'ultima costituisce una nozione autonoma del diritto dell'Unione, e, di conseguenza, deve ricevere un'interpretazione uniforme allo scopo di evitare divergenze nell'applicazione del regime dell'IVA negli Stati membri».

²⁰⁶ Per la stessa ragione le nozioni autonome nelle esenzioni procedono parallelamente all'interpretazione restrittiva, al punto che la nozione di «recupero dei crediti», rappresentando un'eccezione alle disposizioni derogatorie della direttiva IVA, la quale ha per effetto che le operazioni oggetto della stessa siano sottoposte all'imposizione costituente la norma di principio alla base della sesta direttiva, deve essere interpretata estensivamente. Al riguardo, si veda la sentenza del

europeo dalla giurisprudenza, da altre direttive o, soprattutto, dai regolamenti successivi e comunque tenendo sempre a mente il contesto e gli scopi perseguiti dalla normativa di riferimento. Tuttavia, come vedremo più specificamente più avanti (cfr. succ. para. 3.4.1 di questo cap.), la Corte talvolta definisce alcune nozioni autonome sottolineando la portata ampia della nozione; ciò difficilmente si presta a garantire l'interpretazione restrittiva.

In ogni caso, occorre non sovrapporre il concetto di nozione autonoma e quello di interpretazione restrittiva: sebbene l'individuazione di una nozione autonoma in una materia armonizzata sia più agevole in relazione alle ipotesi derogatorie (cfr. prec. para. 3.1 di questo cap.), e le ipotesi derogatorie debbano essere oggetto di interpretazione restrittiva, l'esistenza di una nozione autonoma prescinde dall'interpretazione restrittiva e viceversa. Le due sono legate solo dalla circostanza che, nel caso delle esenzioni, la natura derogatoria, che rende più agevole la qualificazione esplicita come nozione autonoma, implica anche l'interpretazione restrittiva.

Le esenzioni sono infatti strettamente legate agli istituti della rivalsa e della detrazione, istituti cardine del sistema dell'imposta. All'applicazione dell'esenzione corrisponde di regola la non detrazione dell'IVA sugli acquisiti. Poiché l'IVA non detratta costituisce un costo per gli operatori, ne condiziona le scelte economiche influenzando sulla concorrenza. La neutralità dell'IVA, garantita dal diritto alla detrazione, è strumentale proprio alla neutralità concorrenziale tra operatori economici²⁰⁷. Per questo, come anticipato, la ricca giurisprudenza della Corte avente ad oggetto nozioni autonome in materia di esenzioni è espressione della volontà di interpretarle secondo modelli condivisi con l'ordinamento europeo e di evitare le possibilità di un'attuazione nazionale differenziata.

Per le nozioni autonome relative alle esenzioni, quindi, la Corte adotta un'interpretazione sia «rigorista», sia «unificante» fondata su concetti autonomi: i due aspetti vengono spesso presentati insieme, ma non coincidono.

Per quanto riguarda, invece, il trasferimento della totalità dei beni si tratta di una nozione la cui definizione è rimessa agli Stati membri e ha effetti sul regime fiscale di imponibilità/non imponibilità applicabile ad un'operazione. L'individuazione come nozione autonoma è giustificata dalla volontà di definire l'ambito di applicazione in modo coerente rispetto a questo obiettivo e uniforme negli Stati.

3.2.1.2 Le nozioni autonome e il principio di neutralità

Le nozioni autonome tra ipotesi derogatorie e valori riconosciuti dall'Unione

Il principio di neutralità ispira il sistema dell'imposta sul valore aggiunto sia dal punto di vista della sua struttura, sia dal punto di vista dell'interpretazione e applicazione dell'imposta. Si

26 giugno 2003, *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, C-305/01, EU:C:2003:377, punti 72, 73 e 75, nonché, per analogia, la sentenza del 15 gennaio 2002, *Libéros/Commissione*, C-171/00, EU:C:2002:17, punto 27 e la sentenza del 28 ottobre 2010, *Axa UK*, C-175/09, EU:C:2010:646.

²⁰⁷ In questo senso, si veda A. Van Doesum, H. Van Kesteren, G.-J. Van Norden, *Fundamentals of EU VAT Law*, Alphen aan den Rijn, 2016, 262.

Paragrafo 3.2 - Le nozioni autonome in senso stretto

tratta, infatti, non solo di un carattere del meccanismo applicativo, ma anche di un criterio ermeneutico²⁰⁸.

Nell'ordinamento europeo la neutralità si identifica con l'obiettivo di evitare ogni distorsione della concorrenza, di modo che le scelte d'impresa da parte degli operatori che agiscono sul mercato non siano influenzate o siano influenzate il meno possibile dalla fiscalità. L'esigenza ultima è che l'imposizione indiretta non generi effetti discriminatori e restrittivi sulle libertà di circolazione²⁰⁹. È proprio in ragione della neutralizzazione delle distorsioni della concorrenza nel mercato interno che l'art. 113 TFUE disciplina l'armonizzazione fiscale²¹⁰.

Le nozioni autonome relative alle esenzioni IVA sono uno strumento fondamentale per limitare le deroghe alla neutralità economica e ciò implica che le nozioni siano definite in ragione del loro carattere economico o comunque prestando attenzione agli effetti economici. Nell'imposta sul valore aggiunto, infatti, la neutralità viene perseguita innanzitutto per mezzo degli istituti della detrazione e della rivalsa che garantiscono la neutralità economica degli effetti giuridici dell'imposta²¹¹. Tuttavia, la nozione di neutralità può essere declinata secondo diverse accezioni.

Innanzitutto il meccanismo applicativo del tributo garantisce che, sebbene l'imposta sia applicata in modo frazionato alle diverse fasi della produzione e distribuzione di modo che sia sempre possibile conoscere quanta parte dell'imposta sia «dovuta dal soggetto passivo sul valore aggiunto da questi prodotto in quella specifica fase e quanta imposta, applicata fino a quel momento, sulle diverse fasi del circuito sia destinata complessivamente a gravare sul consumatore finale»²¹², l'effetto economico ricada sul consumatore finale.

In secondo luogo, l'imposta (e i requisiti formali previsti dalla disciplina IVA) non deve o non dovrebbe incidere sulle scelte degli operatori economici per quanto riguarda i soggetti, le operazioni, e, più in generale, il circuito produttivo e distributivo. Dal momento che IVA è un tributo generale su tutti i consumi, a prescindere da qualsiasi valutazione qualitativa o quantitativa sulla tipologia di consumi, la neutralità garantisce che le scelte degli operatori economici non siano influenzate da valutazioni di tipo fiscale²¹³.

Inoltre, per quel che più ci interessa in questo contributo, beni e servizi tra loro diversi, ma che soddisfano in maniera identica o simile la stessa domanda al consumo, non devono subire un diverso trattamento in capo agli operatori economici (sul punto, v. il prec. para. 2.4.5, cap. II).

Poiché gli obiettivi che l'armonizzazione dell'IVA si prefigge di raggiungere non riguardano gli ordinamenti nazionali ma il mercato interno, alla neutralità degli effetti giuridici ed economici,

²⁰⁸ B. Kolozs, *Neutrality in VAT*, in M. Lang- P. Melz, *Value Added Tax and Direct Taxation - Similarities and Differences*, Amsterdam, IBFD, 2009, 203.

²⁰⁹ A. Mondini, *Il principio di neutralità dell'iva tra mito e (perfettibile) realtà*, in AA.VV., *I principi europei del diritto tributario* (a cura di A. Di Pietro-T. Tassani), Padova, 2013, 270.

²¹⁰ *Ibidem*.

²¹¹ Si fa uso del concetto di «rivalsa» riferendolo al sistema europeo dell'IVA, nella consapevolezza che questa terminologia non è propriamente europea, ma è mediata dal diritto nazionale. Sul punto e per un approfondimento, soprattutto per quanto riguarda le sentenze della Cassazione che, in nome della neutralità, superano i confini formali quando si toccano gli aspetti essenziali dell'imposta, cfr. M. Basilavecchia, *La neutralità nell'IVA, tra effettività e cautele*, in *Rass. Trib.*, 2016, n. 4, 901.

²¹² A. Mondini, *Il principio di neutralità dell'iva*, cit., 272.

²¹³ Tra le altre, la sentenza del 10 novembre 2011, *The Rank Group*, C-259/10, EU:C:2011:719.

e cioè alla neutralità «interna», deve aggiungersi anche la neutralità esterna e cioè la neutralità negli scambi internazionali. Essa si realizza per mezzo delle norme sulla territorialità, del principio della parità di trattamento e delle norme relative al diritto al rimborso, in modo da garantire indifferente la scelta tra operatori e operazioni nazionali o estere neutrale²¹⁴.

La neutralità esterna negli scambi intracomunitari è fondamentale per realizzare un mercato interno i cui operatori sono considerati operatori europei: è d'altronde alla costituzione, configurazione, mantenimento e sviluppo del mercato interno che è esplicitamente diretta l'armonizzazione della struttura e del meccanismo applicativo dell'imposta.

La neutralità, tuttavia, non si limita a ispirare e conformare la struttura del tributo, bensì assume a canone ermeneutico utilizzato dalla Corte di giustizia nell'interpretazione dell'imposta e a essa si fa riferimento come neutralità giuridica. La garanzia della neutralità viene perseguita per mezzo di un'interpretazione teleologica orientata alla valorizzazione degli effetti economici²¹⁵ e ad evitare che beni e servizi equivalenti o fungibili per il consumatore ricevano un trattamento fiscale differenziato. Ciò è coerente con l'obiettivo di garantire l'ideale parità di posizioni concorrenziali (rispetto all'imposizione sugli scambi) tra merci che circolano e imprese che operano nel mercato europeo²¹⁶. La neutralità quale ispirazione del modello impositivo è fondamentale criterio ermeneutico della Corte di giustizia implica che gli Stati debbano attuare, interpretare e applicare l'imposta in modo quanto più possibile indifferenziato.

Tuttavia, l'aspirazione alla perfetta neutralità non ha trovato finora compiuta realizzazione²¹⁷. Le ragioni di questa incompiutezza sono varie – ad esempio la mancata armonizzazione delle aliquote e dei criteri di territorialità, in particolare per quanto riguarda le cessioni di beni a soggetti passivi o consumatori finali oppure l'esistenza di regimi speciali – ma trovano una delle espressioni tipiche proprio nel regime delle esenzioni, che costituiscono una delle deroghe più significative al principio di neutralità. La qualificazione di un'operazione come operazione esente implica il diniego della detrazione dell'IVA sugli acquisti per i soggetti passivi, con conseguente deroga al meccanismo applicativo del tributo e, dunque, fa gravare il peso dell'imposta sull'operatore economico. Come anticipato, le ragioni alla base di questa deroga sono in parte politiche, con la conseguenza che la neutralità si rivela essere «un principio fondamentale ma soggetto ad un processo di realizzazione progressivo, graduale e solo tendenziale»²¹⁸ e in parte sono dovute alla necessità di bilanciare la neutralità con altre esigenze di tipo tecnico.

Non solo le esenzioni derogano allo schema generale dell'imposta e ai suoi principi fondamentali facendo gravare il peso economico sull'operatore piuttosto che sul consumatore finale (oppure, secondo una diversa prospettiva, assimilando la posizione dell'operatore, che realizza

²¹⁴ Quest'idea di neutralità va oltre quanto generalmente stabilito per le materie non armonizzate e cioè il più tradizionale divieto di doppia imposizione. Sul rapporto tra principio di neutralità e parità di trattamento, seppur in un diverso contesto, si veda anche Comelli A., *I principi di neutralità fiscale e proporzionalità ai fini della disciplina dell'iva europea e nazionale: dagli studi di settore agli indici sintetici di affidabilità fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, I, 1061-1090.

²¹⁵ Per quanto riguarda la dimensione unionale del principio di uguaglianza cfr. A. Mondini, *op. cit.*, 281.

²¹⁶ A. Mondini, *op. cit.*, 274.

²¹⁷ A. Mondini, *op. cit.*, 286; A. Berliri, *L'iva nella realtà e nei suoi miti*, in *L'imposta sul valore aggiunto - Studi e scritti vari*, Milano, 1971, 183.

²¹⁸ A. Mondini, *op. cit.*, 288.

Paragrafo 3.2 - Le nozioni autonome in senso stretto

operazioni esenti, a quella del consumatore finale); ma spesso loro stessa esistenza risulta anche essere la fonte «propulsiva» dell'elaborazione di schemi evasivi ed elusivi volti a evitare proprio la conseguente indetraibilità dell'imposta «a valle». Il sacrificio della neutralità e del prelievo (nelle ipotesi di evasione o abuso) è giustificato da ragioni diverse e, alla diversità di tali ragioni, corrisponde la varietà delle tipologie di esenzioni presenti nella direttiva²¹⁹. Si tratta principalmente di ragioni extrafiscali legate all'agevolazione di determinate attività corrispondenti ora a certi interessi²²⁰, ora a esigenze di semplificazione riconducibili a logiche interne alla direttiva²²¹. L'armonizzazione dell'imposta sul valore aggiunto diretta a valorizzare e potenziare il mercato interno, da un lato, si estrinseca nell'elevazione della neutralità a principio ispiratore del modello impositivo; dall'altro, si scontra con la necessità di tenere in considerazione anche altri interessi extra-fiscali²²². Essi possono coincidere con la tutela di valori costituzionali condivisi dagli Stati membri, come nel caso della salute o dell'istruzione, oppure con le volontà di evitare le eccessive difficoltà che si incontrerebbero nel caso in cui l'attività fosse tassata, nel caso delle esenzioni per le attività finanziarie.

Il compito di bilanciare questi interessi, e di definire i limiti entro i quali circoscrivere le deroghe alla neutralità, è stato affidato alla Corte di giustizia che ha elaborato principi direttivi e strumenti adeguati a tale compito²²³. Le linee essenziali secondo le quali si declina il fenomeno delle nozioni autonome nelle esenzioni non può prescindere dalla considerazione che esse sono uno degli strumenti per effettuare questo bilanciamento. Dunque, ciò che accomuna tutte le nozioni autonome in materia di esenzioni sembra essere la necessità non solo di fornire la miglior attuazione dell'interpretazione restrittiva in relazione a ipotesi derogatorie, ma anche di garantire l'uniforme applicazione a fronte di un problematico bilanciamento tra finalità fiscali ed extra-fiscali e della necessità di perseguire la neutralità intesa come obiettivo dell'imposta coerente con il mercato interno, piuttosto che come criterio ermeneutico. L'utilizzo di concetti nazionali e differenziati potrebbe essere un ostacolo per il perseguimento di tale obiettivo.

Il «trasferimento della totalità dei beni» non si rinviene in una fattispecie esente e la nozione è stata qualificata come «autonoma», poiché la disposizione che fa uso di tale nozione limita il campo di applicazione dell'imposta, seppur in virtù di una scelta opzionale operata dagli Stati membri. La ragione della qualificazione come nozione autonoma consiste nella semplificazione degli adempimenti e nell'eliminazione degli svantaggi di tesoreria per coloro che intendono svolgere un'attività economica²²⁴. Ancora una volta, quindi, si tratta di una qualificazione

²¹⁹ R. De La Feria, *VAT exemptions: consequences and design alternatives*, 2013, The Hague, Kluwer Law International - Eucotax series on European taxation.

²²⁰ R. Mastroianni, *Diritti dell'uomo e libertà economiche fondamentali nell'ordinamento dell'Unione europea*, in AA.VV., *Diritto dell'Unione europea* (a cura di L. S. Rossi), 2011, 319; F. Basilavecchia, voce «Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni», in Enc. dir., V, 2002, 426; S. La Rosa, voce «Esenzioni ed agevolazioni tributarie», in Enc. giur. Treccani, Roma, 1989; Id., *Le agevolazioni fiscali*, in AA.VV., *Trattato di diritto tributario* (a cura di A. Amatucci), Padova, 1994, I, 401 ss.

²²¹ Ad esempio, nel caso delle esenzioni per le operazioni finanziarie.

²²² F. Montanari, *Le operazioni esenti nel sistema dell'IVA*, Torino, 2013, 84 sgg.

²²³ Si veda F. Schulyok, *The ECJ's Interpretation of Vat Exemptions*, in International Vat Monitor, 2010, 21 (4), 270.

²²⁴ A. Van Doesum, H. Van Kesteren, G.-J. Van Norden, *op. cit.*, 141.

strettamente legata a esigenze di neutralità, ma la limitazione della sovranità, in questo caso, è volta a favorire i trasferimenti d'azienda o di parti autonome dell'impresa per mezzo di misure di semplificazione, nonché ad evitare gli svantaggi in termini di flusso di cassa per il beneficiario in situazioni in cui l'onere fiscale sarebbe, in ogni caso, recuperato poi mediante detrazione dell'IVA versata a monte.

3.2.1.3 La varietà delle nozioni e le definizioni funzionalistiche

Le ragioni che giustificano la qualificazione di un determinato concetto come nozione autonoma, quindi, variano a seconda che si tratti di nozioni autonome nel contesto delle esenzioni oppure del trasferimento di un'universalità di beni o servizi. Tuttavia, in entrambi i casi, la Corte ha fatto ricorso a definizioni funzionalistiche.

La valorizzazione delle definizioni funzionalistiche è evidente anche nel caso degli artt. 19 e 29 della direttiva (trasferimento di una totalità di beni o servizi) che, come vedremo, non si applicano alla vendita di uno *stock* di prodotti, proprio perché la nozione è definita facendo riferimento alla finalità della norma di favorire coloro che intendono proseguire l'attività economica e un mero stock di prodotti non sarebbe sufficiente a questo scopo (para 3.2.2.2)²²⁵.

Per quanto riguarda le esenzioni, dal momento che esse sono ispirate da obiettivi diversi, le definizioni fornite dalla Corte sono funzionali agli obiettivi della singola disposizione, o meglio delle singole esenzioni o delle parti delle singole esenzioni, a seconda dei casi. Di conseguenza, è spesso difficile ravvisare tratti comuni a tali definizioni in ragione dell'eterogeneità che caratterizza i diversi regimi.

Effettivamente ogni esenzione ha un elevato grado di autonomia rispetto alle altre e alla diversa caratterizzazione delle esenzioni corrispondono diverse nozioni autonome. L'obiettivo del lavoro nei paragrafi che seguono è dimostrare che all'eterogeneità delle esenzioni corrisponde l'eterogeneità delle nozioni, ma anche che esse sono accomunate dall'unità dell'obiettivo di garantire l'uniforme applicazione.

Nell'ambito delle esenzioni, la Corte si è espressa riguardo alle nozioni inerenti ai requisiti soggettivi, ai caratteri dell'operazione e alla qualificazione delle fattispecie contrattuali rilevanti. Nel prosieguo si cercherà di dimostrare anche che, dall'analisi della giurisprudenza, emerge la valorizzazione dei profili oggettivi che è strumentale alla massima tutela dei valori che motivano l'esenzione nella definizione (e poi anche nella qualificazione).

La valorizzazione dei profili oggettivi procede di pari passo con la valorizzazione della fattispecie concreta. A fronte di valori ritenuti meritevoli di essere promossi e salvaguardati, la Corte attribuisce importanza all'operazione economica sottostante al rapporto oppure, più in generale, ai profili oggettivi di determinate attività²²⁶ che sono meno legati alle tradizioni degli Stati

²²⁵ Sentenze *Zita Modes*, cit., punto 40; sentenza *Schriever*, cit., punto 24. Per un commento, si vedano T. Tassani, *Cessione di azienda ed esercizio dell'attività nell'imposta sul valore aggiunto*, in Rass. trib., 2004, 740-773 e C. Wäger, *Nicht steuerbare Veräußerung eines Geschäftsbetriebs im ganzen bei Absicht der Fortführung des übertragenen Geschäftsbetriebs oder Unternehmensteils durch den Erwerber*, Umsatzsteuer-Rundschau, 2004, 24-27.

²²⁶ Si veda la sentenza del 4 ottobre 2001, *Goed Wonen*, C-326/99, EU:C:2001:506, ad esempio, per quanto riguarda la nozione di «locazione» e «affitto».

membri dei profili soggettivi. In tal modo gli obiettivi delle singole esenzioni possono essere raggiunti in modo più efficace²²⁷.

Come vedremo, questo non significa che le nozioni relative ai requisiti soggettivi perdano rilievo. Molte norme di esenzione, anzi, e in particolare quelle che riguardano attività di interesse pubblico, disciplinano il profilo soggettivo facendo riferimento a nozioni, quali quelle di «istituto», «organismo» e «ente», che vengono utilizzate più volte, seppur con sfumature diverse, all'interno della direttiva e rispetto alle quali la giurisprudenza europea si è espressa più volte. Sebbene le definizioni fornite privilegino il profilo oggettivo, la Corte stessa, relativamente ad alcune esenzioni, ha affermato che «non è quindi esatto sostenere che dette prestazioni sono definite mediante riferimento a nozioni puramente sostanziali o funzionali»²²⁸.

Inoltre, nei prossimi paragrafi si indagheranno anche le condizioni al ricorrere delle quali nozioni comuni ad altre disposizioni della stessa direttiva oppure ad altri strumenti normativi europei si rivelano un utile ausilio ai fini dell'individuazione di una nozione della direttiva IVA. Infatti, l'utilizzo a fini interpretativi di altri strumenti del diritto europeo non può essere generalizzato bensì deve essere valutato relativamente alle singole ipotesi. In particolare, a questo riguardo, si esaminerà la nozione di «fondi d'investimento» per l'interpretazione della quale si è guardato alla direttiva in materia di OICVM²²⁹.

3.2.2 Ricognizione e analisi

3.2.2.1 Le nozioni autonome nell'ambito delle esenzioni

La disciplina delle esenzioni

Prima di procedere all'analisi dettagliata delle ipotesi più significative di «nozioni autonome» esplicitamente definite tali dalla Corte di giustizia, occorre fare cenno all'ambito delle esenzioni, in modo da contestualizzare le nozioni autonome nell'ambito normativo in cui si inseriscono e cui vengono tradizionalmente associate.

La disciplina delle esenzioni²³⁰ è una disciplina ampia e articolata in cui la Corte, nell'individuare e definire concetti, si trova a fronteggiare varie difficoltà. Di fronte alla varietà delle fattispecie di esenzione elencate nella direttiva e alle spesso diversificate attuazioni nazionali, la ricognizione e analisi delle nozioni utilizzate non può che iniziare proprio dalla disciplina europea.

Alla disciplina delle esenzioni è dedicato il titolo IX della direttiva (artt. 131-166 direttiva IVA). Le esenzioni debbono essere innanzitutto distinte a seconda che si tratti di esenzioni per cui non è previsto il diritto a detrazione e esenzioni per cui tale diritto è previsto. Le prime (artt. 132-

²²⁷ A. Piri, S. Gianoncelli, *La disciplina delle esenzioni IVA*, in AA.VV., *Lo stato della fiscalità in Europa*, cit.

²²⁸ Sentenza dell'11 luglio 1985, *Commissione/Germania*, C-107/84, EU:C:1985:332, punto 13.

²²⁹ Sentenza del 7 marzo 2013, *Wheels Common Investment Fund Trustees*, C-424/11, EU:C:2013:144.

²³⁰ Artt. 132-166 della direttiva 2006/112/CE.

137 direttiva IVA) esistono per ragioni differenti: ad esempio nel caso delle esenzioni previste per attività sportive o mediche o per l'istruzione si tratta di ragioni di interesse generale, per le operazioni finanziarie si tratta di ragioni tecniche, come la difficoltà di sottoporre a imposizione le suddette operazioni²³¹ oppure, per le esenzioni aventi ad oggetto beni immobili, la natura e i caratteri del bene oggetto di cessione²³². A queste seguono le esenzioni per le quali non è previsto alcun diritto alla detrazione. Si tratta delle esenzioni di cui agli artt. 138 – 166 TFUE che costituiscono un insieme eterogeneo in cui rientrano quelle connesse alle operazioni intracomunitarie e alle esportazioni. Nel secondo caso si tratta di esenzioni la cui esistenza è dovuta a ragioni interne alla logica del tributo, volte a garantire l'effettività del meccanismo impositivo e, più specificamente, il rispetto del principio di destinazione²³³. Nel lessico europeo, infatti, il concetto di «esenzione» presuppone una deviazione dallo schema naturale di applicazione del tributo²³⁴ che può manifestarsi secondo diverse modalità, ma non necessariamente come non imponibilità con conseguente diniego del diritto a detrazione.

Essendo il concetto di nozione autonoma strettamente legato a quello di applicazione uniforme, esigenza particolarmente stringente per quanto riguarda le esenzioni che costituiscono una deroga rispetto ai principi fondamentali dell'imposta, la maggior parte delle pronunce della Corte di giustizia in materia di nozioni autonome riguarda le esenzioni del primo gruppo, per cui non è previsto il diritto alla detrazione. Per questa ragione, nell'analisi delle nozioni autonome in materia di esenzioni l'attenzione verrà posta essenzialmente su queste ultime.

Tra le esenzioni per le quali non è previsto un diritto alla detrazione, la direttiva distingue innanzitutto tra «esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico»²³⁵ ed «esenzioni a favore di altre attività»²³⁶.

Le esenzioni che riguardano attività di interesse pubblico sono disciplinate agli artt. 132-134. Come opportunamente specificato dalla Corte di giustizia, ciò non significa che nella norma rientrino tutte le attività di interesse generale; al contrario, vi rientrano solo le attività di interesse generale che sono elencate accuratamente e descritte in modo molto particolareggiato dalla disposizione stessa²³⁷. A questo proposito, i considerando della direttiva indicano soltanto che è opportuno redigere un elenco comune di esenzioni, per una percezione paragonabile delle risorse proprie in tutti gli Stati membri, ma non forniscono alcuna ragione della scelta effettuata

²³¹ R.F. van Brederode, R. Krever (edited by), *VAT and Financial Services: Comparative Law and Economic Perspectives*, Singapore, Springer, 2017.

²³² R.F. van Brederode (edited by), *Immovable Property Under VAT. A Comparative Global Analysis*, Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer, 2011.

²³³ La scelta di tassare a destinazione è più coerente con un'imposta sui consumi. Al riguardo si veda OECD Publishing, *Consumption Tax trends 2014: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*, 23 sgg.

²³⁴ A.E. Granelli, *L'attuazione in Italia della VI direttiva Cee*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1979, I, 313.

²³⁵ Artt. 132-134 della direttiva 2006/112/CE. Si è soliti fare riferimento a questa categoria di esenzioni come «esenzioni di interesse generale».

²³⁶ Art. 135 della direttiva 2006/112/CE. Si è soliti fare riferimento a questa categoria di esenzioni come «altre esenzioni».

²³⁷ Sentenza del 3 aprile 2003, *Hoffmann*, C-144/00, EU:C:2003:192, punto 38. Per quanto riguarda le esenzioni quali nozioni autonome del diritto europeo, con particolare attenzione alla sentenza *Hoffmann* si veda A. Comelli, *La frammentazione delle prestazioni di servizi culturali esenti, ai fini della disciplina dell'iva europea e nazionale*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, I, 1561-1585.

Paragrafo 3.2 - Le nozioni autonome in senso stretto

selezionando le attività di interesse generale da esentare²³⁸. La qualificazione come «attività di interesse pubblico» non deve però servire da criterio per escludere quelle stesse attività qualora siano svolte per interesse commerciale²³⁹ e non ogni attività esercitata nell'interesse generale deve essere considerata esente, ma solo quelle esaustivamente elencate²⁴⁰.

Sebbene la Corte di giustizia faccia riferimento ad un elenco di attività descritto con esattezza, la direttiva non prevede alcuna definizione per le nozioni utilizzate dagli artt. 132-134. Gran parte degli interventi della Corte di giustizia sono quindi volti a individuare i significati delle nozioni relative alle suddette attività. Nella loro individuazione la Corte di giustizia ha fatto principalmente riferimento a criteri di tipo funzionale. Ciò non di meno, non è evidente quale criterio sia stato adottato dal legislatore europeo nella scelta se esentare o meno determinate attività di interesse pubblico, e quindi quale sia la *ratio* che accomuna le esenzioni per attività di interesse pubblico²⁴¹.

Per questo l'interpretazione delle nozioni in materia di esenzione è un'interpretazione funzionale ai «microcosmi» autonomi delle singole esenzioni, connotati da aspetti comuni, ma anche da problematiche peculiari e specifiche²⁴². Per quanto riguarda i caratteri comuni alle nozioni autonome in materia di esenzioni per attività di interesse pubblico, essi sono l'accentuata attenzione al profilo soggettivo e la valorizzazione di obiettivi di interesse pubblico, appunto, spesso condivisi anche dagli ordinamenti degli Stati membri.

Le esenzioni di cui all'art. 135, dal titolo «esenzioni a favore di altre attività», si riferiscono a un insieme ancor più eterogeneo di operazioni, accomunate da aspetti di politica generale comuni agli Stati membri e riguardano, ad esempio, le esenzioni per operazioni immobiliari o attività finanziarie.

Si è soliti distinguere le esenzioni anche a seconda che l'applicazione delle stesse dipenda dal soddisfacimento di presupposti oggettivi o soggettivi²⁴³. Si sostiene che le esenzioni oggettive siano quelle più adatte a raggiungere l'obiettivo della neutralità in quanto, essendo l'IVA un'imposta sui

²³⁸ Considerando 7 e 35 della direttiva 2006/112/CE. A questo riguardo, si veda la sentenza del 16 novembre 2017, *Kozuba Premium Selection sp. z o.o.*, C-308/16, EU:C:2017:869, punto 42.

²³⁹ Sentenza *Hoffmann, cit.*, punto 38.

²⁴⁰ *Ibidem*.

²⁴¹ A questo riguardo si veda la sentenza del 26 maggio 2005, *Kingscrest Associates and Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322. Secondo le conclusioni dell'Avvocato generale (EU:C:2005:99) «detta soluzione s'impone non solo perché la maggior parte delle versioni della direttiva utilizza espressioni prossime a quella spagnola di “carácter social (carattere sociale)” (in inglese, “social nature”), ma anche perché si adatta meglio allo scopo della norma. Analizzando l'art. 13, parte A, n. 1, si scorge l'intenzione di esonerare le operazioni che, per le loro strette connessioni con gli obiettivi propri di uno Stato sociale, democratico e di diritto, sono classificate come operazioni di interesse generale e si radicano nel novero delle attività promosse e gestite tradizionalmente dai pubblici poteri in forma diretta o mediante soggetti interposti (i servizi postali e della radiotelevisione, la sanità, l'istruzione, la sicurezza sociale, la tutela dell'infanzia e della gioventù, l'esercizio della libertà religiosa, l'educazione fisica e lo sport, la promozione della cultura). In tale contesto, appare indiscutibile che l'espressione inglese “charitable” non rinvia al concetto di carità o di beneficenza, che richiama alla memoria un'azione privata e disinteressata d'aiuto ai bisognosi, ma a una nozione più ampia, di rilevanza pubblica, in cui possono rientrare le azioni di carattere altruista, e che tuttavia comprende tutte le politiche di sostegno alle categorie svantaggiate».

²⁴² F. Montanari, *Le esenzioni IVA, cit.*, 45 sgg.

²⁴³ A. Van Doesum, H. Van Kesteren, G.-J. Van Norden, *op. cit.*, 263. Per quanto riguarda la centralità della prospettiva del consumo e, talvolta, del «consumatore», anche nella ricostruzione della natura dell'imposta, si veda J. Englisch, *Vat/GST and Direct Taxes: different purposes*, in M. Lang-P. Melz (edited by), *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*, Amsterdam, IBFD, 2009, 12.

consumi, consumi simili dovrebbero essere oggetto del medesimo trattamento a prescindere dal soggetto erogante o prestatore²⁴⁴.

Presentano generalmente carattere oggettivo le esenzioni connesse ai traffici internazionali e al trasporto, e cioè le esenzioni per cui è previsto un diritto alla detrazione, poiché sono previste in ragione di una giustificazione oggettiva che è quella di sottoporre a tassazione secondo il principio di destinazione e nel non tassare i traffici internazionali a prescindere dal soggetto che li pone in essere²⁴⁵.

Al contrario, come anticipato, le esenzioni per attività di interesse generale, previste principalmente per ragioni di interesse extrafiscale, richiedono spesso il soddisfacimento di un criterio soggettivo. Come è evidente nel caso delle esenzioni per attività mediche, l'obiettivo stesso dell'esenzione richiede che essa si applichi soltanto ai soggetti provvisti delle qualifiche necessarie.

Una delle principali difficoltà che la Corte di giustizia deve affrontare per quanto riguarda le esenzioni per attività di interesse generale è la necessità di «mediare» tra le ragioni della neutralità e quelle di natura extrafiscale. Le ragioni extrafiscali sono di difficile individuazione nella variegata e composita disciplina europea delle esenzioni, la quale appare frutto di complessi compromessi politici²⁴⁶. Gli interessi extrafiscali che giustificano le esenzioni, inoltre, spesso corrispondano a valori e interessi fondanti e fortemente caratterizzati negli ordinamenti degli Stati membri. Si tratta generalmente di valori generalmente riconosciuti, ma diversamente caratterizzati dalle Costituzioni nazionali²⁴⁷. Entrambi gli elementi (l'articolato quadro di riferimento europeo e la diversa attuazione nazionale di valori extrafiscali) rendono assai complessa l'interpretazione del regime delle esenzioni e, di conseguenza, la definizione delle nozioni utilizzate, e spiegano perché la Corte di giustizia abbia finito per attribuirsi il compito di fornirne le definizioni, assenti in diritto positivo.

Infine, occorre specificare che l'esigenza di omogeneità interpretativa viene percepita maggiormente in relazione alle nozioni per le quali vi sono più ampie e rilevanti divergenze tra gli ordinamenti degli Stati membri. Si tratta di divergenze dovute sia alle diverse tradizioni giuridiche, sia, talvolta, alla mera difficoltà di trasporre nozioni sconosciute negli ordinamenti degli Stati membri. Tanto che, in relazione a determinate nozioni²⁴⁸, ad esempio la nozione di «servizi pubblici postali», la Corte ha riconosciuto che fossero proprio le divergenze linguistiche ad avere causato i dubbi interpretativi e, quindi, la non uniforme applicazione²⁴⁹. Inoltre, talvolta, come nel caso delle cure mediche, all'uniforme applicazione si è aggiunto un obiettivo ulteriore: un'interpretazione delle nozioni aggiornata rispetto allo stato delle conoscenze scientifiche.

²⁴⁴ A. Piri, S. Gianoncelli, *La disciplina delle esenzioni IVA*, cit.

²⁴⁵ A. Van Doesum, H. Van Kesteren, G.-J. Van Norden, *op. cit.*, 263.

²⁴⁶ F. Montanari, *Le esenzioni IVA*, cit., 50.

²⁴⁷ F. Montanari, *Le esenzioni IVA*, cit., 84.

²⁴⁸ Ad esempio, sentenza del 6 novembre 2003, *Dornier*, C-45/01, EU:C:2003:595; sentenza *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, cit.; sentenza del 28 gennaio 2010, *Eulitz*, C-473/08, EU:C:2010:47.

²⁴⁹ Sentenza *Commissione/Germania*, C-107/84, cit.

Paragrafo 3.2 - Le nozioni autonome in senso stretto

Le nozioni autonome relative alle attività per interesse pubblico come strumento per bilanciare neutralità e interessi extrafiscali

Nell'ambito delle esenzioni per le attività di interesse pubblico, quindi, emergono due ordini di valori. Da un lato, quelli riconducibili alla natura economica dell'Unione europea, votata al principio di neutralità fiscale. Dall'altro lato, quelli riconducibili all'Unione europea come Istituzione internazionale che persegue anche la tutela e la promozione di interessi altri rispetto a quelli più prettamente legati al mercato. Le esenzioni sono uno degli ambiti di elezione in questo senso. Ad esempio, nel contesto delle esenzioni ci si ritrova a dover conciliare l'esigenza di promuovere il benessere psico-fisico e l'istruzione con il fatto che la fiscalità non influenzi le scelte degli operatori commerciali. Si tratta di esigenze difficilmente conciliabili, in relazione alle quali il rischio che gli Stati membri forniscano soluzioni diverse è alto. Perciò anche l'individuazione e la definizione delle nozioni autonome deve essere orientata a garantire che il bilanciamento avvenga in modo uniforme all'interno dell'Unione.

È nell'ambito delle esenzioni per attività di interesse pubblico che si può notare efficacemente quanto sia riduttivo limitare il ruolo delle nozioni autonome a strumento dell'interpretazione restrittiva. Il ruolo delle nozioni autonome è piuttosto di bilanciare tra neutralità, nella sua accezione di neutralità rispetto agli operatori economici, cui l'interpretazione restrittiva è strumentale, e tutela di altri valori giuridici. Si potrebbe affermare che, per le nozioni autonome relative alle esenzioni per attività di interesse pubblico, occorre tenere a mente determinate esigenze sociali che non ammettono come limite il mercato, pur senza condurre a obliterare del tutto il principio di neutralità che deve, per definizione, caratterizzare il sistema dell'IVA. Questa esigenza si scontra, però, con le differenze che ancora sussistono nel recepimento da parte dei vari Stati membri che talvolta coinvolgono anche questioni legate alle sensibilità e alle tradizioni nazionali.

Come anticipato, il perseguimento di obiettivi extrafiscali e l'attribuzione di rilievo anche ai presupposti soggettivi sono strettamente legati. Benché la stessa rubrica del Capo 2 suggerisca che si tratti di esenzioni riguardanti attività orientate al perseguimento di determinati scopi, gran parte delle esenzioni individua in realtà specificamente i soggetti che possono compiere quelle attività. Spesso, infatti, il soddisfacimento di un requisito soggettivo è connesso all'attività di interesse pubblico esente. In questi casi, occorre che l'uniforme applicazione sia garantita anche rispetto alle nozioni corrispondenti ai requisiti soggettivi, quali, ad esempio, le qualità o l'identità dell'operatore economico che le ha effettuate.

A tale proposito la Corte ha affermato che non è esatto sostenere che le prestazioni sono definite mediante riferimento a nozioni puramente *sostanziali o funzionali*²⁵⁰. L'affermazione della Corte non deve comunque essere intesa nel senso che le finalità dell'esenzione o i caratteri economicamente rilevanti non abbiano rilievo nella definizione. Piuttosto nel senso che le esenzioni per attività di interesse generale non possano essere individuate facendo unicamente riferimento ad attività sostanziali definite in base allo scopo che perseguono²⁵¹.

²⁵⁰ *Sentenza Commissione/Germania, C-107/84, cit.*, punto 13.

²⁵¹ Si rifiuta l'argomento del governo tedesco secondo il quale «gli altri esonerati contemplati dall'art. 13, titolo A, n. 1, riguardano attività sostanziali definite in relazione agli scopi che esse perseguono».

La prevalenza del profilo soggettivo e il rifiuto di definizioni puramente funzionalistiche: i «servizi pubblici postali»

L'art. 132 para. 1 lett. a) della direttiva IVA prevede che gli Stati membri esentino, «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».

Nell'interpretare la nozione di «servizi pubblici postali» di cui all'art. 132 para. 1 lett. a)²⁵², qualifica necessaria affinché le cessioni di beni e le prestazioni di servizi da questi effettuate rientrino nell'esenzione, la Corte ha rifiutato una definizione puramente funzionale della nozione. Prediligendo l'interpretazione letterale, e più specificamente facendo riferimento alla sintassi della frase intera risultante dalla comparazione delle diverse versioni linguistiche, la Corte ha valorizzato il profilo soggettivo, rifiutando un'interpretazione puramente strumentale alla neutralità. La nozione autonoma di «servizi pubblici postali» si caratterizza quindi per la definizione che valorizza il profilo soggettivo e per il rilievo attribuito, almeno formalmente, dall'interpretazione secondo criteri letterali.

Più specificamente, in un caso presentato alla Corte che coinvolgeva la Repubblica di Germania²⁵³, quest'ultima sosteneva che alcune versioni linguistiche consentivano di considerare esenti i servizi pubblici postali «in senso sostanziale, riferendoli al complesso delle attività postali», e cioè quelle attività che, anche prese singolarmente, possono essere riferite al complesso delle attività postali. Tuttavia, secondo la Corte, la sintassi della frase dimostrerebbe che la nozione di «servizi pubblici postali» richiede un requisito soggettivo, soddisfatto dagli organi di gestione che effettuano servizi pubblici postali e ai servizi pubblici postali *in senso organico*²⁵⁴. L'argomento addotto dal governo tedesco, secondo il quale qualificare come soggetto passivo l'impresa di trasporti che, senza entrare in contatto col pubblico, effettua unicamente trasporto su lunghe distanze tra due uffici postali, causerebbe un aumento dei prezzi delle attività inerenti ai servizi pubblici postali svolte nell'interesse generale, non viene accolto dalla Corte. Quest'ultima interpretazione potrebbe essere sostenuta solo qualora l'art. 132 includesse tutte le attività di interesse generale. Dal momento che, come anticipato, la direttiva «non fornisce alcuna motivazione per la scelta effettuata di includere alcune ma non altre attività fra quelle di interesse generale», limitandosi a fornire soltanto un elenco particolareggiato di tali attività, la nozione va definita e interpretata guardando alla sintassi della disposizione.

Diversamente e in modo apparentemente distonico rispetto a ciò che accade con le altre esenzioni, quindi, la Corte sembra suggerire che un'interpretazione unicamente funzionale e sostanziale delle esenzioni di cui all'art. 132 debba essere esclusa in ragione della non omogeneità

²⁵² Secondo l'art. 132 della direttiva 2006/112/CE sono operazioni esenti le operazioni 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. L'esclusione delle telecomunicazioni era contemplata e voluta dalla Commissione nella prima stesura della direttiva, in ragione dei considerevoli investimenti compiuti dalle imprese di telecomunicazioni; tuttavia, non è stata poi inserita.

²⁵³ Sentenza Commissione/ Germania, *cit.*

²⁵⁴ *Idem*, punti 11 e 12.

Paragrafo 3.2 - Le nozioni autonome in senso stretto

e dell'asistematicità delle attività elencate, nonché dell'assenza di indicazioni precise riguardo le finalità dell'esenzione. Tuttavia, in realtà, il riferimento all'interpretazione letterale, operato in relazione ai «servizi pubblici postali», non è frequente nella giurisprudenza della Corte relativa alle esenzioni e, nel caso di specie, sembra essere un riferimento «fittizio» con l'obiettivo di attribuire rilievo al profilo soggettivo.

L'attenzione anche al profilo soggettivo è una costante delle esenzioni per attività di interesse pubblico; al contrario, la scelta dell'interpretazione letterale quale criterio ermeneutico principale per l'interpretazione delle suddette esenzioni non può essere generalizzata. È evidente come la valorizzazione del presupposto soggettivo ponga dei rischi, in termini di armonizzazione di fatto oppure di trattamento diseguale da parte degli Stati membri. Infatti, la scelta di non valorizzare la dimensione funzionale dell'attività a favore delle qualità e dei caratteri soggettivi potrebbe nuocere alla libertà di organizzazione degli operatori, orientandoli verso scelte prestabilite.

Tuttavia, anche per quest'esenzione, come per tutte le altre, la Corte ha ribadito l'importanza del principio di neutralità. Con la conseguenza che il fatto che si parli di «servizi pubblici postali» non significa che le attività debbano essere svolte da un ente pubblico. Diversamente da molte altre esenzioni, in cui si richiede esplicitamente che il servizio sia effettuato da un soggetto pubblico, il fatto che il servizio sia reso da un ente di gestione, non influenza la concessione dell'esenzione purché si tratti del servizio postale universale o di parte di essi²⁵⁵. Al contrario, coloro che negoziano individualmente contratti con i clienti, e quindi non rientrano nella nozione di prestazione del servizio universale, non possono beneficiare dell'esenzione²⁵⁶.

Il fatto di non distinguere tra operatori pubblici e privati è coerente con la liberalizzazione del mercato dei servizi postali all'interno dell'Unione. Liberalizzazione che, nel 2003 aveva indotto la Commissione a presentare una proposta per l'abolizione dell'esenzione dei servizi postali motivata dal fatto che gli operatori di servizi pubblici postali si trovavano ad agire in un mercato sempre più concorrenziale²⁵⁷. La stessa liberalizzazione potrebbe mettere in crisi la definizione dei «servizi pubblici postali»: se la nozione autonoma era legata ai soggetti sulla base di considerazioni almeno indirettamente monopolistica, l'evoluzione dei modelli e soprattutto la liberalizzazione potrebbero mettere in dubbio la centralità del criterio soggettivo nella definizione.

In conclusione, dall'analisi della giurisprudenza relativa alla nozione di «servizi pubblici postali» possiamo desumere che l'importanza del profilo soggettivo, pur essendo un elemento tipico delle nozioni per attività di interesse pubblico, non può tuttavia essere generalizzata, ma trova un limite nella neutralità. L'interesse extrafiscale, che nelle esenzioni per attività di interesse pubblico si esprime sia nel profilo oggettivo che in quello soggettivo, deve essere bilanciato con le esigenze della neutralità che, nel caso di specie, si manifesta nell'indifferenza alla gestione da parte di un ente pubblico o privato.

²⁵⁵ Sentenza del 23 aprile 2009, *TNT Post UK*, C-357/07, EU:C:2009:248, punto 31.

²⁵⁶ Sentenza *TNT Post UK*, *cit.*, punto 48.

²⁵⁷ Proposta modificata di direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 77/388/CEE relativamente all'imposta sul valore aggiunto nel settore postale, 8 luglio 2004, COM (2004) 468, rispetto alla quale non si è riuscito a trovare un accordo tra gli Stati membri.

Le nozioni ampie e trasversali: l'«organismo» e l'«istituto»

L'esenzione per i servizi pubblici postali è la prima tra quelle previste dall'art. 132. A questa seguono una moltitudine di attività che spaziano dall'ospedalizzazione all'assistenza e previdenza sociale all'educazione.

Un elemento comune ad esse è che molte delle esenzioni di cui all'art. 132 prevedono che le operazioni siano esenti qualora siano svolte da «enti di diritto pubblico» oppure da «organismi riconosciuti dallo Stato membro come aventi finalità simili», per quanto riguarda l'assistenza e la previdenza sociale e l'istruzione; da «organismi senza fini di lucro»²⁵⁸ per quanto riguarda le attività svolte nei confronti dei loro membri; da «istituti ospedalieri», per quanto riguarda l'ospedalizzazione e le cure mediche²⁵⁹. Ciò conferma il rilievo del profilo soggettivo, che si esplicita attraverso il ricorso a nozioni ricorrenti, talvolta simili seppur non identiche a quelle nazionali.

Le nozioni di «organismo» e di «istituto» sono quindi nozioni trasversali che la Corte si è trovata più volte a dover interpretare. In particolare, alla Corte è stato chiesto a più riprese se le suddette nozioni implicassero l'assunzione di una determinata forma giuridica. Dopo una prima sentenza, in materia di esenzioni per le prestazioni aventi carattere sociale o culturale, in cui si escludeva che potessero considerarsi «organismi» anche gli imprenditori persone fisiche²⁶⁰, la Corte si è espressa in senso contrario.

Nella prima delle suddette sentenze (1995) la Corte sosteneva che il fatto che in alcune esenzioni si parlasse espressamente di alcune professioni mentre in altre si facesse riferimento alle nozioni di «organismo» e di «istituto» inducesse a ritenere che l'esenzione spettasse soltanto alle persone giuridiche.

Al contrario, più tardi, la Corte ha affermato che le nozioni di «organismo» e di «istituto», sebbene suggeriscano l'esistenza di un ente individualizzato, «sono in via di principio sufficientemente ampie da includere anche le persone fisiche»²⁶¹. Ciò sarebbe confermato, secondo la Corte, dal fatto che nessuna versione linguistica parli di *persona giuridica*, termine che non avrebbe suscitato dubbi interpretativi e il cui non utilizzo indicherebbe la possibilità lasciata agli Stati membri di estendere l'ambito di applicazione anche alle persone fisiche²⁶². Questa soluzione sarebbe la più conforme al principio di neutralità, in ragione del quale non si può ammettere che

²⁵⁸ Sul fatto che quella di organismo senza fini di lucro sia una nozione autonoma del diritto europeo si veda la recentissima sentenza del 10 dicembre 2020, *Golfclub Schloss Igling*, C-488/18, EU:C:2020:1013, che, anche nel dispositivo afferma esplicitamente che: «la nozione di “organismo senza fini di lucro”, ai sensi di tale disposizione, costituisce una nozione autonoma del diritto dell'Unione, la quale esige che, in caso di scioglimento di tale organismo, quest'ultimo non possa distribuire ai suoi membri gli utili che ha realizzato e che superano le quote di capitale versate da detti membri nonché il valore corrente dei contributi in natura dagli stessi conferiti».

²⁵⁹ L'art. 132 para. 1, lett. b) menziona gli istituti ospedalieri, la lett. f) gli organismi riconosciuto dallo Stato membro come aventi carattere sociale, la lett. i) gli organismi riconosciuti dallo Stato come aventi finalità simili, la lett. l) gli organismi senza fini di lucro, la lett. o) gli organismi debitamente autorizzati.

²⁶⁰ Sentenza dell'11 agosto 1995, *Bulthuis-Griffioen*, C-453/93, EU:C:1995:265. Sulla nozione di «organismo riconosciuto dallo Stato membro come avente un carattere sociale» si vedano anche le recenti conclusioni dell'Avvocato generale Pitruzzella del 14 gennaio 2021, *EQ*, C-846/19, EU:C:2021:17.

²⁶¹ Sentenza del 7 settembre 1999, *Jennifer Gregg*, C-216/97, EU:C:1999:390.

²⁶² Sentenza *Jennifer Gregg*, cit., punto 17.

operatori economici che effettuano operazioni identiche siano sottoposti a un trattamento fiscale diverso.

L'indifferenza alla distinzione tra persone fisiche e persone giuridiche viene confermata anche dalla giurisprudenza relativa alle professioni mediche e paramediche²⁶³ e, con la sentenza *Bundesgerichtshof v Hoffman*²⁶⁴, anche rispetto all'esenzione prevista per le prestazioni di servizi culturali. In quest'ultimo caso la Corte di giustizia non si è limitata ad affermare che non vi è differenza tra persone giuridiche e «una o più persone fisiche che gestiscono un'impresa».

Ha esteso l'esenzione anche agli artisti che forniscono una prestazione individuale, escludendo quindi qualsiasi rilievo al requisito dell'organizzazione che l'attività di impresa avrebbe potuto implicare, e ha confermato la linea tenuta nella citata sentenza *Gregg* secondo la quale la terminologia utilizzata sarebbe sufficientemente ampia per includere anche le persone fisiche. In questo modo sembra quasi che «chiunque» possa soddisfare il profilo soggettivo e uno dei caratteri comuni alle nozioni relative al profilo soggettivo sia la riduzione dei caratteri qualificanti.

Dal momento, però, che l'esistenza di un concetto presuppone dei caratteri qualificanti, l'estrema ampiezza definitoria porta a perdere di vista il concetto. Vedremo, più avanti, come questa tendenza della Corte ad ampliare la portata delle nozioni relative al profilo soggettivo delle esenzioni, si accompagni ad un'accresciuta importanza di quello oggettivo, come se fosse la capacità di svolgere una certa attività a qualificare il soggetto.

Ciò che è certo è che, per tutte esenzioni che fanno riferimento alla nozione di «organismo» o «istituto», la forma giuridica non sia un parametro di carattere generale, sebbene le due nozioni suggeriscano l'esistenza di un ente individualizzato. Ciò non trova un limite nel dovere di interpretazione restrittiva delle esenzioni.

Per le nozioni di «organismo» o «istituto» la Corte, pur non facendo riferimento a un'interpretazione di tipo sistematico o teleologico, ma piuttosto a un'interpretazione letterale, fornisce delle definizioni che si discostano dal senso comune e palese dei termini. Al contempo il richiamo espresso al principio di neutralità fiscale suggerisce che la Corte orienti innanzitutto e comunque l'interpretazione di questi due concetti al perseguimento e alla realizzazione di tale principio.

L'affermazione riguardo all'indifferenza della forma giuridica va comunque ridimensionata in relazione a determinate esenzioni. Alcune delle attività svolte dagli organismi senza finalità di lucro presi in considerazione dalla già menzionata esenzione di cui alla lettera l) dell'art. 132 sembrano infatti presupporre l'esclusione delle persone fisiche.

Per fare soltanto un esempio, sembra difficile poter qualificare organismi senza finalità di lucro che perseguono interessi di natura sindacale soggetti individuali. Secondo la Corte «l'espressione "sindacale" che figura in questa disposizione indica specificamente

²⁶³ Sentenza del 10 settembre 2002, *Kügler*, C-141/00, EU:C:2002:473.

²⁶⁴ Sentenza *Hoffmann*, cit. Per un approfondimento a questo riguardo, si veda A. Comelli, *L'armonizzazione (e il ravvicinamento) fiscale tra lo "spazio unico europeo dell'IVA"*, cit.

un'organizzazione che ha come obiettivo principale la tutela degli interessi collettivi dei suoi membri — siano essi lavoratori, datori di lavoro, liberi professionisti o operatori che esercitano una data attività economica — e la rappresentanza di costoro nei confronti dei terzi interessati, ivi comprese le autorità pubbliche»²⁶⁵. È il perseguimento di obiettivi di natura sindacale che, per sua stessa natura, implica una struttura collettiva, in ciò differenziandosi dall'attività svolta dall'artista individuale.

Quindi, sebbene la nozione di *organismo* o *istituto* non richieda necessariamente l'esistenza di una struttura organica, ciò non significa che tutte le esenzioni in cui questi concetti compaiono possano essere accordata a una persona fisica. Talvolta è la natura dell'attività o l'obiettivo della stessa a richiedere l'esistenza di una struttura organizzata. Il requisito oggettivo, e dunque indirettamente l'obiettivo o il fine che con questo si intende perseguire, è destinato ad avere un'influenza sull'interpretazione di quello soggettivo: in tal modo risulta ridimensionata anche l'affermazione di carattere generale della Corte riguardo le prestazioni effettuate dai «servizi pubblici postali»²⁶⁶.

La giurisprudenza relativa alle nozioni «organismo» e «istituto» di cui all'art. 132 risulta, inoltre, determinante anche per interpretare altre disposizioni della direttiva. Ad esempio, l'art. 98 che prevede che gli Stati possano applicare aliquote ridotte ad una serie di attività elencate nell'allegato III e, in particolare, alle «cessioni di beni e prestazioni di servizi da parte di organismi di cui è riconosciuto il carattere sociale dagli Stati membri e che sono impegnati in attività di assistenza e di sicurezza sociale, nella misura in cui tali operazioni non siano esenti ai sensi degli articoli 132, 135 e 136». Ciò sembra confermare che, almeno in alcuni casi, all'interno del modello armonizzato previsto dalla direttiva, si debba fornire un'interpretazione uniforme delle diverse nozioni; soprattutto qualora gli obiettivi dei diversi ambiti coincidano o vi sia un richiamo esplicito ad altre disposizioni della direttiva che fanno riferimento alla stessa nozione²⁶⁷.

²⁶⁵ Sentenza del 12 novembre 1998, *Institute of the motor industry*, C-149/97, EU:C:1998:536, punto 20.

²⁶⁶ Per quanto riguarda la finalità lucrativa, invece, occorre distinguere tra le sentenze aventi ad oggetto l'esenzione di cui all'art. 132 para. 1 lett. l) e, più in generale, la possibilità di ricondurre enti aventi finalità di lucro ai concetti di organismo e istituto già menzionati. Nella sentenza del 12 marzo 2015, «*go fair*» *Zeitarbeit*, C-594/13, EU:C:2015:164 e nella sentenza del 26 maggio 2015, *Kingscrest Associates e Montecello*, C-498/13, EU:C:2015:61, in relazione alla nozione di «organismi riconosciuto dallo Stato come aventi carattere sociale» di cui all'esenzione per le attività connesse con l'assistenza e la previdenza sociale, la Corte, sempre facendo riferimento all'ampiezza delle suddette nozioni, ha escluso che il fatto che l'attività venga posta in essere da un ente privato avente scopo di lucro rilevi ai fini dell'interpretazione dell'esenzione. Per quanto riguarda, invece, più specificamente l'esenzione per le prestazioni di servizi e cessioni di beni effettuati da «organismi senza fini di lucro» che si prefiggono obiettivi di natura politica, sindacale, religiosa, patriottica, filosofica, filantropica o civica nei confronti dei loro membri di cui alla lett. l), la Corte ha chiarito i criteri necessari per qualificare un ente come non avente scopo di lucro. Innanzitutto, si deve guardare all'insieme della attività svolte; inoltre, qualora vengano realizzate delle eccedenze, queste devono essere destinate all'attività ai fini istituzionali dell'ente e non ai membri (sentenza del 21 marzo 2002, *Kennemer Golf*, C-174/00, EU:C:2002:200). La prima peculiarità è quindi che la realizzazione di profitto non vale a escludere la qualifica di *organismo senza fini di lucro*. La seconda è il rilievo attribuito alla qualificazione giuridica degli enti senza scopo di lucro rispetto all'ambito civilistico in cui invece la categoria ricopre invece unicamente il ruolo di categoria dogmatica. Sembra quindi che la finalità non lucrativa rilevi soltanto qualora ciò sia richiesto esplicitamente dalla norma, come nell'ipotesi di cui alla lett. l) ma, in ogni caso, che non debba essere esclusa per il solo fatto che un organismo realizzi un profitto. Questa interpretazione è avvalorata dal fatto che la disciplina europea, nel caso appunto delle esenzioni di cui alla lettera l) prevede esplicitamente questo requisito, mentre negli altri casi non lo specifica.

²⁶⁷ Ad esempio, ciò è accaduto anche per la nozione di «noleggio di un mezzo di trasporto», ai sensi dell'articolo 56, paragrafo 2, primo comma, per la cui definizione la Corte ha fatto riferimento alle condizioni per determinare se si sia in presenza di una «locazione di un bene immobile». Secondo la Corte, tali condizioni si applicano, *mutatis mutandis*,

Il rilievo dell'interpretazione funzionale: le nozioni autonome relative ad attività mediche e all'istruzione pubblica e privata

La minor importanza del profilo soggettivo

Malgrado l'indubbia esistenza di requisiti soggettivi, nel corso degli anni, la giurisprudenza della Corte ha attribuito sempre maggiore importanza ai presupposti oggettivi e ai profili funzionali. Ciò è evidente soprattutto nella giurisprudenza relativa alle esenzioni previste per l'ospedalizzazione e le cure mediche²⁶⁸ e per le lezioni impartite da insegnanti a titolo personale e relative all'insegnamento scolastico o universitario²⁶⁹; è meno evidente, ma comunque presente, nelle prestazioni mediche effettuate nell'esercizio di professioni mediche e paramediche²⁷⁰.

Ad esempio, per quanto riguarda la prevalenza del profilo oggettivo a discapito di quello soggettivo e il rilievo attribuito all'interpretazione funzionale delle nozioni, è paradigmatica la sentenza in cui la Corte di giustizia ha specificato la portata della nozione di *insegnamento* in relazione alla messa a disposizione di un docente a un istituto destinatario²⁷¹. Secondo la Corte il fatto che l'operazione «venga effettuata da un organismo di diritto pubblico avente uno scopo educativo o da un altro organismo riconosciuto dallo Stato membro interessato come avente tali finalità» non può avere alcun rilievo nella scelta se applicare o meno l'esenzione a un'attività che di per sé non può essere considerata esente.

Ciò non di meno la categoria soggettiva degli *enti di diritto pubblico*, nota agli ordinamenti nazionali, rimane un riferimento fondamentale per l'interpretazione di molte delle esenzioni per attività di interesse generale (cfr. il succ. para. 4.1.1, cap. IV). L'esenzione per le attività di ospedalizzazione, quelle connesse alla protezione dell'infanzia e della gioventù, l'insegnamento scolastico o universitario, le prestazioni di servizi e le cessioni di beni strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale, è spesso subordinata al fatto che siano svolte da enti di diritto pubblico oppure da altri enti o organismi aventi la medesima funzione. La ragione deve rinvenirsi nel fatto che si tratti delle «esenzioni sociali» tradizionalmente esercitate da enti pubblici negli ordinamenti nazionali²⁷². Le attività aventi carattere sociale, e cioè tutte quelle strettamente

per determinare ciò che costituisca un «noleggio di un mezzo di trasporto», ai sensi dell'articolo 56, paragrafo 2, primo comma, della direttiva 2006/112 (sentenza della Corte del 20 gennaio 2021, *QM contro Finanzamt Saarbrücken*, C-288/19, EU:C:2021:32).

²⁶⁸ Art. 132, para. 1, lett. b).

²⁶⁹ Art. 132, para. 1, lett. j).

²⁷⁰ Art. 132, para. 1, lett. c).

²⁷¹ Sentenza del 14 giugno 2007, *Horizon College*, C-434/05, EU:C:2007:343.

²⁷² Occorre ricordare che secondo la giurisprudenza della Corte «analizzando l'art. 13, parte A, n. 1, si scorge l'intenzione di esonerare le operazioni che, per le loro strette connessioni con gli obiettivi propri di uno Stato sociale, democratico e di diritto, sono classificate come operazioni di interesse generale e si radicano nel novero delle attività promosse e gestite tradizionalmente dai pubblici poteri in forma diretta o mediante soggetti interposti (i servizi postali e della radiotelevisione, la sanità, l'istruzione, la sicurezza sociale, la tutela dell'infanzia e della gioventù, l'esercizio della libertà religiosa, l'educazione fisica e lo sport, la promozione della cultura)» (conclusioni dell'avvocato generale Ruiz-Jarabo Colomer del 22 febbraio 2005, *Kingscrest Associates and Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:99).

connesse con bisogni primari della persona e della collettività, sono infatti tradizionalmente esercitate da enti pubblici.

Tuttavia, il fatto che la direttiva menzioni gli «altri organismi riconosciuti dallo Stato membro quali aventi carattere sociale, istituti ospedalieri, centri medici e diagnostici e altri istituti della stessa natura debitamente riconosciuti, organismi senza scopo di lucro e gli organismi debitamente autorizzati» comporta che si debbano includere anche le attività aventi carattere sociale fornite da privati.

Le nozioni relative al profilo soggettivo delle esenzioni per attività di interesse pubblico si presentano quindi variegate. L'assenza di una definizione di tali nozioni all'interno della direttiva, insieme alla varietà degli organismi nazionali che sono soliti svolgere tali attività negli Stati membri non contribuiscono a chiarire la portata e il significato delle suddette nozioni.

Tuttavia, dalla giurisprudenza della Corte di giustizia nonché dalla formulazione dell'art. 132, sembrerebbe potersi desumere che gli «organismi» e «istituti» da esso menzionati debbano possedere requisiti simili agli enti di diritto pubblico, sia in virtù della centralità che quest'ultima nozione riveste all'interno dell'art. 132, sia per la stretta correlazione che tradizionalmente esiste tra questi enti e le attività di interesse generale²⁷³. Enti di diritto pubblico la cui qualificazione, però, rimane pur sempre compito del legislatore nazionale, dal momento che ne manca una definizione nella direttiva.

Dalla giurisprudenza della Corte risulta comunque evidente che nel corso del tempo si è assistito a una progressiva svalutazione e ampliamento delle nozioni inerenti al profilo soggettivo, come a volersi ribadire che, soprattutto per le esenzioni per attività di interesse generale, è l'attività a qualificare l'ente e non viceversa²⁷⁴. Ciò è avvenuto per tutte le esenzioni di cui all'art. 132 che menzionano la nozione di organismo o istituto e, a carattere esemplificativo, si analizzerà ora la giurisprudenza rilevante in materia di attività mediche.

L'accresciuta importanza del profilo oggettivo: l'«ospedalizzazione» e le «cure mediche»

In materia di ospedalizzazione e cure mediche, la Corte ha esplicitamente guardato più volte alle finalità dell'esenzione per fornire una definizione delle nozioni sia di «ospedalizzazione», sia, soprattutto, di «cure mediche»²⁷⁵. L'importanza che la giurisprudenza relativa alle cure mediche e all'ospedalizzazione attribuisce agli obiettivi perseguiti, si desume da due elementi.

Innanzitutto, la Corte individua nella finalità delle esenzioni l'elemento fondante delle nozioni. In secondo luogo, dalla giurisprudenza in materia di «prestazioni strettamente connesse», emerge chiaramente il ruolo dell'interpretazione funzionale.

²⁷³ F. Montanari, *Le esenzioni IVA*, cit., 113.

²⁷⁴ Sentenza 12 gennaio 2006, *Turn- und Sportunion Waldburg*, C-246/04, EU:C:2006:22, in cui si afferma che «per valutare la somiglianza delle prestazioni di servizi, l'identità del prestatore di servizi e la forma giuridica sotto la quale esso esercita la sua attività, sono, in linea di principio, prive di rilevanza».

²⁷⁵ Per la trattazione dell'esenzione relativa all'ospedalizzazione e alle cure mediche, si veda E. Traversa, *Le régime TVA des soins de santé*, in *Revue Générale de fiscalité*, 2005, (11), 16 sgg.

Paragrafo 3.2 - Le nozioni autonome in senso stretto

Per quanto riguarda il primo elemento, la Corte definisce «cure mediche» quelle che «hanno lo scopo di diagnosticare, di curare e, nella misura del possibile, di guarire malattie e problemi di salute»²⁷⁶.

La finalità terapeutica è tanto importante da divenire l'elemento cardine della definizione della nozione e in nome di detta importanza, malgrado si tratti di un'esenzione, la Corte specifica ulteriormente che «la finalità terapeutica di un'esenzione non debba essere intesa in un'accezione particolarmente restrittiva»²⁷⁷. Possono quindi considerarsi attività aventi finalità terapeutiche anche le finalità mediche a fini profilattici qualora le persone che vi sono state sottoposte non soffrano di alcuna malattia o anomalia di salute²⁷⁸, il prelievo di materiale cartilagineo al fine della estrazione, riproduzione e reimpianto di cellule a scopo terapeutico²⁷⁹ e l'analisi del sangue cordonale qualora persegua effettivamente finalità diagnostiche²⁸⁰.

Anche qualora le prestazioni offerte costituiscano soltanto una parte del processo generale di cura, queste devono essere considerate esenti «qualora siano una parte essenziale, intrinseca e indissociabile del processo e nessuna delle fasi che lo compongono può essere eseguita utilmente in maniera distinta dalle altre»²⁸¹.

Sull'accertamento della finalità terapeutica non incide in alcun modo la percezione soggettiva del paziente. Questo criterio è stato particolarmente rilevante nella scelta se qualificare come cure mediche gli interventi chirurgici e i trattamenti di carattere estetico²⁸².

La Corte individua l'obiettivo ultimo delle esenzioni nella riduzione del costo delle spese sanitarie²⁸³ che perseguono finalità terapeutiche²⁸⁴. L'obiettivo della riduzione dei costi per le attività aventi finalità terapeutica emerge poiché, qualora siano utili al perseguimento di questo obiettivo, anche le operazioni connesse saranno considerate esenti²⁸⁵.

Inoltre, il fatto che la nozione di «cure mediche» sia stata qualificata espressamente come nozione autonoma ha permesso ulteriori sviluppi. Trattandosi di una nozione svincolata dagli omologhi nazionali, la Corte ha potuto fornirne un'interpretazione evolutiva che permette di

²⁷⁶ Sentenza del 2 luglio 2015, *De Fruytier*, C-334/14, EU:C:2015:437; sentenza del 13 marzo 2014, *Klinik Dortmund*, C-366/12, EU:C:2014:143; sentenza del 8 giugno 2006, *L.u.P.*, C-106/05, EU:C:2006:380; sentenza del 21 marzo 2013, *PFC Clinic*, C-91/12, EU:C:2013:198; sentenza del 18 novembre 2010, *Verigen Transplantation Service International*, C-156/09, EU:C:2010:695.

²⁷⁷ Sentenza del 10 giugno 2010, *CopyGene*, C-262/08, EU:C:2010:328, confermata dalla sentenza *Verigen Transplantation Service International*, *cit.*; sentenza del 20 novembre 2003, *Peter d'Ambrumenil*, C-307/01, EU:C:2003:627.

²⁷⁸ Sentenza *Peter d'Ambrumenil*, *cit.*, punto 58.

²⁷⁹ Sentenza *Verigen Transplantation Service International*, *cit.*

²⁸⁰ Sentenza *CopyGene*, *cit.*, seppure nel caso di specie il prelievo di cellule staminali non servisse a tali finalità.

²⁸¹ Sentenza *Verigen Transplantation Service International*, *cit.*

²⁸² Sentenza *PFC Clinic*, *cit.*

²⁸³ Per quanto riguarda, in termini più generali, il fatto che le esenzioni, soprattutto quelle per attività di interesse pubblico, abbiano l'obiettivo di agevolare il consumatore, si veda A. Fedele, *Esenzioni ed esclusioni nella disciplina dell'IVA*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1973, I, 152; R. Perrone Capano, *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977, 356.

²⁸⁴ Sentenza *CopyGene*, *cit.*

²⁸⁵ Sebbene la Corte, a differenza della Commissione, non faccia esplicito riferimento all'interpretazione funzionale, teleologica o sistematica, la nozione di «cure mediche» deve essere definita avendo a mente tali finalità (sentenza *L.u.P.*, *cit.*).

adeguare al progresso tecnologico²⁸⁶. Ciò è possibile, secondo l'argomentazione della Corte stessa, solo in quanto si tratta di una nozione autonoma. Si afferma, infatti, che «le esenzioni di cui all'art. 13 della sesta direttiva costituiscono nozioni autonome del diritto dell'Unione. Pertanto, nel caso di specie l'interpretazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), di tale direttiva non deve fondarsi principalmente sullo stato «attuale» delle conoscenze scientifiche, tanto più che dal fascicolo risulta che, nel settore interessato dal rinvio pregiudiziale in esame, lo stato delle conoscenze scientifiche è in costante evoluzione»²⁸⁷.

Dalla giurisprudenza in materia di cure mediche sembra quindi potersi desumere un'ulteriore indicazione riguardo la funzione delle nozioni autonome: esse sembrano talvolta costituire anche un utile strumento per adeguare le nozioni e i concetti astratti alla concreta evoluzione tecnica e tecnologica in certi settori.

Le «operazioni strettamente connesse» alle cure mediche

La nozione di «operazioni strettamente connesse» è una nozione trasversale che riguarda l'ospedalizzazione e le cure mediche, ma anche l'istruzione, lo sport e l'educazione fisica e i servizi culturali. La nozione in questione, pur non avendo un significato giuridicamente rilevante nelle tradizioni degli Stati membri, è largamente utilizzata all'interno della direttiva. Per questa ragione la definizione del carattere di «stretta connessione» delle operazioni risulta complessa e la giurisprudenza che se ne occupa è quantitativamente rilevante.

Di fronte a tale complessità la Corte ha adottato un approccio casistico e pragmatico pur rinvenendo alcuni tratti comuni nelle suddette operazioni. Si tratta dell'indispensabilità, dell'attenzione alla lesione della concorrenza e della valorizzazione dello scopo dell'esenzione che consiste nella tutela di un certo bene giuridico variabile a seconda dell'operazione rispetto alla quale altre sono considerate «strettamente connesse».

Si tratta, quindi, ancora una volta di una nozione ampia e trasversale, volutamente lontana dagli usi nazionali per quanto riguarda le scelte lessicali, i cui i caratteri fondamentali sono inferiti dal succedersi delle sentenze della Corte. Secondo i giudici del Lussemburgo tale nozione non richiede un'«interpretazione particolarmente restrittiva», malgrado si tratti di un concetto che si inserisce nell'ambito delle esenzioni.

Nel caso dell'ospedalizzazione e delle cure mediche, le operazioni che condividono la finalità terapeutica possono essere considerate esenti da IVA²⁸⁸. Coerentemente, non saranno tali le analisi biologiche effettuate da un medico al fine di stabilire l'affinità genetica tra due individui²⁸⁹, né l'esame ordinato da un giudice nel corso di un procedimento giudiziario e prestato da un medico²⁹⁰.

Saranno considerate «strettamente connesse» esclusivamente delle prestazioni che non hanno un fine autonomo, ma che sono un mezzo per fruire nelle condizioni migliori del servizio principale

²⁸⁶ Sentenza *CopyGene*, cit.

²⁸⁷ Sentenza *CopyGene*, cit., punto 44.

²⁸⁸ Sentenza dell'11 gennaio 2011, *Commissione/ Francia*, C-76/99, EU:C:2001:12.

²⁸⁹ Sentenza del 20 novembre 2003, *D'Ambrumenil e Dispute Resolution Services*, C-307/01, EU:C:2003:627.

²⁹⁰ Sentenza del 14 settembre 2000, *D.*, C-384/98, EU:C:2000:444.

Paragrafo 3.2 - Le nozioni autonome in senso stretto

offerto²⁹¹, cioè le operazioni *indispensabili* per conseguire le finalità terapeutiche. Per quanto riguarda le operazioni *utili*, ma non indispensabili quali, ad esempio, le prestazioni di vitto e alloggio rese gli accompagnatori delle persone ospedalizzate oppure i servizi telefonici e l'uso della televisione nei confronti delle persone ospedalizzate, esse non possono essere considerate prestazioni accessorie in quanto «non sono indispensabili nel conseguimento di finalità terapeutiche a cui esse sono dirette»²⁹².

La cessione di medicinali rientra nell'esenzione solo qualora sia materialmente ed economicamente inscindibile dalla prestazione di cure mediche principale²⁹³. Escludendo un'utilità astratta per valorizzare invece l'elemento dell'indispensabilità effettiva la Corte ha inteso valorizzare, nella definizione della nozione, il fatto che «l'operazione strettamente connessa» risulti tesa a realizzare la finalità terapeutica quale *scopo diretto*.

Sembra potersi affermare che la connessione debba quindi essere intesa quale realizzazione *immediata* dell'interesse extrafiscale sottostante. Valorizzando l'imprescindibilità dell'operazione, la definizione della nozione di *operazioni strettamente connesse* sembra fondarsi su un criterio piuttosto che su un carattere, portando alle estreme conseguenze una tendenza evidente in relazione a tutte le nozioni della direttiva IVA²⁹⁴.

Si tratta inoltre di una nozione che afferisce unicamente all'ambito delle esenzioni; di conseguenza la nozione di *operazione connessa* non deve essere confusa con la nozione di *operazione accessoria*. Esse si differenziano perché, mentre la nozione di «operazione strettamente connessa» presuppone ch'essa sia in sé autonoma seppur funzionale al perseguimento di un determinato fine, l'«operazione accessoria» non è autonoma. Inoltre, le operazioni accessorie rispondono a finalità interne al tributo (v. trasporti intracomunitari); al contrario, le operazioni strettamente connesse, al pari dell'operazione principale, sono direttamente strumentali a realizzare interessi giuridici extrafiscali.

Non deve fuorviare quella giurisprudenza che, nel definire le operazioni strettamente connesse, fa uso di criteri tipici dell'accessorietà²⁹⁵. Infatti, nella giurisprudenza in materia di operazioni connesse convivono anche considerazioni riprese dalla nozione di operazioni accessorie, ma queste vengono applicate solo quando portino a risultati coerenti con la tutela del valore giuridico sotteso all'esenzione. Non dovranno quindi applicarsi criteri quali quello di «identità del prestatore» o di «prezzo unico» che, giustificati in chiave interna e strutturale, sembrano essere

²⁹¹ Sentenza del 1° dicembre 2005, *Ygeia*, cause riunite C-394/04 e C-395/04, EU:C:2005:734.

²⁹² *Ibidem*.

²⁹³ Nella sentenza *Klinikum Dortmund, cit.*, si afferma che i medicinali citostatici prescritti nell'ambito di un trattamento ambulatoriale contro il cancro da medici che esercitano come professionisti indipendenti saranno considerati esenti solo qualora la cessione sia materialmente ed economicamente inscindibile dalla prestazione di cure mediche principale.

²⁹⁴ Per la qualificazione delle operazioni strettamente connesse come nozioni autonome, malgrado siano definite per mezzo di un criterio piuttosto che per mezzo di caratteri, si vedano le sentenze del 14 giugno 2007, *Horizon College*, C-434/05, EU:C:2007:343, punti 27 e 28 e giurisprudenza ivi citata; e la sentenza del 25 marzo 2010, *Commissione/Paesi Bassi*, C-79/09, EU:C:2010:171, punto 50.

²⁹⁵ Si fa riferimento alla giurisprudenza che parla di «prestazioni che non presentano alcun nesso immediato e diretto con l'ospedalizzazione dei destinatari di tali prestazioni né con le cure mediche cui questi ultimi sono eventualmente sottoposti e che una prestazione può dirsi accessoria quando non costituisce un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore».

criteri troppo rigorosi in una prospettiva funzional-finalistica²⁹⁶. Il fatto che la nozione di «operazione strettamente connessa», secondo questa precisa formulazione, compaia unicamente nell'ambito delle esenzioni conferma la suddetta conclusione.

In definitiva, l'analisi della giurisprudenza relativa alle «operazioni strettamente connesse» ci permette di rilevare uno dei caratteri delle definizioni delle nozioni autonome: la definizione per mezzo di criteri piuttosto che di caratteri qualificanti, che in questo caso è strettamente legata all'idea stessa di *connessione a*, ma che ritroveremo anche per numerose altre esenzioni.

Finalità comune ma presupposti e tipologie differenti: il caso dell'esenzione delle prestazioni mediche «quali sono definite dallo Stato membro interessato»

Condividono la finalità terapeutica anche le esenzioni di cui all'art. 132 para. 1 lett. c), tanto che la giurisprudenza tende a individuare nella finalità terapeutica, e quindi nella riduzione dei costi in capo al fruitore del servizio, l'elemento comune tra tutte le esenzioni previste in ambito medico, sia che si tratti di ospedalizzazione e cure mediche, sia che si tratti di prestazioni effettuate nell'esercizio di professioni mediche e paramediche. Nel caso delle nozioni autonome, che si caratterizzano per le definizioni funzionalistiche, il perseguimento del medesimo obiettivo è un elemento particolarmente significativo.

Il fatto che la formulazione dell'esenzione lasci gli Stati liberi di definire le suddette prestazioni, esempio unico in relazione alle esenzioni per interesse pubblico, ma comune ad alcune delle esenzioni per altre attività, non incide infatti sulla rilevanza delle finalità²⁹⁷. La distinzione tra le due tipologie di esenzione andrà tracciata piuttosto guardando al luogo in cui la prestazione viene fornita: le esenzioni di cui alla lettera b) riguardano operazioni fornite in ambito ospedaliero mentre le esenzioni di cui alla lettera c), riguardano le prestazioni fornite al di fuori del contesto ospedaliero, sia che si tratti del domicilio del paziente, sia che si tratti del domicilio del prestatore²⁹⁸.

Malgrado la formulazione dell'esenzione, che menziona le *professioni mediche e paramediche*, le valutazioni circa il soggetto passivo erogante non possono incidere sull'individuazione delle finalità: non rileva, ad esempio, il fatto che le prestazioni siano svolte o meno da personale medico²⁹⁹. O meglio, anche se il fatto che sia un medico a erogare la prestazione può indurre a ritenere che l'attività presenti un interesse di carattere generale, questo non è sufficiente a considerarla esente, proprio perché l'art. 132 non esenta tutte le attività di interesse generale³⁰⁰. A sostegno del minor rilievo da attribuire al profilo soggettivo, la Corte richiama spesso l'interpretazione sistematica. Inoltre, il fatto che gli stessi soggetti possano effettuare sia operazioni

²⁹⁶ F. Montanari, *Le esenzioni IVA*, cit., 149.

²⁹⁷ Sentenza *De Fruytier*, cit., punto 20: «Riguardo, più in particolare, alla nozione di “cure mediche” di cui all'art. 13, parte A, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva e a quella di “prestazioni mediche”, ai sensi dell'art. 13, parte A, paragrafo 1, lettera c), di tale direttiva, la Corte ha già più volte rilevato che entrambe tali nozioni riguardano prestazioni che hanno lo scopo di diagnosticare, di curare e, nella misura del possibile, di guarire malattie o problemi di salute». Al riguardo si veda la sentenza del 13 marzo 2014, *Klinik Dortmund*, cit., punto 29 e giurisprudenza ivi citata.

²⁹⁸ Sentenza *De Fruytier*, cit.; sentenza *Kügler*, cit., punto 36; sentenza *CopyGene*, cit., punto 27.

²⁹⁹ Sentenza *Verigen Transplantation Service International*, cit.; sentenza *Kügler*, cit.

³⁰⁰ Sentenza del 20 novembre 2003, *Margarete Unterpertinger*, C-212/01, EU:C:2003:625.

Paragrafo 3.2 - Le nozioni autonome in senso stretto

esenti, sia operazioni assoggettate all'imposta viene esplicitamente preso in considerazione nelle norme della direttiva relative al pro-rata³⁰¹.

Per quanto riguarda le professioni paramediche, la cui definizione rimane competenza nazionale, gli Stati membri vedono comunque la propria discrezionalità limitata da due indicazioni fornite a livello europeo. Innanzitutto, i soggetti eroganti devono possedere determinate qualifiche professionali³⁰². In secondo luogo, le prestazioni offerte, qualora siano equivalenti a quelle offerte da soggetti ai quali si applica l'esenzione, dovranno necessariamente essere esenti altrimenti si creerebbe uno svantaggio concorrenziale³⁰³. La libertà definatoria lasciata esplicitamente agli Stati membri trova quindi un limite logico, o meglio di «senso comune» e un indirizzo nel principio di neutralità. Il fatto che la definizione venga rimessa allo Stato membro, che ne esclude la qualificazione come nozione autonoma non significa che la Corte non possa fornire principi ispiratori e linee guida per la definizione della nozione stessa³⁰⁴.

Vedremo più avanti come, anche nel caso della gestione di fondi d'investimento, elencata tra le attività esenti non per ragioni di interesse pubblico (si tratta di una delle ipotesi prese in considerazione tra le *altre esenzioni*) e la cui definizione viene anch'essa attribuita alla competenza degli Stati membri, la Corte valorizzi la non discriminazione e la neutralità a giustificazione della limitazione della discrezionalità degli Stati³⁰⁵.

L'approccio funzionalista nelle esenzioni delle attività di educazione e istruzione

La finalità di evitare l'aumento dei costi in capo ai fruitori del servizio accomuna le esenzioni di cui all'art. 132 para. 1 lett. b) e c) alle esenzioni di cui alle lett. i) e j). Esse prevedono che siano esenti le operazioni di «educazione dell'infanzia o della gioventù, 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 o da organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi finalità simili nonché le prestazioni di servizi e le cessioni di beni con essi strettamente connesse nonché le lezioni impartite da insegnanti a titolo personale e relative all'insegnamento scolastico o universitario».

La Corte ribadisce che la *ratio* delle suddette esenzioni è che il beneficio non divenga inaccessibile a causa dell'aumento dei costi che si verificherebbe nel caso in cui tali attività fossero assoggettate ad IVA e richiama esplicitamente, per analogia, le esenzioni per attività mediche³⁰⁶. Secondo la giurisprudenza europea, le attività che l'ordinamento europeo intende tutelare evitando

³⁰¹ F. Montanari, *Le esenzioni IVA*, cit.

³⁰² Sentenza del 27 aprile febbraio 2006, *Solleveld*, cause riunite C-443/04 e C-444/04, EU:C:2006:257, punto 38.

³⁰³ Sentenza *Solleveld*, cit., punto 39.

³⁰⁴ Ciò è evidente se si interpreta *a contrario* la giurisprudenza della Corte secondo la quale, se la disposizione della direttiva IVA non contiene alcun rinvio al diritto degli Stati membri, la nozione costituisce una nozione autonoma del diritto dell'Unione che deve essere interpretata in modo uniforme nel territorio dell'Unione. Si veda, in questo senso, la sentenza del 5 febbraio 2020, *Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid*, C-341/18, EU:C:2020:76, punto 40, e giurisprudenza ivi citata.

³⁰⁵ Tra le altre, sentenza del 2 luglio 2020, *BlackRock Investment Management*, C-231/19, EU:C:2020:513, punto 21.

³⁰⁶ Sentenza del 20 giugno 2002, *Commissione/Germania*, C-287/00, EU:C:2002:388, punto 47.

che i costi ad esse relativi aumentino sono solo quelle che hanno ad oggetto la trasmissione di conoscenze e di competenze tra un docente e gli studenti³⁰⁷. Ciò è coerente con il rilievo attribuito alle finalità extrafiscali in materia di esenzioni.

Tuttavia, la trasmissione di conoscenze tra docenti e allievi è un requisito necessario, ma non sufficiente per ricondurre determinate attività all'esenzione di cui alla lett. i). L'attività d'insegnamento di cui all'art. 132, para. 1, lett. i) consta di un complesso di elementi che includono non solo i rapporti tra docenti e studenti, ma anche l'organizzazione dell'istituto in questione³⁰⁸. Il requisito organizzativo non risulta soddisfatto, ad esempio, nelle ipotesi in cui un organismo si limiti a mettere, a titolo oneroso, un docente a disposizione di un istituto d'istruzione in cui tale docente svolge temporaneamente compiti di insegnamento sotto la responsabilità dell'istituto stesso³⁰⁹. L'attività di insegnamento presuppone infatti che a colui che eroga il servizio spetti anche definire i compiti del docente³¹⁰.

Pur condividendo il medesimo obiettivo, le esenzioni di cui alla lett. i) e j) si distinguono per quanto riguarda il profilo soggettivo. Le attività riconducibili all'istruzione non a titolo personale sono esenti solo qualora vengano svolte da «enti di diritto pubblico aventi lo stesso scopo oppure organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi finalità simili». Gli Stati membri hanno quindi libertà del determinare e definire il profilo soggettivo, coerentemente con le diverse modalità di organizzazione negli Stati membri, ma anche con i conseguenti rischi in termini di uniforme applicazione.

Dalla giurisprudenza europea si evince tuttavia che, sebbene gli enti privati con scopo di lucro possano svolgere attività esenti ai sensi della lettera i), le prestazioni offerte da questi non possono essere esonerate in via generalizzata: occorre considerare le finalità perseguite dagli enti³¹¹. Secondo la Corte, tutti i servizi educativi sono esenti se effettuati da enti di diritto pubblico aventi uno scopo di istruzione; diversamente, quando l'ente ha natura privatistica, occorre previamente verificare che abbia finalità simili a quelle perseguite dagli enti di diritto pubblico.

Le esenzioni di cui alla lettera i) riguardano, quindi, le prestazioni offerte da enti o organismi mentre le prestazioni di cui alla lettera j) riguardano le prestazioni erogate da insegnanti *a titolo personale*. Ciò non significa che vi debba essere un rapporto contrattuale diretto tra il docente e i destinatari, ma che le lezioni debbano essere impartite dal docente per proprio conto e sotto la propria responsabilità³¹². Il fatto che tale requisito non sia richiesto nelle ipotesi di cui alla lettera

³⁰⁷ Sentenza del 14 giugno 2007, *Horizon College*, cit., per quanto riguarda le attività di cui alla lettera i); sentenza dal 28 gennaio 2010, *Eulitz*, C-473/08, EU:C:2010:47, per quanto riguarda le esenzioni di cui alla lettera j).

³⁰⁸ Sentenza *Horizon College*, cit., punto 20.

³⁰⁹ Sentenza *Horizon College*, cit., punto 24.

³¹⁰ Sentenza *Horizon College*, cit., punto 21.

³¹¹ Sentenza del 28 novembre 2013, *MDDP*, C-319/12, EU:C:2013:778, punto 39: «ai sensi dell'art. 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA, i servizi educativi in questione sono però esentati solo se effettuati da enti di diritto pubblico aventi uno scopo di istruzione o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato aventi finalità simili. Ne consegue che gli altri organismi, cioè gli organismi privati, devono soddisfare il requisito di perseguire finalità simili a quelle dei suddetti organismi di diritto pubblico. Discende quindi chiaramente dal tenore letterale dell'art. 132, paragrafo 1, lettera i), che quest'ultimo non permette agli Stati membri di accordare l'esenzione per la prestazione di servizi educativi all'insieme degli organismi privati che forniscono tali prestazioni, includendovi anche quelli le cui finalità non sono simili a quelle dei suddetti organismi di diritto pubblico».

³¹² Sentenza del 14 giugno 2007, *Haderer*, C-445/05, EU:C:2007:344, punto 38.

i), potrebbe comportare che in circostanze paragonabili le stesse operazioni siano considerate o meno esenti a seconda che sia soddisfatto il requisito soggettivo³¹³.

Tuttavia, secondo la Corte di giustizia «il semplice fatto che le due categorie di esenzioni figuranti all'art. 13, parte A, n. 1, lett. i) e j), della sesta direttiva siano dirette, in particolare, a promuovere l' "insegnamento scolastico o universitario", in quanto attività di interesse pubblico, non può fondare la tesi secondo cui queste due disposizioni formano insieme un sistema idoneo a far beneficiare dell'esenzione dall'IVA attività che non soddisfano i requisiti posti rispettivamente dall'una o dall'altra delle dette disposizioni». Infatti, il principio dell'interpretazione restrittiva impone che soltanto le attività elencate e descritte in modo particolareggiato possano essere considerate esenti³¹⁴.

A parere di chi scrive tale ultima affermazione merita di essere analizzata in modo critico: l'art. 132 fornisce sicuramente un elenco delle attività relative all'istruzione esenti, ma non le descrive in modo particolareggiato e l'individuazione dei caratteri costitutivi delle nozioni viene svolta dalla Corte con la conseguenza che, nell'ipotesi di specie, i differenti criteri necessari per soddisfare i requisiti soggettivi di cui alle lett. i) e j) vengono definiti in via giurisprudenziale. Il riferimento alla descrizione particolareggiata da parte del testo normativo sembra piuttosto la giustificazione per un'interpretazione restrittiva in cui la determinazione dell'ambito di applicazione dell'esenzione viene svolta in via giurisprudenziale.

L'esenzione per l'istruzione impartita da privati relativa all'insegnamento scolastico o universitario di cui alla lett. j) condivide comunque con le attività di cui alla lettera i) il requisito del trasferimento delle conoscenze da insegnanti ad allievi³¹⁵. In ragione delle divergenze tra sistemi giuridici nazionali, e soprattutto in ragione delle profonde divergenze organizzative tra essi, deve rientrare nella nozione di insegnamento scolastico o universitario ogni attività di trasmissione delle conoscenze e delle competenze tra un docente e gli scolari/studenti, a prescindere dal fatto che tra le esenzioni di cui alla lettera j), a differenza che nelle esenzioni contemplate alla lettera precedente, non venga menzionata la formazione. Infatti, secondo la Corte, il fatto che, anche per le esenzioni di cui alla lettera j), si individui l'elemento caratterizzante nella trasmissione di conoscenza da un docente a uno studente implica che non vi siano differenza tra le due tipologie di esenzioni per quanto riguarda il profilo oggettivo³¹⁶. Sembra quindi che la Corte proponga un'interpretazione non

³¹³ In tal senso anche la Commissione. Si veda la sentenza *Haderer, cit.*, punto 36.

³¹⁴ Sentenza *Haderer, cit.*, punto 37.

³¹⁵ Sentenza *Eulitz, cit.*

³¹⁶ Nella sentenza *Haderer, cit.*, punto 24, si afferma che «è indifferente, ai fini dell'interpretazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. j), della sesta direttiva, che la formulazione dell'esenzione prevista da tale disposizione sia meno ampia – sia nella sua versione tedesca sia in altre versioni linguistiche – di quella dell'esenzione di cui alla lett. i) di detto numero, in particolare in quanto, a differenza di quest'ultima lettera, detta lett. j) non menziona esplicitamente la formazione oltre all'insegnamento scolastico o universitario. Come ricorda lo stesso giudice del rinvio, ai fini dell'IVA, non occorre distinguere tra l'insegnamento impartito a scolari o a studenti che seguono una prima formazione scolastica o universitaria e quello impartito a persone che hanno già ottenuto un titolo presso una scuola o un istituto universitario e che, sulla base di tale titolo di studio, proseguono la loro formazione professionale. Lo stesso vale riguardo alle lezioni relative a tale insegnamento. Del resto, come sostiene la Commissione, una distinzione siffatta può rivelarsi ardua in funzione delle materie insegnate».

restrittiva del profilo oggettivo suggerendo che le attività elencate alle lettere i) e j) debbano invece distinguersi soltanto dal punto di vista soggettivo³¹⁷.

La giurisprudenza relativa alle attività di educazione e istruzione conferma dunque che l'interpretazione funzionale è fondamentale soprattutto nelle situazioni in cui le modalità di insegnamento nei diversi Stati membri divergono in modo significativo. Sebbene ciò sia evidente nella giurisprudenza già menzionata in materia di istruzione³¹⁸, si tratta di un orientamento comune anche alle cure mediche e alle prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica³¹⁹.

In particolare, per quanto riguarda «talune prestazioni di servizi connesse con la pratica dello sport», la scelta di questa formula è dovuta alla difficoltà di trovare un accordo tra gli Stati membri in sede di elaborazione della sesta direttiva riguardo i servizi da esentare nell'ambito della cultura e dello sport.

L'approccio funzionale alla definizione della nozione autonoma è quindi determinante, più in generale, in tutti i casi in cui la fattispecie settoriale individuata dalla disposizione di esenzione unionale, per quanto sia comune a più esperienze nazionali, risulti poi declinata in modo diverso nei vari diritti nazionali non armonizzati.

Dalla giurisprudenza sin qui analizzata emerge che le nozioni relative alle esenzioni per attività di interesse pubblico presentano dei caratteri comuni. In esse viene fortemente valorizzata la dimensione finalistica, il che non significa però che non rilevi il profilo soggettivo nella loro definizione. Si potrebbe piuttosto affermare che, nell'assenza di un denominatore comune alle esenzioni di cui all'art. 132, la Corte abbia fornito interpretazioni relative alle singole fattispecie esenti.

Non esiste un fine che accomuni unitariamente le esenzioni elencate dall'art. 132, al di là del vago riferimento all'interesse generale e, quindi, a una finalità agevolativa-promozionale generica

³¹⁷ Nella sentenza *Haderer, cit.*, punti 24-26, si afferma che: «a tale riguardo, sebbene corrisponda al vero che i termini con i quali è stata designata l'esenzione di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. j), della sesta direttiva devono essere interpretati restrittivamente, un'interpretazione particolarmente restrittiva della nozione di "insegnamento scolastico o universitario" rischierebbe di creare divergenze nell'applicazione del sistema dell'IVA da uno Stato membro all'altro a motivo del fatto che i rispettivi regimi di insegnamento in vigore negli Stati membri sono organizzati secondo modalità diverse. Divergenze di questo tipo sarebbero incompatibili con i requisiti della giurisprudenza ricordata al punto 17 della presente sentenza. Inoltre, poiché l'argomento del Finanzamt su tale punto sarebbe basato su un'interpretazione particolare delle nozioni di "scuola" o di "università" ai sensi del sistema educativo tedesco, va ricordato che l'assoggettamento all'IVA di una determinata operazione ovvero l'esenzione di quest'ultima non può dipendere dalla sua qualificazione nell'ambito del diritto nazionale. Senza che nella presente sentenza sia necessario fornire una definizione precisa della nozione europea di "insegnamento scolastico o universitario" ai fini del sistema dell'IVA, basta, nella fattispecie, rilevare che tale nozione non si limita ai soli insegnamenti che si concludono con esami volti all'ottenimento di una qualifica o che consentono di acquisire una formazione per l'esercizio di un'attività professionale, ma comprende altre attività in cui l'istruzione viene fornita nelle scuole o nelle università per sviluppare le conoscenze e le attitudini degli scolari o degli studenti, purché tali attività non abbiano carattere puramente ricreativo».

³¹⁸ Sentenza *Eulitz, cit.*

³¹⁹ Nella sentenza del 26 ottobre 2017, *The English Bridge Union*, C-90/16, EU:C:2017:814, si afferma che: «una siffatta interpretazione non pregiudica la questione se un'attività avente una componente fisica che appare irrilevante possa, se del caso, rientrare nella nozione di "servizi culturali" ai sensi dell'art. 132, paragrafo 1, lettera n), della citata direttiva, qualora tale attività, tenuto conto della sua pratica, della sua storia e delle tradizioni a cui appartiene, occupi, in un determinato Stato membro, una posizione tale nel patrimonio sociale e culturale di tale paese da poter essere considerata come facente parte della sua cultura».

Paragrafo 3.2 - Le nozioni autonome in senso stretto

e indeterminata. D'altronde, *rationes* più specifiche e determinate alla base della complessiva categoria delle esenzioni per «attività di interesse generale», restano difficili da individuare perché, dal momento che la lista di esenzioni è selettiva (ma senza che sia esplicitato un criterio di scelta) e si deve escludere, per giurisprudenza consolidata, che la direttiva voglia promuovere tutte le attività di interesse generale, anche individuare gli scopi delle singole esenzioni si rivela complesso e potrebbe rischiare di essere arbitrario.

La valorizzazione del fine delle singole esenzioni non significa nemmeno che la Corte si limiti a guardare all'oggetto dell'esenzione, poiché per poter applicare l'esenzione occorre che siano soddisfatti anche requisiti soggettivi.

Tuttavia, l'attenzione al profilo oggettivo e all'interpretazione teleologica viene recuperata, *a fortiori*, in tutta la giurisprudenza relativa ad attività per le quali vi è maggior divergenza nei singoli Stati. L'introduzione di nozioni quali *enti, istituti, associazioni* e delle relative specificazioni (enti di diritto pubblico, istituti ospedalieri, associazioni autonome di persone, organismi riconosciuti dallo Stato come aventi carattere sociale, organismi senza fini di lucro, istituzioni religiose) implica che emergano problematiche complesse, poiché si tratta di concetti spesso difficilmente inquadrabili nel novero degli istituti giuridici tipizzati dai singoli ordinamenti.

Esse possono essere in parte superate in parte fornendo indicazioni e criteri per quanto riguarda i concetti relativi ai requisiti soggettivi, in parte valorizzando e rendendo uniformi i caratteri del profilo oggettivo.

Le fattispecie puramente oggettive: la cessione di organi, di sangue e di latte umani

L'unica esenzione puramente oggettiva presa in considerazione dall'art. 132, e cioè quella di cui all'art. 132, para. 1, lett. d), relativa alle «cessioni di organi, di sangue e di latte umani», è stata oggetto di pochissime pronunce da parte della Corte di giustizia³²⁰. Essa si è limitata a specificare che un'attività di mero trasporto di organi e di prelievi di origine umana per conto di vari ospedali e laboratori non può essere equiparata ad una cessione di beni, poiché non sarebbero soddisfatti i requisiti richiesti per poter considerare realizzata una cessione ai sensi dell'art. 14³²¹.

Ciò conferma prevedibilmente che la nozione di *cessione di beni* deve essere applicata in ogni ambito della direttiva, a prescindere dal fatto che si stia discutendo di presupposto oggettivo oppure di esenzioni. Tuttavia, l'affermazione che le cessioni di organi, sangue e latte umani siano nozioni autonome e che, nell'individuazione della cessione, si faccia riferimento alla giurisprudenza europea relativa alle attività aventi finalità terapeutica, conferma che anche questa nozione debba essere oggetto di un'interpretazione indipendente dai concetti nazionali.

Ciò che caratterizza in questo caso l'utilizzo di una nozione autonoma è il fatto che essa è utilizzata non solo per garantire la non discrezionalità delle attuazioni nazionali, ma anche il coordinamento con la previsione generale relativa al profilo oggettivo.

³²⁰ Sentenza del 5 ottobre 2016, *TMD*, C-412/15, EU:C:2016:738; sentenza *De Fruytier*, *cit.*

³²¹ Sentenza *De Fruytier*, *cit.*, punto 25.

Le «altre esenzioni»

L'insieme delle attività che si è soliti ricondurre nel novero delle «altre esenzioni» di cui agli artt. 135-137 della direttiva risulta ancora più eterogeneo e complesso delle attività esenti per ragioni di interesse pubblico. Le accomuna il fatto che non sia previsto il diritto alla detrazione e che siano giustificate da ragioni di politica generale. Si tratta, in particolare, di esenzioni per operazioni di assicurazione, operazioni finanziarie, affitto e locazione di beni immobili.

Le nozioni autonome individuate dalla Corte di giustizia aventi ad oggetto le esenzioni a favore di altre attività si caratterizzano rispetto alle esenzioni per attività di interesse generale per una più accentuata attenzione al profilo oggettivo³²². Ciò è conseguenza anche della formulazione della direttiva: esse sono definite quasi esclusivamente in ragione dell'oggetto dell'operazione e la veste del prestatore oppure le esigenze tecniche, di semplificazione o di coordinamento con altri aspetti della disciplina nazionale assumono minimo rilievo nella lettera della direttiva.

Le «altre esenzioni» si differenziano dalle «esenzioni per le attività di interesse generale», poiché sono meno legate alla tutela di valori costituzionali condivisi, seppur diversamente declinati, dagli Stati membri. Inoltre, tra le «altre esenzioni» rientrano attività oggetto di un regime complesso, come quello delle operazioni immobiliari, la cui esistenza è dovuta anche alla volontà di prendere in considerazione le differenze nazionali. Ciò complica l'individuazione delle finalità del regime, rispetto agli obiettivi extra fiscali delle esenzioni per attività di interesse pubblico e, quindi, rende più complessa l'individuazione di definizioni funzionalistiche.

Probabilmente anche per questa ragione la scelta se esentare o meno gran parte di tali attività è rimessa agli Stati membri sotto forma di regime opzionale. Il fatto che si tratti di regimi opzionali, comunque, non incide sulla qualificazione delle nozioni autonome. Infatti, la Corte ha avuto più volte occasione di affermare che l'esistenza di un regime opzionale non esclude che, una volta operata la scelta di implementare il regime, quest'ultimo debba essere interpretato e applicato in modo uniforme³²³. Dalla giurisprudenza della Corte sembra emergere l'idea che gli Stati possono accordare la possibilità di scelta tra imponibilità ed esenzione, ma le operazioni devono comunque essere definite in modo uniforme. Quindi, anche se il regime fiscale (imponibilità o esenzione) è alternativo, non lo è la definizione della fattispecie (definizione degli elementi caratterizzanti l'operazione).

A tale proposito, occorre chiedersi se la nozione rimanga autonoma anche qualora lo Stato opti per l'imponibilità. Una risposta positiva confermerebbe l'idea che, comunque le si nomini, le nozioni autonome non riguardino unicamente l'ambito delle esenzioni. Qualora si adottasse la prospettiva contraria, la stessa operazione dovrebbe essere definita in modo diverso a seconda che il soggetto opti per l'esenzione oppure no.

Ciò non di meno, se per una nozione relativa all'ambito delle esenzioni è giustificata l'interpretazione restrittiva, è più difficile sostenere che la stessa nozione, qualora lo Stato non opti per l'esenzione, debba essere oggetto di interpretazione restrittiva. In altri termini è coerente sostenere che un'operazione sia oggetto di una nozione autonoma a prescindere dal fatto che lo

³²² F. Montanari, *Le esenzioni IVA*, cit., 282.

³²³ Ad, esempio, sentenza del 26 giugno 2003, *MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring*, cit., punto 61 sgg.

Paragrafo 3.2 - Le nozioni autonome in senso stretto

Stato opti o meno per l'esenzione; meno semplice è sostenere che, nel caso in cui lo Stato opti per l'esenzione, la nozione sia oggetto di interpretazione restrittiva e, in caso contrario, non lo sia. Però, qualora si opti per la tassazione, la stessa definizione non dovrebbe più essere interpretata restrittivamente.

A parere di chi scrive, le nozioni autonome rimangono tali a prescindere dal fatto che si opti per l'esenzione o per l'imponibilità, tuttavia, solo nel caso in cui l'operazione sia esente dovranno essere oggetto di interpretazione restrittiva. Anche per questo motivo nel presente lavoro si terranno distinti i piani dell'autonomia della nozione e dell'interpretazione restrittiva.

Il rapporto con altre fonti europee: l'«assicurazione» e la «riassicurazione»

L'art. 135 para. 1 lett. a) esonera le «operazioni di assicurazione e riassicurazione comprese le prestazioni di servizi relative a dette operazioni, effettuate dai mediatori e dagli intermediari di assicurazione». La direttiva non fornisce alcuna definizione di «operazioni di assicurazione», né di «intermediari di assicurazione». L'assenza di una definizione legislativa e la poca chiarezza dell'ambito di applicazione dovuta ai rapidi cambiamenti che il mercato dei servizi assicurativi si trova a dover fronteggiare, hanno minato l'uniformità dell'interpretazione e dell'applicazione di questa esenzione nei diversi paesi, a cui si è trovata a provvedere la giurisprudenza.

Secondo la Corte sono operazioni di assicurazione quelle in cui «l'assicuratore s'impegna, dietro previo versamento di un premio, a procurare all'assicurato, in caso di realizzazione del rischio assicurato, la prestazione convenuta all'atto della stipula del contratto»³²⁴. Tale prestazione non deve necessariamente consistere nel versamento di una somma di denaro, ben potendosi trattare di un'attività di assistenza anche in natura³²⁵. Tale interpretazione sarebbe coerente con quanto enunciato nell'allegato della direttiva 73/239/CEE in materia di accesso ed esercizio delle attività di assicurazione³²⁶. Secondo la Corte, non vi sarebbero ragioni per adottare un'interpretazione diversa del termine «assicurazione» a seconda che esso figuri nel testo della direttiva 73/239/CEE o in quello della sesta direttiva³²⁷.

Ci troviamo dunque di fronte ad una delle ipotesi in cui la Corte di giustizia fa riferimento a indicazioni fornite in uno strumento normativo diverso da quello della direttiva IVA e, dunque, a un'interpretazione sistematica che prescinde dal contesto di un modello impositivo armonizzato. Come anticipato tale rimando confligge con altre pronunce della Corte in cui questo approccio è

³²⁴ Sentenza del 25 febbraio 1999, *Card Protection Plan Ltd*, C-349/96, EU:C:1999:93; sentenza dell'8 marzo 2001, *Skandia*, C-240/99, EU:C:2001:140; sentenza del 20 novembre 2003, *Taksatorringen*, C-8/01, EU:C:2003:621; sentenza del 22 ottobre 2009, *Swiss Re Germany Holding*, C-242/08, EU:C:2009:647.

³²⁵ Sentenza del 7 dicembre 2006, *Commissione/Repubblica ellenica*, C-13/06, EU:C:2006:765.

³²⁶ Prima direttiva del Consiglio 24 luglio 1973, 73/239/CEE, recante coordinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative in materia di accesso e di esercizio dell'assicurazione diretta diversa dall'assicurazione sulla vita (GU L 228, pag. 3), nella sua versione risultante dalla direttiva del Consiglio 10 dicembre 1984, 84/641/CEE, GU L 339, pag. 21; in prosieguo: la «direttiva 73/239».

³²⁷ Nella sentenza del 25 febbraio 1999, *Card Protection Plan Ltd*, C-349/96, EU:C:1999:93, si afferma che «nessuna ragione autorizza infatti un'interpretazione diversa del termine "assicurazione" a seconda che esso figuri nel testo della direttiva relativa all'assicurazione o in quello della sesta direttiva».

stato rifiutato³²⁸. Probabilmente la ragione che giustifica la «permeabilità» tra le due direttive è che la nozione proposta dalla direttiva sulle assicurazioni risulta compatibile con le finalità della direttiva IVA. I dubbi a far «fluire» le definizioni da uno strumento normativo ad un altro sono, infatti, sono legati al fatto che lo strumento della direttiva sollevi questioni relative al riparto di competenze tra Stati e Unione e il livello di armonizzazione raggiunto sia frutto di scelte giustificate in un certo settore, ma la cui applicazione ad un altro settore potrebbe essere discutibile.

L'interpretazione fornita dalla Corte di giustizia, e suffragata dal testo della direttiva 73/239/CEE, viene confermata anche dalla valorizzazione del profilo oggettivo a discapito di quello soggettivo. L'esenzione non è limitata ai servizi resi direttamente da un soggetto passivo, dovendosi ricomprendere anche la copertura offerta da un soggetto passivo che, nell'ambito di un'assicurazione collettiva, procuri la suddetta copertura avvalendosi di un assicuratore terzo che si assume l'onere del rischio assicurato³²⁹. A conferma dell'importanza del presupposto oggettivo, nell'interpretare la nozione di «intermediario di assicurazione», la Corte ha affermato che si tratta di una nozione di carattere oggettivo, non influenzata dalla natura del soggetto³³⁰.

L'interpretazione della Corte è coerente con la previsione di cui all'art. 401 della direttiva IVA che prevede che gli Stati membri possono mantenere o introdurre un'imposta sui contratti di assicurazione. Infatti, se la nozione di «operazioni di assicurazione» riguardasse soltanto le operazioni effettuate dagli assicuratori, «il consumatore finale potrebbe essere colpito non solo da quest'ultima imposta ma, nel caso di assicurazioni collettive, anche dall'IVA»³³¹.

Un insieme eterogeneo e un regime opzionale: le operazioni e i servizi finanziari

Tra le esenzioni per altre attività troviamo un insieme eterogeneo di operazioni che si è soliti qualificare come esenzioni per le operazioni e i servizi finanziari³³². Si tratta di un settore di importanza sempre crescente, anche in ragione del gran numero di operazioni finanziarie che vengono compiute³³³, ma caratterizzato da altrettanta complessità e difficoltà di sistematizzazione, sia in ragione della varietà di operazioni che vi si possono ricondurre, sia a causa della rapida evoluzione del settore che porta alla nascita continua di nuovi strumenti e pratiche³³⁴.

³²⁸ Per comprendere le ragioni che portano la Corte a fare riferimento a nozioni appartenenti a strumenti normativi diversi può essere spesso utile fare riferimento alle conclusioni dell'Avvocato generale che spesso si esprimono più diffusamente sulla questione. Cfr. conclusioni dell'Avvocato generale Campos Sánchez-Bordona del 16 luglio 2020, *Bakati Plus*, C-656/19, EU:C:2020:599.

³²⁹ Sentenza *Card Protection Plan Ltd, cit.*, punto 22. Secondo la Corte, sostenere diversamente sarebbe in contrasto con l'obiettivo dell'esenzione.

³³⁰ *Ibidem*.

³³¹ Sentenza *Card Protection Plan Ltd, cit.*, punto 23.

³³² C.B. Jespersen, *Intermediation of Insurance and Financial Services in European VAT*, The Hague, Kluwer Law International - Eucotax series on European taxation, 2011; O. Henkow, *Financial Activities in European VAT System and the Actual and Preferred Treatment of Financial Activities*, Amsterdam, 2008; A.M. Paces, *La disciplina europea dei servizi finanziari al dettaglio: prospettive di armonizzazione e di concorrenza tra ordinamenti nella tutela del consumatore*, Einaudi, Quaderni di Ricerche, 2003.

³³³ Di conseguenza l'inclusione o meno tra le esenzioni ha conseguenze significative anche in termini quantitativi.

³³⁴ F. Montanari, *Le esenzioni IVA, cit.*, 284; F. Borselli, *A Sensible Reform of the EU Vat Regime for Financial Services*, in *International VAT Monitor*, 2009, 20 (5), 376. Per un tentativo di offrire sistematicità alle diverse figure, si veda O. Henkow, *Financial Activities in European Vat, A Theoretical and Legal Research of the European VAT System and the*

Paragrafo 3.2 - Le nozioni autonome in senso stretto

Le esenzioni per operazioni e servizi finanziari sono disciplinate dall'art. 135 lett. da b) a g) e sono oggetto di un intenso dibattito di fronte alla Corte di giustizia. Per questa ragione in passato la Commissione ha elaborato vari documenti³³⁵, tra cui una proposta di modifica della direttiva³³⁶ e di introduzione di un regolamento³³⁷ contenente un elenco di prestazioni rientranti tra quelle finanziarie e assicurative. Le proposte della Commissione avevano l'obiettivo di superare le difficoltà e incertezze evidenziate dagli operatori del settore³³⁸, di introdurre un regime opzionale di imposizione per le operazioni finanziarie e assicurative applicabile a scelta dagli Stati membri e di proporre una nuova elencazione delle operazioni esenti che, da un lato, fosse più attuale, dall'altro, rispondesse ai criteri già elaborati dalla Corte di giustizia.

Tale scelta avrebbe costituito la miglior attuazione dell'affermazione della Corte secondo la quale l'elenco delle esenzioni di cui agli artt. 132 e 135-137 della direttiva costituisce un elenco dettagliato³³⁹. Inoltre, la proposta della Commissione, mai attuata, avrebbe contribuito alla creazione di un mercato unico di strumenti e servizi finanziari e alla libera circolazione dei capitali che costituisce uno dei pilastri dell'ordinamento dell'Unione. Sarebbero state poi superate molte delle difficoltà connesse alla terminologia utilizzata con riguardo alle attività finanziarie e assicurative. I concetti utilizzati dalla direttiva, infatti, da un lato, sono sconosciuti alle tradizioni nazionali³⁴⁰; dall'altro, e anche in conseguenza di ciò, differiscono molto a seconda della versione linguistica che si prende in considerazione³⁴¹.

Nell'assenza di una disciplina specifica, come già visto, il compito di individuare il significato da attribuire a questa classe eterogenea e complessa di attività e operazioni viene svolto dalla Corte di giustizia. Ciò non di meno, trovando naturalmente l'intervento della Corte un limite nella natura del rinvio pregiudiziale, le definizioni offerte dalla Corte sono risultate frammentarie e hanno interessato le attività economiche per blocchi, non sempre rendendo agevole l'individuazione di principi e orientamenti generali. Le pronunce non hanno dunque interessato la definizione di istituti, fattispecie e rapporti in modo esaustivo. Un elemento comune alle definizioni è che esse superano le più tradizionali tipizzazioni contrattuali nazionali.

Si tratta di esenzioni prevalentemente di carattere oggettivo e non soggettivo. Di conseguenza, non rileva il fatto che spesso le operazioni elencate possano essere effettuate soltanto

Actual and Preferred Treatment of Financial Activities, The Hague, Kluwer Law International, Eucotax Series, 2008, 97.

³³⁵ Libro bianco del 1° dicembre 2005, La politica dei servizi finanziari per il periodo 2005-2010, Consultation paper on modernising Value added tax obligations for financial services and insurances.

³³⁶ Proposta di direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto per quanto riguarda il trattamento dei servizi assicurativi e finanziari (COM 2007) 747 del 28 novembre 2007.

³³⁷ Proposta di Regolamento del Consiglio recante le disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto per quanto riguarda il trattamento dei servizi assicurativi e finanziari (COM 2007) 746, 28 novembre 2007.

³³⁸ Secondo la Commissione le condizioni per applicare l'IVA sarebbero basate su criteri economici obiettivi e quindi sottratte a un'interpretazione di diritto privato nazionale che costituisce una delle ragioni per la diversità di interpretazione e applicazione tra gli Stati membri.

³³⁹ In un peculiare rapporto tra potere legislativo e giudiziario, seppure relativo ad una Corte con compiti interpretativi.

³⁴⁰ F. Montanari, *Le esenzioni IVA*, cit., 302.

³⁴¹ Summary of Results – Public Consultation on Financial and Insurance Services.

da banche oppure da intermediari finanziari, in quanto ciò «è frutto delle scelte politico-economiche di ciascuno Stato membro, e non dell'applicazione della direttiva IVA»³⁴².

Più in generale si può affermare che le nozioni elaborate in materia di operazioni finanziarie esprimono la necessità di offrire una visione quanto più possibile ampia e complessa delle suddette attività che prenda in considerazione le singole operazioni nel complesso in cui si inseriscono, in modo da meglio garantire il raggiungimento dello scopo delle esenzioni stesse. È nell'ambito delle attività finanziarie che l'esigenza di superare le tipizzazioni nazionali si esprime tanto chiaramente da giungere a legittimare che, anche relativamente ai fondi d'investimento, la cui definizione è rimessa agli Stati membri, essi incontrino limitazioni della libertà definitoria.

Le operazioni relative a titoli e negoziazione di titoli

Per quanto riguarda le operazioni relative a titoli³⁴³ la Corte di giustizia ha ribadito la natura di nozioni autonome dei concetti relativi a queste esenzioni³⁴⁴. L'art. 135, para. 1, lett. d) esonera «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».

Anche in questo caso, la Corte ha scelto di fare riferimento al fatto che l'*esenzione*, piuttosto che i singoli concetti, costituisca una nozione autonoma. Tuttavia, nei casi in cui si è reso necessario specificare la portata dell'esenzione dal punto di vista prettamente definitorio, nella motivazione, si è ovviamente concentrata sui singoli concetti³⁴⁵. Ad esempio, molte sentenze hanno riguardato la nozione di «giroconto», oppure il concetto di «operazioni relative a»³⁴⁶ e ciò conferma che la scelta di definire l'*esenzione* come nozione autonoma sia una scelta di formulazione, ma che le nozioni autonome si riferiscano ai singoli concetti utilizzati dall'*esenzione*.

Secondo una giurisprudenza consolidata e risalente della Corte sono operazioni relative a titoli tutte le operazioni che possono creare, modificare o estinguere i diritti e gli obblighi delle parti relativi a titoli, o meglio, con una formulazione più fedele alla giurisprudenza unionale, le operazioni che incidono sulla situazione giuridica, economica e finanziaria dei contraenti³⁴⁷. Non saranno tali, in quanto inidonee a incidere sul rapporto giuridico³⁴⁸, la mera detenzione di titoli

³⁴² Conclusioni dell'Avvocato generale Ruiz-Jarabo Colomer del 5 giugno 1997, *SDC*, C-2/95, EU:C:1996:270.

³⁴³ Più specificamente l'art. 135 della direttiva fa riferimento alle «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'art. 15, paragrafo 2».

³⁴⁴ A titolo esemplificativo, si vedano la sentenza del 22 ottobre 2015, *Hedqvist*, C-264/14, EU:C:2015:718, punto 33, e giurisprudenza ivi citata e la sentenza *Axa UK*, *cit.*, punto 26.

³⁴⁵ Cfr, seppur in relazione alle esenzioni per i beni immobili, da ultimo la sentenza del 2 luglio 2020, *Veronsaajien oikeudenvälvontayksikkö (Servizio di alloggiamento in un data center)*, C-215/19, EU:C:2020:518.

³⁴⁶ *Ex multis* sentenza del 25 luglio 2018, *DPAS*, C-5/17, EU:C:2018:592; sentenza del 17 marzo 2016, *Aspiro*, C-40/15, EU:C:2016:172; sentenza del 22 ottobre 2015, *Hedqvist*, C-264/14, EU:C:2015:718.

³⁴⁷ Sentenza del 13 dicembre 2001, *CSC Financial services*, C-235/00, EU:C:2001:696, punto 29; sentenza *DTZ Zadelhoff*, *cit.* Più recentemente, sentenza del 26 giugno 2014, *Granton Advertising BV*, C-461/12, EU:C:2014:1745, punto 37.

³⁴⁸ Conclusioni dell'Avvocato generale Ruiz-Jarabo Colomer del 12 luglio 2001, *CSC Financial services*, C-235/00, EU:C:2001:418.

Paragrafo 3.2 - Le nozioni autonome in senso stretto

(gestione e custodia), né le semplici prestazioni materiali, amministrative o tecniche, come mettere a disposizione della banca un sistema informatico, bensì solo le operazioni idonee a modificare la situazione giuridica e finanziaria delle parti³⁴⁹.

La ragione può rinvenirsi nella finalità della norma di tutelare e promuovere il risparmio e i risparmiatori, non la mera gestione statica della attività finanziarie³⁵⁰, poiché quest'ultima non promuove la creazione di nuova ricchezza, ma si limita ad accantonarla.

La finalità della norma viene valorizzata adottando una definizione di «operazioni relative» che non guarda tanto all'attinenza o alla strumentalità, quanto alla produzione e modificazione degli effetti giuridici. Tanto più che, come esplicitamente riconosciuto dalla Corte, lo scopo della suddetta esenzione è quello di escludere l'applicazione dell'IVA alle fattispecie per cui esistano «difficoltà finanziarie collegate alla determinazione della base imponibile nonché dell'importo dell'IVA detraibile ed evitare un aumento del costo del credito al consumo»³⁵¹. Deve quindi trattarsi delle operazioni dirette a tale scopo o, in altre parole, di tutte le operazioni in cui tali difficoltà o tale rischio sono una conseguenza diretta dell'operazione.

È evidente, quindi, come mai la giurisprudenza della Corte relativa alle operazioni relative a titoli confermi la centralità del profilo oggettivo; centralità che viene estesa più in generale a tutte le attività finanziarie. Infatti, si è ribadito le operazioni finanziarie devono essere definite in funzione della natura delle prestazioni di servizi fornite e, perciò, non debbono essere necessariamente effettuate tramite banche o istituti finanziari³⁵².

Più specificamente, dalla formulazione della norma, che fa riferimento ai «depositi di fondi, (...) conti correnti, (...) pagamenti, (...) giroconti, (...) crediti, (...) assegni e (...) altri effetti commerciali», risulta che rientrino nell'esenzione le operazioni che riguardano servizi o strumenti le cui modalità di funzionamento implicano un trasferimento di denaro³⁵³.

Occorre precisare che la giurisprudenza relativa alla nozione di cui ci stiamo occupando ha principalmente avuto origine dalle versioni linguistiche dei paesi non anglofoni e non germanofoni. Questi ultimi utilizzano infatti le nozioni di «transactions» o «Umsätze» (movimenti commerciali, transazioni) proprio per valorizzare la dimensione della modificazione degli effetti giuridici e della modificazione della situazione giuridica³⁵⁴, risultando in questo modo più vicini agli obiettivi della direttiva valorizzati anche dalla giurisprudenza.

³⁴⁹ Sentenza del 13 dicembre 2001, *CSC Financial services*, cit., punti 26 e 30.

³⁵⁰ Ragione che, nella sentenza appena citata, viene posta in risalto dalla Commissione (punto 21), ma non presa direttamente in considerazione dalla Corte, che la farà però propria in un momento successivo.

³⁵¹ Sentenza del 19 aprile 2007, *Velvet & Steel Immobilien*, C-455/05, EU:C:2007:232, punto 24.

³⁵² Sentenza del 26 giugno 2014, *Granton Advertising BV*, C-461/12, EU:C:2014:1745, punto 29; sentenza *Velvet & Steel Immobilien*, cit., punti 21 e 22.

³⁵³ Sentenza del 26 giugno 2014, *Granton Advertising BV*, cit., punti 40 e 41; sentenza del 22 ottobre 2015, *Hedqvist*, cit., punto 40.

³⁵⁴ Secondo le conclusioni *CSC Financial services*, cit.: «la scelta di un'impostazione oggettiva è coerente con quella più generale della direttiva seconda la quale è una scelta di campo del legislatore comunitario che, lungi dal pensare una definizione soggettiva in grado di impostare univocamente il problema della soggettività passiva, adotta un criterio oggettivo ed esemplificativo improntato alla nozione di attività economica imprenditoriale in grado di essere più agevolmente recepita dai diversi ordinamenti nazionali e di garantire la necessaria flessibilità».

Gli impegni finanziari e le garanzie

Il ricorso all'interpretazione funzionale, a fronte della difficoltà di ricostruire le fattispecie, ricorre anche nell'esenzione di cui all'art. 135, c. 1, lett. c) che prevede che la «negoiazione e la presa a carico di impegni, fideiussioni e altre garanzie nonché la gestione di garanzie di crediti da parte di chi ha concesso questi ultimi» sono esenti.

Con un ragionamento in parte analogo a quello previsto per le esenzioni per le operazioni relative a titoli, il giudice europeo ha ribadito che la nozione di «impegni» deve essere interpretata alla luce del contesto e delle finalità della direttiva. In particolare, anche in questo caso, si fa riferimento alla necessità di «ovviare alle difficoltà finanziarie collegate alla determinazione della base imponibile nonché dell'importo dell'IVA detraibile ed evitare un aumento del costo del credito al consumo»³⁵⁵. Questa necessità non risulta soddisfatta in tutti i casi in cui l'impegno non abbia natura finanziaria, come nell'ipotesi di un impegno avente ad oggetto la ristrutturazione di un immobile.

Diventa fondamentale comprendere cosa si intenda per «natura finanziaria»³⁵⁶: a proposito della nozione di «garanzie» la Corte ha affermato che vi rientrano «i servizi che un istituto di credito fornisce, a titolo oneroso, sotto forma di garanzia di sottoscrizione ad una società che intende acquistare le azioni che non siano state sottoscritte allo scadere del periodo di sottoscrizione»³⁵⁷.

Quando la definizione viene lasciata agli Stati membri: la «gestione» di fondi comuni d'investimento

Oggetto di innumerevoli pronunce giurisprudenziali è stata anche la norma che prevede un'esenzione per «la gestione dei fondi comuni d'investimento quali sono definiti dagli Stati membri»³⁵⁸.

La ragione dell'esenzione è di natura tecnica: vi sono difficoltà pratiche che possono sorgere dalla tassazione delle suddette operazioni e appare opportuno evitare le possibili ripercussioni dell'applicazione dell'IVA sul costo del credito e favorire gli investimenti.

Il fatto che la stessa direttiva lasci la definizione dell'esenzione alla competenza degli Stati membri deve essere conciliata con la giurisprudenza che prevede che le esenzioni sono nozioni autonome del diritto dell'Unione. La prima, nonché più rilevante, sentenza in cui la Corte si è occupata dei suddetti fondi di investimento è stata la sentenza *Abbey National*³⁵⁹. Le questioni sottoposte alla Corte di giustizia riguardavano la portata della nozione di cui alla lett. g) sotto due

³⁵⁵ Sentenza del 19 aprile 2007, *Velvet & Steel Immobilien*, cit., punto 24.

³⁵⁶ Una definizione di obbligazione finanziaria si rinviene nella direttiva del 6 giugno 2002, 2002/47/CE relativa ai contratti di garanzia finanziaria che definisce obbligazioni finanziarie garantite quelle che sono assistite da un contratto di garanzia finanziaria e che danno diritto ad un pagamento in contanti e/o alla fornitura di strumenti finanziari.

³⁵⁷ Sentenza del 10 marzo 2011, *Skandinaviska Enskilda Banken*, C-540/09, EU:C:2011:137.

³⁵⁸ L'art. 135 para. 1 lett. g) prevede un'esenzione per «la gestione di fondi comuni d'investimento quali sono definiti dagli Stati membri». La giurisprudenza europea si è recentemente espressa sulla portata di questa nozione nella sentenza del 2 luglio 2020, *BlackRock Investment Management*, C-231/19, EU:C:2020:513.

³⁵⁹ Sentenza del 4 maggio 2006, *Abbey National*, C-169/04, EU:C:2006:289.

Paragrafo 3.2 - Le nozioni autonome in senso stretto

profili. Innanzitutto, occorre comprendere se agli Stati membri fosse lasciata la facoltà di definire tanto la nozione di «fondo comune d'investimento» quanto quella di «gestione». In secondo luogo, occorre determinare quali tipologie di attività potessero essere ricondotte al concetto di «gestione di fondi comuni d'investimento».

Per quanto riguarda la prima questione la Corte, facendo riferimento all'interpretazione letterale, ha limitato la discrezionalità degli Stati membri nel definire la nozione di fondi comuni d'investimento, escludendo che il concetto di «gestione» potesse essere lasciato alla discrezionalità degli Stati membri. In questo senso è significativo che le versioni linguistiche danese, tedesca, italiana e francese, diversamente delle versioni inglese e olandese, rinvino «alle definizioni degli Stati membri esclusivamente per quanto attiene alla nozione di «fondi comuni d'investimento»³⁶⁰, non per quanto riguarda quella di «gestione». Inoltre, sia la struttura della direttiva, sia l'obiettivo di evitare divergenze nell'applicazione dell'IVA orienterebbero l'interprete nel senso di limitare la portata del rinvio al diritto nazionale³⁶¹.

Di conseguenza la nozione di «gestione» di fondi comuni d'investimento deve essere qualificata come nozione autonoma del diritto europeo, con la conseguenza che gli Stati membri non possono modificarne il contenuto relativamente ad alcuni aspetti ritenuti essenziali. L'esenzione, quindi, fa riferimento a due concetti: quello di *gestione* e quello di *fondi d'investimento*. Il primo concetto è una nozione autonoma di diritto comunitario, non lo è invece l'istituto giuridico «fondo comune d'investimento», che non è armonizzato e la cui definizione è esplicitamente rimessa agli Stati.

Dalla giurisprudenza della Corte emerge, però, che anche la nozione di «fondo d'investimento» viene in qualche modo «resa europea» perché solo ciò che può essere gestito nel significato attribuito dalla Corte al termine «gestione» può accedere all'esenzione. Secondo la giurisprudenza della Corte, infatti, le operazioni coperte dalla nozione di «gestione» sono quelle che attengono specificamente all'attività degli organismi di investimento collettivo: vi rientrano, ad esempio, le funzioni di gestione di portafogli e quelle di amministrazione di organismi di investimento collettivo³⁶², ma non le funzioni di depositario degli organismi di investimento collettivo³⁶³, che non rientrano nella nozione di *gestione*, ma in quella di *controllo e sorveglianza* dell'attività di questi ultimi. Qualsiasi altra interpretazione finirebbe per discriminare tra investimento diretto in titoli e investimento mediante organismi di investimento collettivo contravvenendo a uno degli obiettivi della norma e cioè quello di incoraggiare l'investimento di capitali in organismi di investimento collettivo³⁶⁴.

³⁶⁰ Sentenza *Abbey National*, cit., punto 42.

³⁶¹ Sentenza *Abbey National*, cit., punto 62: «Come rilevato dall'avvocato generale al punto 68 delle sue conclusioni, l'obiettivo dell'esenzione delle operazioni legate alla gestione di fondi di investimento prevista dall'art. 13, parte B, lett. d), punto 6, della sesta direttiva è, tra l'altro, di incoraggiare l'investimento di capitali dei piccoli investitori in fondi d'investimento. Il punto 6 di tale disposizione è diretto a garantire che il sistema comune dell'IVA sia fiscalmente neutro quanto alla scelta tra l'investimento diretto in titoli e quello mediante organismi di investimento collettivo».

³⁶² Come quelle indicate all'allegato II della direttiva 85/611/CEE.

³⁶³ Come quelle indicate agli artt. 7, nn. 1 e 3, e 14, nn. 1 e 3, della direttiva 85/611/CEE.

³⁶⁴ La sentenza *Abbey National* fa, più specificamente riferimento all'obiettivo di agevolare l'investimento dei piccoli investitori in organismi di investimento collettivo ma, come è evidente leggendo la sentenza del 13 marzo 2014, *ATP*

Il tenore letterale dell'esenzione non esclude, in linea di principio, che la gestione di fondi comuni di investimento sia smembrata in diversi servizi distinti anche qualora siano forniti da un gestore esterno purché formino un insieme distinto, valutato globalmente e riguardino gli elementi specifici ed essenziali della gestione di fondi comuni di investimento, non le mere prestazioni materiali o tecniche. La valorizzazione della valutazione globale e degli elementi specifici e essenziali dell'operazione nella sua definizione e nella sua qualificazione è un'affermazione comune alle operazioni finanziarie, come sottolineato precedentemente in relazione alle operazioni relative a titoli³⁶⁵.

La giurisprudenza relativa alla nozione di fondi d'investimento rileva anche per altri due profili. In primo luogo, per il riferimento alla direttiva 85/611/CEE. Opportunamente, la Corte si limita a menzionare quanto previsto dalla direttiva 85/611/CEE in materia di OICVM, poiché la direttiva non era stata ancora adottata al momento in cui si sono verificati i fatti oggetto del rinvio pregiudiziale. In secondo luogo, la giurisprudenza in materia di fondi d'investimento dimostra che il rinvio alla competenza degli Stati membri per la definizione della nozione non preclude la qualificazione dell'esenzione come nozione autonoma (secondo la formulazione usata d'abitudine dalla Corte). Più correttamente, a parere di chi scrive, la Corte può fornire indicazioni riguardo alle caratteristiche che i suddetti fondi d'investimento debbono possedere, affinché possano essere *gestiti* secondo l'interpretazione che la Corte fornisce di questa nozione.

Secondo la giurisprudenza consolidata della Corte, infatti, gli Stati membri possono definire la nozione di fondo comune d'investimento, ma non possono «selezionare quali tra i fondi beneficiario dell'esenzione e quali no»³⁶⁶: solo i fondi gestiti o gestibili nel senso europeo possono beneficiare dell'esenzione. Secondo la Corte sostenere il contrario equivarrebbe a violare i termini stessi dell'esenzione, poiché l'art. 135 conferisce agli Stati il potere di definire i fondi corrispondenti alla nozione di fondi comuni d'investimento, ma non di «negare i termini stessi dell'esenzione», selezionando «quali tra detti fondi beneficiario dell'esenzione e quali no»³⁶⁷.

Ciò non confligge con la giurisprudenza della Corte secondo la quale gli Stati membri non possono modificare il contenuto delle nozioni autonome salvo che il legislatore non abbia affidato loro il compito di definire taluni termini dell'esenzione³⁶⁸. In questo modo, il divieto di adottare un'interpretazione che non neghi il termine stesso e il divieto di adottare un'interpretazione che sia contraria agli obiettivi della direttiva sembrano costituire, rispettivamente, il limite logico e il limite sistematico dell'attività interpretativa. Le indicazioni fornite dalla Corte servono infatti anche a evitare che, nell'attuazione e applicazione della direttiva, gli Stati neghino i termini delle

PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, più in generale, l'obiettivo è quello di agevolare gli investimenti tramite organismi collettivi (tutti).

³⁶⁵ Sentenza del 22 ottobre 2015, *Hedqvist*, cit., punto 39.

³⁶⁶ Sentenza *Wheels Common Investment Fund Trustees*, cit.

³⁶⁷ Sentenza del 9 dicembre 2015, *Fiscale Eenheid X*, C-595/13, EU:C:2015:801. Ad esempio, rientrano nella nozione anche le prestazioni in materia di investimento in valori mobiliari fornite da un terzo a una società di investimento anche se il terzo non ha agito in esecuzione di un mandato.

³⁶⁸ Sentenza *Abbey National*, cit., punti 38 e 39; sentenza del 28 giugno 2007, *JP Morgan Fleming*, C-363/05, EU:C:2007:391, punti 19 e 20; sentenza *Wheels Common Investment Fund Trustees*, cit., punto 16.

Paragrafo 3.2 - Le nozioni autonome in senso stretto

esenzioni³⁶⁹ e, per questa ragione, non si pongono in opposizione rispetto alla giurisprudenza che subordina la qualificazione come nozione autonoma all'inesistenza di un rimando al legislatore nazionale. Anche nelle ipotesi in cui la direttiva rimette la definizione alla competenza degli Stati membri, questi non possono esercitarla in modo del tutto discrezionale, poiché l'interpretazione dei termini di una disposizione «deve essere conforme agli obiettivi perseguiti dalle esenzioni suddette e rispettare quanto prescritto dal principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA»³⁷⁰.

Più specificamente, nel caso di specie, l'obiettivo perseguito dall'esenzione e individuato alla luce di principi europei, è quello di tutelare il risparmio e, più specificamente, i piccoli investitori³⁷¹. Ad esempio, l'attività di consulenza svolta da un terzo e volta a incentivare e promuovere i piccoli investitori dev'essere considerata esente. Non sembra quindi essere sufficiente la mera violazione del principio di neutralità conseguente al fatto che, in tal modo, si favorirebbero le società che fanno riferimento a consulenti propri a discapito di quelle che fanno riferimento a terzi: occorre ulteriormente che l'attività sia volta a tutelare il piccolo risparmiatore.

Più recentemente la Corte si è pronunciata riguardo alla gestione individuale di portafogli³⁷². Si tratta di negozi in cui il cliente, pur assumendo su di sé i rischi riguardanti la gestione del portafogli, attribuisce l'effettiva disponibilità dello stesso all'intermediario³⁷³. Il gestore del portafogli acquista e vende prodotti di investimento in nome e per conto dell'investitore che resta proprietario dei singoli titoli per tutta la durata del contratto e dopo la sua conclusione. Si tratta quindi di negozi in cui il cliente mantiene la qualifica di pieno proprietario, ma l'intermediario gode di ampissima discrezionalità nell'esecuzione del suo compito³⁷⁴.

Dopo aver individuato i due elementi caratteristici dell'operazione in esame nella «combinazione, essenzialmente, di una prestazione di analisi e di custodia del patrimonio del cliente investitore, da un lato, e di una prestazione di acquisto e di vendita di titoli propriamente detta, dall'altro»³⁷⁵, la Corte fa esplicito riferimento alla direttiva 85/611/CEE ai fini dell'interpretazione dell'esenzione di cui alla lettera g). Infatti, secondo la Corte, malgrado la nozione di «gestione di fondi comuni d'investimento» non sia definita nella direttiva medesima, le operazioni coperte da tale esenzione sono quelle che attengono specificamente all'attività degli organismi di investimento collettivo³⁷⁶.

³⁶⁹ In ogni caso la suddetta interpretazione non serve a privarli del compito definitorio che la direttiva ha loro attribuito.

³⁷⁰ Sentenza del 17 dicembre 2020, *Franck*, C-801/19, EU:C:2020:1049.

³⁷¹ Sentenza *Abbey National*, *cit.*, punto 62.

³⁷² Sentenza *Deutsche Bank*, *cit.*

³⁷³ Secondo la Consob l'aspetto caratterizzante del contratto di gestione di patrimoni mobiliari va individuato nella finalità di valorizzare un determinato patrimonio conferito al cliente, perseguita attraverso il compimento di una serie di atti unilateralmente volti al conseguimento di un risultato utile all'attività di investimento di valori mobiliari. Si vedano anche L. Enriquez-F. Vella, *Le gestioni mobiliari: profili giuridici*, in AA.VV., *Tendenze e prospettive del risparmio gestito* (a cura di A. Banfi-M.L. Di Battista), Bologna, 1998, 345 e R. Costi, S. Gilotta, *Il mercato mobiliare*, Torino, 2020.

³⁷⁴ F. Sartori, *Le regole di condotta degli intermediari finanziari*, Milano, 2004, 98.

³⁷⁵ Sentenza *Deutsche Bank*, *cit.*, punto 24.

³⁷⁶ Sentenza *Deutsche Bank*, *cit.*, punto 31.

La definizione degli organismi d'investimento collettivo si rinviene nella direttiva 85/611/CEE e ha ad oggetto fondi comuni nei quali sono raggruppati numerosi investimenti che comprendono una serie di titoli amministrati congiuntamente per ottimizzarne i risultati; all'interno di questi gli investimenti individuali possono essere relativamente modesti. Per contro, la gestione individuale di portafogli riguarda gli attivi di un singolo soggetto e i suddetti attivi devono avere un valore complessivo relativamente elevato per poter essere gestiti in modo redditizio.

Di conseguenza, ancora una volta, in ragione di un rimando diretto ad un altro strumento normativo, l'operazione oggetto di esenzione viene esclusa dalla fattispecie di cui alla lettera g)³⁷⁷. Anche in materia di fondi d'investimento, quindi, si assiste al coordinamento tra più fonti europee. Tuttavia, ciò sembra giustificato dal fatto che l'esenzione sia espressione di un generale obiettivo europeo che consiste non solo nella tutela del «piccolo investitore», ma anche nella promozione di investimenti il cui valore, come nel caso dei fondi d'investimento, deriva dal fatto di essere aggregati, anche se questo aspetto non è reso esplicito nella motivazione della sentenza.

La Corte si limita a fare riferimento alla definizione di cui alla direttiva 85/611/CEE, i cui considerando (non richiamati dalla Corte) affermano che l'obiettivo della direttiva è di ravvicinare sul piano comunitario le condizioni di concorrenza tra gli organismi d'investimento collettivo per una tutela più efficace dei partecipanti e di abolire le restrizioni alla libera concorrenza anche allo scopo di contribuire alla creazione di un mercato europeo di capitali. Si tratta di obiettivi coerenti con quelli della direttiva IVA di non falsare le condizioni di concorrenza e di non ostacolare la libera circolazione di merci e servizi all'interno del mercato unico³⁷⁸. Tuttavia, a parere di chi scrive, i suddetti obiettivi non sono tanto legati da giustificare l'utilizzo delle medesime nozioni, a meno di non ritenere che le nozioni di strumenti europei debbano essere interpretate allo stesso modo, salvo che gli obiettivi non siano palesemente in contrasto.

Purtroppo, dalla giurisprudenza della Corte non emerge un approccio che permetta di raggiungere una conclusione univoca riguardo agli elementi da tenere in considerazione per verificare se, nell'interpretazione di una nozione, possa essere «presa in prestito» la definizione relativa ad un altro strumento normativo. Si tratta peraltro di una questione generale importante: si tratta di decidere se tra le nozioni utilizzate da diversi strumenti normativi, identiche dal punto di vista terminologico, esista un rapporto di indifferenza reciproca perché alla fine l'autonomia della nozione dipende esclusivamente dal *telos* dello strumento normativo, che varia da settore a settore, oppure di richiamo e di integrazione non sul piano normativo, bensì sul piano interpretativo.

A parere di chi scrive, nel valutare se i concetti utilizzati da uno strumento normativo europeo possano essere utilizzati per interpretarne un altro, l'obiettivo della disposizione ha un ruolo fondamentale. Di conseguenza i considerando alla direttiva possono essere un utile ausilio per determinare la portata delle nozioni, sebbene non siano sempre dirimenti, poiché anche altre

³⁷⁷ Sentenza *Deutsche Bank*, cit., punto 35.

³⁷⁸ Peraltro, l'Avvocato generale, nelle conclusioni *Deutsche Bank*, al contrario, affermava proprio che «né, come osservato dalla Commissione sottolineando che le nozioni autonome nella direttiva IVA devono essere interpretate nel solo contesto del sistema comune dell'IVA, vi è motivo di ricorrere ad altre norme dell'Unione, come ad esempio la direttiva 2004/39, cui ha fatto riferimento il giudice del rinvio» (conclusioni dell'Avvocato generale Sharpston, *Deutsche Bank*, C-44/11, EU:C:2012:276, punto 74).

Paragrafo 3.2 - Le nozioni autonome in senso stretto

considerazioni legate al fatto all'origine della controversia oppure all'esistenza di una giurisprudenza consolidata in materia hanno un ruolo significativo.

Dalla giurisprudenza in materia di operazioni finanziarie emerge, dunque, che le esigenze alla base dell'esistenza di tali esenzioni sono diversificate. Di fronte a tale eterogeneità, un elemento comune sembra essere quello della promozione degli investimenti finanziari, in particolare di quelli modesti e degli strumenti che prevedano aggregazione degli investimenti.

Per l'interpretazione di alcune delle nozioni in materia di operazioni finanziarie diventano rilevanti concetti e definizioni forniti dalla direttiva 85/611/CEE in materia di fondi d'investimento collettivo immobiliare. Questo non significa però che, ogni volta che la direttiva IVA fa riferimento a nozioni comuni ad altri strumenti normativi, essi siano strumenti ermeneutici rilevanti.

Lo sono nel caso dei fondi d'investimento perché la direttiva 85/611/CEE esprime indirettamente l'esigenza europea di promuovere l'aggregazione di investimenti individuali anche relativamente modesti in fondi³⁷⁹ che siano gestiti, in proprio nome e per proprio conto, dal fondo stesso: quest'obiettivo, strumentale al buon funzionamento del mercato interno, è coerente, o comunque non contrasta con quella che giustifica l'esenzione di cui all'art. 135, para. 1, lett. g). Dunque, in ragione della suddetta comunanza di fini, piuttosto che in nome della creazione di nozioni uniformi nell'ordinamento europeo, la direttiva 85/611/CEE può essere utilizzata ai fini dell'interpretazione della direttiva IVA.

Un insieme ancora più eterogeneo: le nozioni relative alle operazioni immobiliari

Anche il regime di esenzione previsto per le operazioni immobiliari è un regime complesso e opzionale³⁸⁰. L'art. 135, lett. da j) a l), della direttiva prevede che sono esenti:

- j) le cessioni di fabbricati o di una frazione di fabbricato e del suolo ad essi pertinente, diversi da quelli di cui all'art. 12, paragrafo 1, lettera a);
- k) le cessioni di fondi non edificati diverse dalle cessioni di terreni edificabili di cui all'art. 12, paragrafo 1, lettera b);
- l) l'affitto e la locazione di beni immobili.

Il regime ruota quindi intorno alle nozioni di «immobile», «fabbricato», «suolo ad essi pertinente», «cessione», «affitto» e «locazione».

³⁷⁹ Secondo i considerando alla direttiva «considerando che vi sono notevoli divergenze tra le legislazioni degli stati membri relative agli organismi d'investimento collettivo, soprattutto per quanto riguarda gli obblighi e i controlli ai quali questi organismi sono assoggettati; che queste divergenze provocano perturbazioni delle condizioni di concorrenza tra questi organismi e non garantiscono una tutela equivalente dei partecipanti; considerando che un coordinamento delle legislazioni nazionali che disciplinano gli organismi d'investimento collettivo appare pertanto opportuno, per ravvicinare sul piano unionale le condizioni di concorrenza tra questi organismi ed attuarvi una tutela più efficace e più uniforme dei partecipanti; che un simile coordinamento sarebbe opportuno ai fini di facilitare agli organismi d'investimento collettivo situati in uno stato membro la commercializzazione delle loro quote nel territorio degli altri stati membri».

³⁸⁰ R.F. van Brederode, *Immovable property under VAT*, cit.

Si tratta di nozioni che non riguardano soltanto l'ambito delle esenzioni, ma anche le attività occasionali che sono suscettibili di attribuire la qualifica di soggetto passivo di cui all'art. 12 e le assimilazioni ai beni materiali di cui all'art. 15.

L'art. 12, nel prevedere la possibilità per gli Stati di attribuire la qualifica di soggetto passivo anche a chi effettui a titolo occasionale la cessione di un fabbricato oppure di un terreno edificabile, anteriormente alla prima occupazione, fa dipendere dall'oggetto («fabbricato» o «terreno edificabile» prima della prima occupazione) la possibilità di attribuire la qualifica soggettiva, non ostando che si tratti di un'attività occasionale. In altri termini, il fatto stesso che l'operazione riguardi un fabbricato o un terreno edificabile, prima della prima occupazione, può determinare l'attribuzione di soggettività passiva. Dall'oggetto della transazione e dal momento, quindi, nel caso in cui sia presente l'elemento dell'*occasionalità*, dipende la possibilità di essere considerati soggetti passivi. Si tratta però di attività che hanno ad oggetto entità («fabbricato» o «terreno edificabile» prima della prima occupazione) la cui definizione è comune alle attività esenti.

Questa considerazione, nonché il fatto che si tratti di un regime opzionale, solleva la questione se il regime normale per gli immobili sia quello dell'imponibilità oppure dell'esenzione³⁸¹. Nel caso degli immobili la necessità che l'imposta sia applicata a tutti gli scambi di beni e servizi, in quanto imposta generale, va conciliata con altre esigenze e considerazioni³⁸². Da un lato, negli ordinamenti nazionali, alla medesima operazione non si applica solo l'IVA, ma anche altri tributi e, poiché l'armonizzazione fiscale è limitata all'IVA, ma questa non è l'unica imposta che grava sui beni immobili, l'effetto dell'armonizzazione sul mercato è limitato. Dall'altro lato, si tratta di beni di cui non solo è estremamente agevole determinare il luogo del consumo, ma che sono anche così strettamente legati a un determinato luogo da ridurre i rischi di distorsione della concorrenza in caso di tassazione non omogenea.

Inoltre, le operazioni immobiliari sono fortemente legate alla tradizione giuridica nazionale e la disciplina civilistica varia considerevolmente da uno Stato all'altro; per questo il legislatore europeo ha scelto di prevedere un regime opzionale e di lasciare più spazio al legislatore nazionale in modo da consentirgli di compiere valutazioni di sistema relative al proprio ordinamento³⁸³.

Ciò non ha comunque impedito alla Corte di individuare nozioni autonome, quali quelle di «contratto di locazione», di «bene immobile», di «fabbricato» e di «terreno edificabile», e di fornire una serie di indicazioni per quanto riguarda le condizioni per l'esercizio dell'opzione, sebbene si tratti di indicazioni non sistematiche, spesso fornite nella logica della soluzione del caso concreto³⁸⁴. Nel caso delle nozioni di «fabbricato» (con l'opportuna specificazione relativa alla prima

³⁸¹ F. Montanari, *Le esenzioni IVA*, cit., 238. Infatti, se l'occasionalità sembra essere un requisito insito nelle operazioni immobiliari, tanto che, anche qualora l'attività sia occasionale, se l'oggetto è un fabbricato o un terreno edificabile, si possono considerare soddisfatte le condizioni relative alla soggettività passiva, e solo le operazioni diverse da quelle occasionali possono essere esenti, ci si chiede quale sia il regime naturale.

³⁸² A. Van Doesum, H. Van Kesteren, G.-J. Van Norden, *op. cit.*, 317; C. Amand, G. Schellmann, R. Vermeulen, *Immovable Property and VAT: Lessons From Past Experience*, in *International VAT Monitor*, 2005, 16 (5), 325 sgg.

³⁸³ Inoltre, gli immobili hanno spesso lunga vita, si svalutano e rivalutano nel tempo, riguardano sia la produzione, sia il consumo, per molte imprese non sono il *core business*, ma prestazioni occasionali eppure muovono grandi somme di denaro. Sull'eterogeneità dei sistemi giuridici nei diversi paesi dell'Unione, si veda P. Pistone, *Pluralismo giuridico ed interpretazione della norma tributaria*, in AA.VV., *Dal diritto tributario al diritto finanziario – Studi in onore di Andrea Amatucci* (a cura di P. Pistone), Napoli, I, 2011, 231.

³⁸⁴ Sentenza del 12 settembre 2000, *Commissione/Irlanda*, C-358/97, EU:C:2000:425.

Paragrafo 3.2 - Le nozioni autonome in senso stretto

occupazione) e di «terreno edificabile» di cui all'art. 12, probabilmente, sia il fatto che dall'oggetto dell'operazione dipende la qualifica di soggetto passivo, sia il fatto che la nozione di «fabbricato» è oggetto dell'art. 135 contribuisce a renderli concetti fondamentali per i quali è necessario garantire l'uniforme applicazione.

Il rapporto tra le nozioni relative ai regimi opzionali di esenzione e di imponibilità: il «bene immobile» e il «fabbricato»

Come anticipato, la nozione di «bene immobile» riguarda sia le esenzioni, sia l'art. 15 della direttiva che prevede che determinati diritti sui beni immobili siano assimilati ai beni materiali e, secondo la Corte, non sembrano esistere ragioni ostative all'utilizzo della medesima definizione per entrambe le disposizioni. Nel 1997 la Corte ha fornito una definizione in negativo dei *beni immobili* escludendo che potessero considerarsi tali le roulotte, le tende, le case mobili e le abitazioni leggere per il tempo libero³⁸⁵. Nel 2003, in *Maierhofer*³⁸⁶, la Corte ha esplicitato ulteriormente la portata della suddetta esenzione rinvenendo nella circostanza che determinati beni si muovano oppure possano essere spostati facilmente una ragione per escludere che si tratti di beni immobili: il fatto che determinati edifici poggino su piattaforme di cemento, che ne rendono difficile lo *smontaggio* e lo *spostamento*, implica che possano essere qualificati come beni immobili.

Inoltre, dalla giurisprudenza della Corte emerge che, nella nozione di «beni immobili» di cui alla lett. l), rientri anche la nozione di «fabbricato», da cui dipende l'applicazione del regime di cui all'art. 12 para. 1, lett. a). Al contempo, l'art. 135 lett. j) esenta le cessioni di fabbricati diversi da quelli di cui all'art. 12 para 1, lett. a). Si cercherà ora di prendere in considerazione la questione relativa ad una nozione autonoma, nella cui definizione rientri un'altra nozione autonoma (quest'ultima afferente sia all'ambito delle esenzioni, sia alla soggettività passiva).

Secondo la Corte i criteri ermeneutici elaborati relativamente alla nozione di «bene immobile» di cui all'art. 135, quindi, dovrebbero essere applicati anche alla nozione di «fabbricato» di cui all'art. 12.

L'art. 12 prevede che gli Stati membri considerino soggetto passivo chi effettua la cessione di un fabbricato oppure di una frazione di esso e del suolo pertinente anteriormente alla prima occupazione. La stessa norma, al paragrafo 2, prevede che si consideri «fabbricato» «qualsiasi costruzione incorporata al suolo». Secondo la Corte «non vi è infatti motivo di distinguere tale nozione a seconda che si tratti di un'operazione di locazione prevista dall'art. 13, parte B, lett. b) (ndr. locazione di beni immobili, appunto), della stessa direttiva o di un'operazione di cessione contemplata dal suddetto art. 4, n. 3, lett. a) [art. 12, paragrafo 1, lett. a) direttiva 2006/112/CE]»³⁸⁷.

La nozione di «fabbricato» di cui all'art. 12, che disciplina le ipotesi in cui un soggetto che eserciti attività occasionali può essere considerato soggetto passivo, può essere ricondotta alla più

³⁸⁵ Sentenza del 3 luglio 1997, *Commissione/Francia*, C-60/96, EU:C:1997:340.

³⁸⁶ Sentenza del 16 gennaio 2003, *Maierhofer*, C-315/00, EU:C:2003:23.

³⁸⁷ Sentenza *Maierhofer*, *cit.*, punto 34.

ampia nozione di *beni immobili* di cui all'art. 135. Non osta il fatto che, in un caso, si stia facendo riferimento a una disposizione relativa al profilo soggettivo e, nell'altro, a una disposizione opzionale di esenzione, con le conseguenze che ciò implica in termini di interpretazione. Dunque, la qualifica soggettiva dipende non solo dall'oggetto dell'operazione («fabbricato»): per determinare se si tratti di un fabbricato, occorre fare riferimento ai requisiti elaborati dalla giurisprudenza in relazione all'esenzione per i beni immobili.

In questo modo la Corte sembra fare propria la posizione dell'avvocato generale: «le nozioni di suolo e di fabbricato di cui all'art. 4, n. 3³⁸⁸, costituiscono due elementi basilari della nozione di «beni immobili» di cui all'art. 13, parte B, lett. b)³⁸⁹. Se il legislatore comunitario avesse inteso mantenere determinati «fabbricati», quali definiti all'art. 4, n. 3, al di fuori della nozione di beni immobili di cui all'art. 13, parte B, lett. b), e quindi esentare nel contempo in forza dell'art. 13, parte B, lett. g), la cessione di determinate strutture fermamente connesse con il suolo o incorporate ad esso, pur escludendole dall'esenzione parallela di cui all'art. 13, parte B, lett. b), a mio parere è improbabile che la direttiva non avrebbe espressamente disposto in tal senso»³⁹⁰.

I fabbricati devono quindi essere considerati beni immobili e i principi per l'individuazione dei beni immobili devono essere applicati ai fabbricati di cui all'art. 12. Quest'affermazione sembrerebbe suggerire un approccio diverso alla questione se nel definire una nozione autonoma, esplicitamente riconosciuta come tale, si possa fare ricorso a definizioni già esistenti, a seconda che si tratti di definizioni relative ad altri strumenti normativi oppure relative ad altre parti della medesima direttiva. Nel primo caso, come abbiamo visto nel caso della gestione dei fondi d'investimento, la Corte sembra essere più cauta. Nel caso in cui, invece, la stessa direttiva IVA faccia uso dello stesso termine in parti diverse della direttiva sembra che si debba trattare della stessa nozione, salvo che non vi siano indicazioni espresse in senso contrario o, a parere di chi scrive, ragioni evidenti seppure non esplicite per escludere questa possibilità.

³⁸⁸ Art. 12 della direttiva 2006/112/CE.

³⁸⁹ Art. 135 della direttiva 2006/112/CE.

³⁹⁰ Più specificamente, secondo l'avvocato generale, «l'articolo 13, parte B, lett. b), esenta dall'IVA la locazione o l'affitto di beni immobili; l'articolo 13, parte B, lett. g), esenta le cessioni di fabbricati o di una frazione di fabbricato e del suolo ad essi attiguo diverse da quelle di cui all'articolo 4, n. 3, lett. a) (e quindi diverse da quelle antecedenti alla loro prima occupazione). L'articolo 13, parte B, lett. g), esenta quindi le vendite “di seconda mano” dei fabbricati, delle frazioni di fabbricato e del suolo ad essi attiguo; parallelamente, l'articolo 13, parte B, lett. b), esenta la locazione di beni immobili. Dalla formulazione dell'articolo 13, parte B, lett. g), emerge con chiarezza che i termini utilizzati in detta disposizione vanno interpretati alla luce dell'articolo 4, n. 3, che fa riferimento alle nozioni di “suolo” e di “fabbricato” e definisce fabbricato “qualsiasi costruzione incorporata al suolo”. Pertanto, a mio parere le nozioni di suolo e di fabbricato di cui all'articolo 4, n. 3, costituiscono due elementi basilari della nozione di “beni immobili” di cui all'articolo 13, parte B, lett. b). Se il legislatore comunitario avesse inteso mantenere determinati “fabbricati”, quali definiti all'articolo 4, n. 3, al di fuori della nozione di beni immobili di cui all'articolo 13, parte B, lett. b), e quindi esentare nel contempo in forza dell'articolo 13, parte B, lett. g), la cessione di determinate strutture fermamente connesse con il suolo o incorporate ad esso, pur escludendole dall'esenzione parallela di cui all'art. 13, parte B, lett. b), a mio parere è improbabile che la direttiva non avrebbe espressamente disposto in tal senso. Pertanto, non posso accogliere la proposta del governo tedesco di adottare il criterio più restrittivo di connessione inscindibile con il suolo. Ho già detto che anche i fabbricati convenzionali possono essere rimossi e collocati altrove. A mio parere, quindi, è inopportuno interpretare il termine “immobile” nel senso di inscindibile dal terreno: tale criterio potrebbe non solo implicare l'esclusione praticamente di tutti i fabbricati, ma richiederebbe anche una complessa valutazione della questione se un determinato fabbricato possa effettivamente essere rimosso e spostato».

Paragrafo 3.2 - Le nozioni autonome in senso stretto

Infine, si ritiene di evidenziare un'ultima questione relativa alla qualificazione più che alla definizione del «bene immobile». Uno dei caratteri dei concetti europei è l'attenzione al profilo oggettivo. Ciò non di meno, dalla giurisprudenza in materia di locazione di beni immobili emerge che elementi, come l'intenzione delle parti, non siano completamente ignorati, ma assumano valore nella qualificazione se corroborati da elementi oggettivi.

In *Marseliborg* la Corte, con riferimento ad una casa galleggiante, ha affermato che costituisce un bene immobile anche «la parte sommersa e circoscritta del bacino fluviale, coperta dalle acque del fiume su cui poggia la casa galleggiante»³⁹¹ in quanto la parte emersa del suolo e la parte sommersa del bacino fluviale costituiscono un *quid* unico. In coerenza con quanto affermato in *Maierhof*, non essendo necessario che la casa sia indissolubilmente legata al suolo, l'assenza di un impianto di propulsione e il fatto che è fissata alla parte delimitata del bacino fluviale per mezzo di ancore che non possono essere rimosse facilmente sono elementi significativi per la qualificazione come bene immobile.

Anche l'*intenzione* cui mirano le parti contraenti e la funzione che esse riservano alla casa galleggiante³⁹² sono prese in considerazione nella qualificazione della suddetta casa galleggiante quale bene immobile³⁹³. Tuttavia, l'intenzione delle parti sembra servire in realtà a suffragare quanto emerge dalla natura del contratto stesso e dai caratteri della casa galleggiante³⁹⁴ e a garantire il medesimo trattamento a coloro che svolgono la medesima attività³⁹⁵.

Ancora, l'interpretazione pur restrittiva della nozione di «bene immobile» non osta al fatto che viene considerato tale un posto per l'ormeggio di imbarcazioni³⁹⁶. Nella sentenza *Heger*³⁹⁷ anche diritti di pesca in tratti ben precisi di un corso d'acqua, proprio perché gravanti su aree delimitate geograficamente e collegati ad una superficie di terreno, benché ricoperta d'acqua, sono stati considerati beni immobili. Sebbene l'affermazione appena richiamata riguardasse la nozione

³⁹¹ Sentenza del 15 novembre 2012, *Leichenich*, C-532/11, EU:C:2012:720, punto 21.

³⁹² Cioè quella di gestione permanente di un ristorante-discoteca.

³⁹³ Per le parti sarebbe infatti indifferente, «da un punto di vista economico, che si trattasse di un fabbricato incorporato stabilmente al suolo, ad esempio, mediante pali, o di una semplice casa galleggiante quale quella oggetto del procedimento principale» (sentenza *Leichenich*, cit., punto 26).

³⁹⁴ Alla luce del legame esistente tra la casa galleggiante e gli elementi che compongono l'area di sua collocazione; del fatto che essa è fissata a tali elementi; che il contratto destina esclusivamente e permanentemente la casa galleggiante alla gestione, nell'area medesima, di un ristorante-discoteca; che essa è allacciata alle diverse reti; che il complesso costituito dalla casa galleggiante e dagli elementi che compongono l'area in cui essa è ormeggiata deve essere considerato come un bene immobile ai fini dell'applicazione dell'esenzione di cui all'art. 13, parte B, lettera b), della sesta direttiva.

³⁹⁵ Tramite la valorizzazione dell'intenzione delle parti la Corte sembra voler garantire il medesimo trattamento a coloro che svolgono un'attività di ristorazione in un luogo determinato. Nel caso di Mrs. Leichenich, che aveva concluso nel 1999 un accordo con lo Stato tedesco per l'occupazione di una porzione di terreno sita sulla riva sinistra del Reno, di un tratto del fiume e di una casa galleggiante, l'intenzione delle parti assume rilievo assistita dalle caratteristiche del bene. La casa galleggiante era adiacente al terreno e collegata a questo per mezzo di un pontile; non era mai stata spostata ed era immobilizzata con funi, catene e ancore. Questi elementi, insieme al fatto che la casa galleggiante venisse utilizzata per svolgere attività di ristorazione, e quindi per le parti fosse indifferente che si trovasse o meno su una superficie d'acqua, permettevano di qualificarla come bene immobile.

³⁹⁶ Il fatto che un terreno sia completamente o parzialmente sommerso dall'acqua non osta alla sua classificazione quale bene immobile che può essere oggetto di locazione o di affitto; ciò non di meno oggetto dell'affitto non è una certa quantità di acqua, ma una parte determinata del bacino.

³⁹⁷ Sentenza del 7 settembre 2006, *Heger*, C-166/05, EU:C:2006:533, punti 20 e 21.

di bene immobile di cui all'art. 9 para. 2 della sesta direttiva, che prevedeva regimi derogatori in materia di territorialità, sembrerebbe, anche in ragione della giurisprudenza richiamata precedentemente, che l'interpretazione della nozione di beni immobili sia la medesima all'interno della direttiva IVA³⁹⁸.

Infine, nel 2013, con il regolamento 1042/2013, è stata introdotta la nozione di «bene immobile» al fine di garantire un trattamento fiscale uniforme, da parte degli Stati membri, delle prestazioni di servizi relativi a beni immobili. Ai sensi dell'art. 13-ter del suddetto regolamento sono considerati «beni immobili»³⁹⁹:

«a) una parte specifica del suolo, in superficie o nel sottosuolo, su cui sia possibile costituire diritti di proprietà e il possesso;

b) qualsiasi fabbricato o edificio eretto sul suolo o ad esso incorporato, sopra o sotto il livello del mare, che non sia agevolmente smontabile né agevolmente rimuovibile;

c) qualsiasi elemento che sia stato installato e formi parte integrante di un fabbricato o di un edificio e in mancanza del quale il fabbricato o l'edificio risulti incompleto, quali porte, finestre, tetti, scale e ascensori;

d) qualsiasi elemento, apparecchio o congegno installato in modo permanente in un fabbricato o in un edificio che non possa essere rimosso senza distruggere o alterare il fabbricato o l'edificio».

È evidente che la definizione posta dal diritto positivo sia coerente con i caratteri qualificanti individuati anche dalla Corte di giustizia. Si tratta di una delle ipotesi, come vedremo più avanti in relazione alla nozione di «stabile organizzazione», in cui una nozione la cui definizione venire fornita innanzitutto dalla Corte, viene recepita da uno strumento normativo successivo che fornisce una definizione più dettagliata, ma coerente con la definizione giurisprudenziale, dimostrando lo stretto legame tra definizioni giurisprudenziali e legislative a livello europeo.

Il rapporto tra le nozioni relative ai regimi di esenzione e imponibilità: il «terreno edificabile»

Come anticipato la nozione di beni immobili non riguarda soltanto l'art. 135, ma anche l'art. 12. Dalla lettura combinata delle due disposizioni si desume che, poiché l'art. 12 para. 1, lett. a) fa riferimento unicamente alle cessioni di fabbricati, frazioni di fabbricati e terreni edificabili effettuate *anteriamente* alla prima occupazione, soltanto le cessioni beni immobili effettuate *dopo* la prima occupazione sono esenti. I beni che non sono ancora stati occupati si trovano all'interno del circuito produttivo e non sono ancora divenuti oggetto di consumo. La nozione di «prima

³⁹⁸ La sentenza specifica che «con riferimento al rapporto tra i primi due paragrafi dell'art. 9 della sesta direttiva la Corte ha già dichiarato che non esiste alcuna preminenza del n. 1 sul n. 2 di tale norma. La questione che si pone in ciascun caso di specie è se esso rientri in una delle ipotesi menzionate all'art. 9, n. 2, della detta direttiva; altrimenti esso rientra nell'art. 9, n. 1. Ciò detto, resta da verificare se il nesso tra il servizio in questione e i detti beni immobili sia sufficiente. Sarebbe, infatti, contrario all'economia dell'art. 9, n. 2, lett. a), della sesta direttiva far rientrare nell'ambito di applicazione di tale norma speciale ogni prestazione di servizi che presenti un nesso anche minimo con un bene immobile, visto che i servizi che si riferiscono in una maniera o nell'altra a un bene immobile sono ben numerosi. È per questo che solo le prestazioni di servizi che presentano un nesso sufficientemente diretto con un bene immobile rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 9, n. 2, lett. a), della sesta direttiva. Un nesso del genere caratterizza, d'altronde, tutte le prestazioni di servizi elencate in tale disposizione».

³⁹⁹ Tale definizione, secondo quanto previsto dalla direttiva stessa, deve applicarsi a partire dal 1° gennaio 2017.

occupazione» serve proprio a marcare il momento in cui un bene lascia la fase della produzione per entrare in quella del consumo⁴⁰⁰.

La lettura combinata degli artt. 12 e 135 è confermata dal fatto che gli Stati membri possono prevedere le condizioni di applicazione relative al criterio della prima occupazione – ad esempio prevedendo un periodo minimo che deve intercorrere tra la prima occupazione e la cessione del bene – per evitare pratiche abusive⁴⁰¹. Un soggetto passivo potrebbe infatti costruire un edificio, occuparlo per un breve periodo di tempo e poi venderlo in regime di esenzione. Il coordinamento tra le due disposizioni e la possibilità di prevedere norme antielusive serve proprio a evitare questo rischio.

Tuttavia, mentre l'art. 12 fornisce una definizione di «fabbricato», la definizione di «terreni edificabili», anch'essa comune all'art. 12 e all'ambito delle esenzioni, non viene avanzata dalla direttiva e l'art. 12 para. 3 li individua come «i terreni, attrezzati o no, definiti tali dagli Stati membri». Malgrado sia la stessa norma europea a lasciare agli Stati la competenza di definire la nozione, come nel caso dei fondi d'investimento, la Corte di giustizia è stata coerente nell'affermare che gli Stati membri devono tenere in considerazione l'obiettivo perseguito dall'art. 135 (1) (k)⁴⁰².

L'art. 135 para. 1 lett. k) prevede che siano esenti le cessioni di *fondi non edificati* diverse dalle cessioni di *terreni edificabili* di cui all'art. 12 para. 1 lett. b). Esso dispone che gli Stati membri possano considerare soggetto passivo chi effettui a titolo occasionale la cessione di un *terreno edificabile*, definito tale dagli Stati membri. I *terreni edificabili* individuati dagli Stati membri, dunque, qualora formino oggetto di cessioni, saranno imponibili piuttosto che esenti. Al contrario la cessione di fondi non edificati *potrà* essere esente. La nozione di *fondi non edificati* di cui all'art. 135 para. 2 lett. k) è una nozione autonoma di diritto europeo, in quanto nozione fondamentale di una disposizione di esenzione i cui concetti, per giurisprudenza consolidata, sono considerati nozioni autonome⁴⁰³.

Nell'interpretarla, e più in generale nell'interpretare tutte le nozioni relative alle operazioni immobiliari, non si può fare riferimento alla «proposta iniziale o alla proposta modificata della sesta direttiva presentate dalla Commissione. Tali proposte contenevano, quanto alle cessioni di beni immobili, una disciplina esaustiva e, in particolare, una definizione comune dei terreni edificabili. Per di più, l'esenzione dall'IVA non era limitata alle cessioni di terreni non edificati. Tuttavia, il Consiglio dell'Unione europea non ha approvato alcuna di queste proposte, e ha optato per un'impostazione diversa. Segnatamente, per quanto riguarda la nozione di «terreno edificabile», si è infine rimesso alle definizioni degli Stati membri»⁴⁰⁴.

⁴⁰⁰ Explanatory memorandum alla proposta di sesta direttiva del 20 giugno 1973, COM (73) 950.

⁴⁰¹ A. Van Doesum, H. Van Kesteren, G.-J. Van Norden, *op. cit.*, 326.

⁴⁰² Sentenza del 19 novembre 2009, *Don Bosco*, C-461/08, EU:C:2009:722, punto 43; sentenza del 28 marzo 1996, *Gemeente Emmen*, C-468/93, EU:C:1996:139, punti 20 e 25.

⁴⁰³ Sentenza *Woningstichting Maasdriel*, *cit.*, punto 25.

⁴⁰⁴ Si vedano, in tal senso, la sentenza *Gemeente Emmen*, *cit.*, punto 21 e *Don Bosco*, *cit.*, para. 31. Per un interessante approfondimento, si veda A. Comelli, *La cessione di un terreno edificabile sul quale insiste un fabbricato, ai fini dell'IVA, tra la valutazione di elementi oggettivi e le intenzioni delle parti contraenti*, in Riv. dir. trib., 2020, n. 4, 37-58.

Sempre secondo la Corte, nell'interpretazione della nozione di «terreno edificabile» (art. 12), occorre tenere conto del fatto che la nozione di terreno edificabile riguarda tanto l'art. 12 quanto l'art. 135 e che l'art. 12 rimanda alle definizioni di terreni edificabili adottate dagli Stati membri i quali debbono «definire i terreni che debbono essere considerati terreni edificabili, tanto per l'applicazione di tale disposizione quanto per quella dell'art. 13, parte B, lett. h), di questa direttiva, pur rispettando l'obiettivo perseguito dall'ultima di tali disposizioni che mira ad esentare dall'IVA solo le mere cessioni di terreni non edificati non destinati a supportare un fabbricato»⁴⁰⁵.

Il fatto stesso che la nozione di «terreno edificabile» di cui all'art. 135 sia una nozione autonoma, che esso richiami esplicitamente l'art. 12 e che, di conseguenza, la nozione debba essere considerata la stessa ai fini di entrambi gli articoli, implica che la libertà degli Stati membri, sancita dall'art. 12 sia limitata e che debba rispettare gli obiettivi di cui all'esenzione prevista dal 135.

Si tratta di una questione simile, seppur non identica, a quella prevista per i fondi d'investimento. Come in quel caso la definizione della nozione viene rimessa alla discrezionalità degli Stati membri, ma l'individuazione dei caratteri viene guidata dalla Corte di giustizia dell'Unione europea. Tuttavia, innanzitutto, nel caso dei fondi d'investimento, era il concetto di «gestione» a essere qualificato come nozione autonoma, seppur con effetti indiretti sulla nozione di «fondi d'investimento». In questo caso, la definizione non riguarda una fattispecie di esenzione, ma una d'imponibilità in cui la definizione di uno dei concetti deve logicamente coordinarsi con una nozione relativa alle esenzioni. Per questo, la norma relativa alla soggettività passiva (regime di imponibilità) finisce essere influenzata dalle finalità della nozione autonoma contenuta nella disposizione relativa all'esenzione.

Più recentemente la Corte ha ulteriormente specificato che, al fine di garantire il rispetto del principio di neutralità fiscale, principio fondamentale del sistema comune dell'IVA, è necessario che «tutti i terreni non edificati destinati a supportare un fabbricato e, pertanto, destinati all'edificazione, rientrino in tale definizione nazionale»⁴⁰⁶.

Inoltre, la volontà dichiarata dalle parti deve essere presa in considerazione per qualificare un'operazione, se comprovata da elementi oggettivi. Per questo l'impegno del venditore a realizzare lavori di demolizione al fine di erigere una nuova costruzione prima della data di cessione deve essere preso in considerazione per verificare se un'operazione rientri nella definizione di «terreno edificabile». Infatti, i termini con cui sono designate le esenzioni devono essere interpretati restrittivamente, ma comunque in modo conforme agli obiettivi perseguiti dalle esenzioni e al principio di neutralità fiscale; sicché si deve tener conto della volontà delle parti per determinare se il terreno sia qualificabile come «non edificato» o «edificabile». Non farlo implicherebbe che le condizioni elencate nella normativa di uno Stato membro per identificare i terreni edificabili risulterebbero troppo restrittive e non comprenderebbero tutte le situazioni in cui un terreno può essere destinato all'edificazione.

Sembra quindi che lo spazio di libertà lasciato ai legislatori nazionali nella definizione di «terreno edificabile» sia minore di quanto la formulazione letterale della disposizione della direttiva lascerebbe intendere. Tuttavia, poiché attribuire un carattere meramente fisico e non giuridico al

⁴⁰⁵ Sentenza *Don Bosco*, cit., punto 43.

⁴⁰⁶ Sentenza *Woningstichting Maasdriel*, cit., punto 31.

Paragrafo 3.2 - Le nozioni autonome in senso stretto

concetto di edificabilità, sembrerebbe eccessivo, resta non chiarito quali siano i criteri su cui si fonda l'idea europea di terreni destinati all'edificazione.

La Corte, infatti, da un lato, sembra rifiutare il fatto che si faccia unicamente riferimento a criteri nazionali; dall'altro, nell'assenza di criteri suppletivi europei e nell'impossibilità di qualificare come terreno edificabile qualsiasi terreno su cui sia fisicamente possibile edificare, il riconoscimento dell'edificabilità, che è per sua natura giuridico, sembra dover essere comunque affidato agli Stati membri.

La rilevanza dell'operazione economica: la «locazione» di beni immobili

Come anticipato, l'art. 135 esenta «l'affitto e la locazione di beni immobili». Come per la nozione di «beni immobili» manca una definizione di «locazione» e «affitto» nella direttiva; ciò non di meno la loro definizione non viene rimessa alla competenza dei singoli ordinamenti.

La Corte di giustizia ha elaborato una nozione di «affitto e locazione» molto ampia che talvolta sembra assumere i caratteri delle cessioni di beni piuttosto che delle prestazioni di servizi⁴⁰⁷. Inoltre, la Corte ha affermato esplicitamente che la nozione di «affitto e locazione» è «per determinati aspetti più ampia di quella sancita dai diversi diritti nazionali»⁴⁰⁸, malgrado sia contraddittorio affermare che il «contratto di locazione» sia, da una parte, una nozione ampia e, dall'altra, che occorra fornirne un'interpretazione restrittiva. La ragione deve probabilmente rinvenirsi nel fatto che i beni immobili sono oggetto di un regime complesso e che la disciplina europea vuole tenere conto anche delle discipline nazionali. Rimangono comunque dei limiti alla discrezionalità del legislatore nazionale: ad esempio il fatto che non vi si possono includere i contratti che si caratterizzano per la mancata presa in considerazione della durata del godimento del bene immobile.

Inoltre, come spesso accade nella giurisprudenza europea in materia IVA per quanto riguarda la qualificazione delle fattispecie contrattuali (v. il prec. para. 2.4.5, capitolo II), nella definizione della nozione la Corte ha attribuito importanza agli effetti giuridici sostanziali piuttosto che alla forma del contratto⁴⁰⁹. Ciò al fine di garantire il «trattamento paritario dei soggetti passivi che eseguono operazioni equivalenti in termini economici e facilita l'applicazione uniforme delle esenzioni su tutto il territorio comunitario»⁴¹⁰.

Anche il paragrafo 2 dell'art. 135, nell'escludere che rientrino nelle ipotesi di cui alla lett. l) una serie di operazioni, quali le prestazioni di alloggio nel settore alberghiero oppure le locazioni di aree destinate al parcheggio di veicoli, conferma tale ipotesi e fornisce utili indicazioni per la definizione della nozione. L'esclusione espressa da parte dell'art. 135 di queste operazioni induce a ritenere che si tratti di operazioni che, altrimenti, sarebbero rientrate nell'ambito di applicazione

⁴⁰⁷ F. Montanari, *Le esenzioni IVA*, cit., 243.

⁴⁰⁸ Sentenza *Goed Wonen*, cit., punto 49.

⁴⁰⁹ F. Montanari, *Le esenzioni IVA*, cit., 252.

⁴¹⁰ Conclusioni dell'Avvocato generale Tizzano alla sentenza *Goed Wonen*, C-376/02, EU:C:2001:506.

dell'esenzione e tale circostanza può essere un utile ausilio per l'individuazione dei caratteri costitutivi della nozione.

Peraltro, l'art. 135 non è l'unica disposizione in cui il legislatore dell'Unione nomina un concetto per poi elencare una serie di ipotesi e fattispecie che ne sono escluse. Lo stesso accade, ad esempio, per la nozione di *cessione di beni* di cui all'art. 12. La questione se le ipotesi escluse siano state esplicitamente escluse perché astrattamente presenterebbero i requisiti della nozione oppure perché si tratta di casi-limite che potrebbero dare adito a dubbi non è sempre di agevole soluzione⁴¹¹.

Secondo la Corte di giustizia per «locazione di beni immobili» deve intendersi la situazione in cui «il proprietario di un immobile ceda al locatario, in cambio di un canone e per una durata convenuta, il diritto di occupare il suo bene e di escluderne altre persone dal godimento»⁴¹². Risulta quindi che gli elementi caratterizzanti di un contratto di locazione siano il diritto di occupare in modo esclusivo un immobile, la corresponsione di un canone e la durata predeterminata⁴¹³.

A detta della Corte, al fine di qualificare una determinata operazione come locazione, è irrilevante che le caratteristiche particolari del bene immobile interessato non siano note, qualora lo siano le condizioni del godimento⁴¹⁴. Il requisito del godimento in modo esclusivo è soddisfatto anche quando un contratto di locazione riguardi parti di un immobile che devono essere utilizzate in comune con altri occupanti. Al contrario, non si potrà parlare di locazione quando il contratto garantisca soltanto l'esercizio del diritto di vendita esclusiva, in cambio di una percentuale dei ricavi, se al proprietario sono concessi soltanto i diritti di possesso o di controllo previsti nel contratto concluso tra le parti⁴¹⁵.

Per quanto riguarda invece la natura del rapporto, la qualificazione come locazione ai fini della direttiva 2006/112 prescinde dalla natura privatistica o pubblicistica del rapporto. Anche la situazione in cui ad un soggetto è concesso il diritto di occupare e di usare, in modo anche esclusivo, un bene pubblico, specificamente zone del demanio marittimo, per una durata limitata e dietro corrispettivo, rientra nella nozione di «locazione di beni immobili» ai sensi di detto articolo⁴¹⁶.

⁴¹¹ Cfr. sentenza del 14 dicembre 2016, *Mercedes Benz*, C-378/15, EU:C:2016:950, per quanto riguarda i contratti di *leasing*.

⁴¹² Cfr. sentenza *Commissione/Irlanda*, C-358/97, *cit.*, punti 52-57; sentenza del 12 settembre 2000, *Commissione/Regno Unito*, C-359/97, EU:C:2000:426, punti 64-69; sentenza *Goed Wonen*, *cit.*, punto 55; sentenza del 9 ottobre 2001, *Cantor Fitzgerald International*, C-108/99, EU:C:2001:526.

⁴¹³ Inoltre, sembra non esservi una differenza sostanziale tra locazione e affitto di un immobile.

⁴¹⁴ Sentenza del 16 dicembre 2010, *MacDonald Resorts*, C-270/09, EU:C:2010:780. Inoltre, secondo la giurisprudenza della Corte, una prestazione consistente nell'attribuzione di «punti contrattuali», che possono ogni anno convertirsi nella titolarità di occupare un alloggio in multiproprietà deve essere qualificata come locazione o affitto di un bene immobile. Una volta che un membro ha convertito i propri punti, questi avrà diritto di occupare l'immobile e di escluderne ogni altro.

⁴¹⁵ Sentenza del 12 giugno 2001, *Sinclair Collins*, C-275/01, EU:C:2003:341. Nel caso all'origine del rinvio pregiudiziale, il contratto prevedeva soltanto l'accesso al distributore in quanto tale, in particolare al suo meccanismo interno, e non l'accesso alla parte della superficie dello stabilimento dove il distributore si trova e comunque limitatamente alle ore di apertura dei locali commerciali; anche l'accesso da parte dei terzi può essere esercitato secondo le modalità pratiche imposte dal proprietario dei locali, in particolare durante le ore di apertura dello stabilimento. Per questo, non si potrà parlare di locazione quando il contratto garantisca soltanto l'esercizio del diritto di vendita esclusiva di sigarette nello stabilimento mediante l'installazione e il rifornimento di distributori automatici, in cambio di una percentuale dei ricavi se al proprietario del distributore sono concessi soltanto i diritti di possesso o di controllo previsti nel contratto concluso tra le parti.

⁴¹⁶ Sentenza del 25 ottobre 2007, *CO.GE.P.*, C-174/06, EU:C:2007:634.

Paragrafo 3.2 - Le nozioni autonome in senso stretto

La durata del godimento del bene è un elemento essenziale nella nozione europea di «locazione». Ad esempio, nel caso della messa a disposizione di un'infrastruttura stradale, all'utente viene messa a disposizione la possibilità di effettuare un determinato percorso in modo rapido e nelle migliori condizioni di sicurezza. Poiché, nel caso di pedaggi autostradali, la durata dell'uso dell'infrastruttura stradale non viene presa in considerazione dalle parti, in particolare al fine di fissare il prezzo, questi non possono essere considerati contratti di locazione o affitto⁴¹⁷.

Sembra quindi che, anche in relazione alle nozioni di «locazione» e «affitto», la Corte trascuri il dato formale e attribuisca rilievo a elementi relativi all'operazione economica e agli effetti giuridici che essa produce. In particolare, la Corte prende in considerazione, ai fini della qualificazione, determinati aspetti economici utili rispetto al perseguimento degli obiettivi europei oppure ad altre considerazioni di sistema rilevanti nel contesto europeo, che, in questo modo, diventano parte integrante della nozione. Ad esempio, la qualificazione come locazione o affitto del diritto di utilizzare determinate zone del demanio marittimo risponde all'esigenza di garantire il rispetto della neutralità e, così afferma la Corte, al criterio dell'applicazione coerente delle disposizioni della direttiva.

In tal modo il principio di neutralità diventa il criterio guida non solo nell'attività interpretativa che porta alla qualificazione dell'operazione, ma anche nell'individuazione dei caratteri costitutivi della nozione.

3.2.2.2 Il trasferimento della totalità dei beni o servizi

Anche nell'ambito delle operazioni imponibili viene individuata una nozione autonoma esplicitamente qualificata come tale: la nozione di «trasferimento di una universalità di beni» di cui agli artt. 19 e 29 della direttiva 2006/112/CE. Benché non si tratti di un'esenzione, anche in questo caso, si tratta di un'opzione rimessa agli Stati membri che ha effetti sul regime fiscale (imponibilità/non imponibilità) applicabile all'operazione. L'art. 19 prevede, infatti, che gli Stati possono scegliere di considerare che non sia avvenuta alcuna cessione di beni in occasione del trasferimento di un'universalità di beni⁴¹⁸, senza che esso necessariamente finisca per essere qualificabile come prestazione di servizi, in via residuale. Infatti, l'art. 29 prevede che la medesima opzione possa essere esercitata, alle medesime condizioni, anche per quanto riguarda le prestazioni di servizi⁴¹⁹.

La norma prevede che questa possibilità sia subordinata al verificarsi del trasferimento di una universalità *totale o parziale* di beni e che il fatto che si tratti di un trasferimento a titolo oneroso, gratuito oppure di un conferimento non rilevi. Nel caso in cui uno Stato membro opti per questa

⁴¹⁷ Sentenza *Commissione/Irlanda*, C-358/97, *cit.*

⁴¹⁸ Più specificamente, secondo l'art. 19, «in caso di trasferimento a titolo oneroso o gratuito o sotto forma di conferimento a una società di una universalità totale o parziale di beni, gli Stati membri possono considerare che non è avvenuta alcuna cessione di beni e che il beneficiario succede al cedente. Gli Stati membri possono adottare le disposizioni necessarie ad evitare distorsioni della concorrenza, qualora il beneficiario non sia un soggetto passivo totale. Possono inoltre adottare le misure utili a prevenire l'elusione o l'evasione fiscale mediante l'applicazione di questo articolo».

⁴¹⁹ Secondo l'art. 29, «l'art. 19 si applica, alle stesse condizioni, alle prestazioni di servizi».

facoltà, come peraltro la maggior parte degli Stati membri ha fatto, il beneficiario succederà al cedente. Si tratta di una limitazione facoltativa del concetto di cessione di beni (e di prestazione di servizi) già presente nella sesta direttiva⁴²⁰. L'obiettivo è favorire i trasferimenti d'azienda o di parti autonome dell'impresa per mezzo di misure di semplificazione ed evitare gli svantaggi in termini di flusso di cassa per il beneficiario in situazioni in cui l'onere fiscale sarebbe, in ogni caso, recuperato ulteriormente mediante detrazione dell'IVA versata a monte.

Proprio perché si tratta di una disposizione che limita il campo di applicazione dell'imposta, seppur in virtù di una scelta opzionale operata dagli Stati membri, la suddetta nozione è stata qualificata come autonoma⁴²¹. Sembra quindi che, ancora una volta, la ragione per cui la nozione debba ricevere «un'interpretazione uniforme in tutta l'Unione» sia strettamente legata all'esistenza di un regime derogatorio rispetto ai principi di neutralità e generalità dell'imposta e alla necessità di coniugare questi ultimi con ulteriori esigenze, condivise dall'ordinamento dell'Unione.

Ciononostante, con riferimento a questa fattispecie, la Corte di giustizia ha motivato la ragione dell'esistenza della nozione autonoma in un dato puramente formale e cioè in ragione dell'assenza di qualsiasi rimando al diritto interno degli Stati membri⁴²². La Corte afferma, infatti, che «poiché nella sesta direttiva non è presente un rinvio espresso al diritto degli Stati membri al fine di determinare il senso e la portata della nozione di trasferimento di un'universalità totale o parziale di beni, quest'ultima costituisce una nozione autonoma di diritto dell'Unione». Il fatto di collegare l'esistenza di una nozione autonoma all'assenza di un rimando al diritto interno è frequente nella giurisprudenza della Corte non solo in materia di IVA. Tuttavia, una specificità dell'imposta sul valore aggiunto è di far coincidere, a prescindere dalle ragioni individuate formalmente, la qualificazione esplicita di determinati concetti come nozioni autonome con ipotesi derogatorie.

In questo caso, a differenza delle esenzioni, per giustificare l'individuazione di una nozione autonoma, la Corte non parla di «applicazione» uniforme, bensì di «interpretazione» uniforme⁴²³. Sebbene la ragione di questa differenziazione non sia chiara, sembrerebbe che la Corte persegua il

⁴²⁰ Sesta direttiva del Consiglio del 17 maggio 1977 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme.

⁴²¹ Sentenza del 27 novembre 2003, *Zita Modes, cit.*, secondo la quale «la detta interpretazione è conforme alla finalità della sesta direttiva, la quale mira a determinare in maniera uniforme e secondo norme comunitarie la base imponibile dell'IVA». Al riguardo si veda anche la sentenza 8 giugno 2000, *Breitsohl*, C-400/98, EU:C:2000:304, punto 48. Infatti, al pari delle esenzioni previste all'art. 13 della sesta direttiva, la regola della non avvenuta cessione enunciata all'art. 5, n. 8, della stessa direttiva costituisce una nozione autonoma del diritto comunitario che mira ad evitare divergenze nell'applicazione da uno Stato membro all'altro del sistema dell'IVA. Per quanto riguarda le esenzioni, si vedano le sentenze 15 giugno 1989, *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, C-348/87, punto 11, e la sentenza del 20 giugno 2002, *Commissione/Germania*, C-287/00, *cit.*, punto 44.

⁴²² Si veda la sentenza *Zita Modes, cit.*, secondo la quale «per costante giurisprudenza, tanto l'applicazione uniforme del diritto comunitario quanto il principio d'uguaglianza esigono che una disposizione di diritto comunitario che non contenga alcun espresso richiamo al diritto degli Stati membri per quanto riguarda la determinazione del suo senso e della sua portata deve normalmente dar luogo, nell'intera Comunità, ad un'interpretazione autonoma e uniforme da effettuarsi tenendo conto del contesto della disposizione e dello scopo perseguito dalla normativa». Al riguardo si vedano la sentenza *Ekro, cit.*, punto 11; la sentenza *Linster, cit.*, punto 43; la sentenza del 9 novembre 2000, *Yiadom*, C-357/98, EU:C:2000:604, punto 26; la sentenza del 27 febbraio 2003, *Adolf Truley*, C-373/00, EU:C:2003:110, punto 35.

⁴²³ Occorre specificare che la Corte, talvolta, a seconda delle materie, vuole garantire soltanto l'uniformità interpretativa, ma anche l'uniformità dei criteri di interpretazione: nei casi in cui non è importante solo l'obiettivo ma anche il metodo. Ad esempio, ciò accade in sede doganale.

medesimo obiettivo in entrambi i casi e che non si tratti di una distinzione rilevante. Si tratta infatti di due facce della stessa medaglia: l'uniforme interpretazione serve a garantire l'uniforme applicazione e la scelta lessicale della Corte è probabilmente soltanto frutto di un uso «disinvolto» di queste due espressioni, nonché del fatto che applicazione, caso concreto e interpretazione, nel caso del rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia, si trovano in un rapporto particolare (v. il prec. para. 2.4.4, capitolo II).

Occorre comunque specificare che sia l'uniforme interpretazione, sia l'uniforme applicazione si differenziano, ma presuppongono l'uniformità dei criteri interpretativi. L'uniformità interpretativa e applicativa riguarda l'obiettivo, l'uniformità dei criteri interpretativi riguarda il metodo. Ad esempio, in materia doganale, esistono criteri interpretativi consolidati ed elencati per quanto riguarda la classificazione dei prodotti della nomenclatura combinata che sono strumentali anche a garantirne l'uniforme applicazione⁴²⁴.

Per quanto riguarda la nozione di «trasferimento di un'universalità di beni o servizi», dunque, in assenza di una definizione nel testo della direttiva e di qualsiasi rimando alle legislazioni degli Stati membri, il senso della disposizione andrà individuato guardando al contesto della disposizione e allo scopo della normativa.

Essendo il contesto in cui la norma si inserisce quello delle operazioni imponibili ed essendo la finalità della norma favorire i trasferimenti d'azienda volti al proseguimento dell'attività economica, la nozione di «trasferimento di un'universalità di mobili» deve essere interpretata in modo da ricomprendervi il trasferimento di elementi materiali e immateriali che, complessivamente, costituiscono un'impresa o una parte di impresa idonea a svolgere un'attività economica autonoma.

Non vi rientra, invece, la mera cessione di beni, quale la vendita di uno *stock* di prodotti. Poiché la finalità è quella di proseguire l'attività economica, l'intenzione del beneficiario di gestire l'azienda o la parte di impresa trasferita e non semplicemente di liquidare immediatamente l'attività interessata rileveranno ai fini della qualificazione della suddetta nozione⁴²⁵. Poiché la finalità è quella di proseguire l'attività economica, il beneficiario deve ottenere tutti i beni necessari e sufficienti a svolgerla e deve poter avere su questi un possesso che sia più o meno permanente.

Per quanto riguarda, invece, la questione se il trasferimento di azioni possa rientrare nelle disposizioni di cui agli artt. 19 e 29, la Corte, nella sentenza SKF⁴²⁶, ha evitato di pronunciarsi sul punto per poi affrontare la questione in una successiva sentenza⁴²⁷. Dopo aver specificato la differenza tra detenzione di azioni di una società e detenzione di elementi dell'attivo patrimoniale

⁴²⁴ Si tratta, ad esempio, della prevalenza della voce più specifica, della priorità al componente o alla funzione che conferisce al bene il suo carattere essenziale e della prevalenza dell'ultima voce in ordine numerico della nomenclatura.

⁴²⁵ Sentenza *Zita Modes, cit.*, punto 44.

⁴²⁶ Sentenza *SKF, cit.*, punto 38. Nella sentenza *SKF* risulta che la Corte non ha escluso che la cessione di una quota del 100% possa, in talune circostanze, essere assimilata al trasferimento di un'universalità totale o parziale di beni, a condizione che tale cessione abbia come conseguenza la cessione totale o parziale del patrimonio delle imprese interessate.

⁴²⁷ Sentenza *X, C-651/11, cit.*

di quest'ultima, ha sottolineato che solo la detenzione di elementi dell'attivo patrimoniale consente la prosecuzione di un'attività economica autonoma.

Secondo la Corta la mera cessione di azioni, non accompagnata dal trasferimento di elementi dell'attivo patrimoniale, non consente al cessionario di proseguire un'attività economica indipendente in qualità di avente causa del cedente⁴²⁸. Ciò è coerente con la giurisprudenza secondo la quale il mero acquisto, la mera detenzione e la mera cessione di partecipazioni societarie non costituiscono, di per sé, un'attività economica ai sensi della sesta direttiva a meno che non vi sia un'interferenza diretta o indiretta nella gestione delle società in cui si è realizzato l'acquisto di partecipazioni⁴²⁹.

Questa valutazione prescinde dall'entità delle quote e dipende piuttosto dal fatto se la partecipazione faccia parte di un'unità indipendente che consente l'esercizio di un'attività economica in via autonoma e se detta attività sia proseguita dall'acquirente.

In conclusione, anche per quanto la nozione di «trasferimento di una universalità totale o parziale di beni», l'esplicita individuazione di una nozione autonoma è legata all'esistenza di un regime derogatorio rispetto ai principi, in particolare di generalità e neutralità, che informano la struttura dell'imposta.

Si tratta, tuttavia, di un regime funzionale all'obiettivo di semplificare gli adempimenti ed evitare gli svantaggi di liquidità per coloro che intendono svolgere un'attività economica e, quindi, in ultima analisi, funzionale alla promozione delle attività economiche stesse e al funzionamento del mercato. Per questa ragione, pur trattandosi di un regime derogatorio rispetto al meccanismo impositivo, esso risponde pur sempre alle medesime ragioni economiche che ispirano l'IVA. Diversamente dalle esenzioni, l'individuazione della nozione autonoma non appare qui legata tanto alla necessità di fornire un'interpretazione restrittiva, alla quale infatti la giurisprudenza della Corte non fa riferimento, oppure a quella di promuovere interessi extra-fiscali, quanto piuttosto all'esigenza di tutelare il mercato.

In questo caso essa non può essere perseguita, secondo quanto previsto dal principio di generalità, applicando l'imposta a ogni operazione di cessione di beni e di prestazione di servizi prevista dal principio di generalità. Ne è conferma il fatto che la definizione fornita dalla Corte insiste sul concetto di *beni strumentali* (o servizi strumentali, nel caso dell'art. 29), necessari e sufficienti allo svolgimento di un'attività economica.

3.2.2.3 Le nozioni di cui all'allegato III a cui applicare aliquote ridotte

Come le nozioni autonome relative alle esenzioni, e diversamente dalla nozione di «trasferimento di una universalità di beni», anche quelle utilizzate per individuare le prestazioni cui si applica un'aliquota ridotta, riguardano i regimi derogatori. L'art. 98, infatti, prevede che

⁴²⁸ Sentenza X, C-651/11, *cit.*, punto 38.

⁴²⁹ Si vedano, in tal senso, la sentenza del 20 giugno 1991, *Polysar*, C-60/90, EU:C:1991:268, punto 14; la sentenza del 14 novembre 2000, *Floridiemie e Berginvest*, C-142/99, EU:C:2000:623, punti 18 e 19; la sentenza del 27 settembre 2001, *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, punti 20 e 21; sentenza del 6 settembre 2012, *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, punti 33 e 34.

Paragrafo 3.2 - Le nozioni autonome in senso stretto

un'aliquota ridotta si applichi a determinate prestazioni elencate dall'allegato III. Esse sono state oggetto di svariate pronunce della Corte di giustizia⁴³⁰ che, però, non è mai arrivata a definirle nozioni autonome *expressis verbis*.

Poiché abbiamo deciso di qualificare come nozioni autonome in senso stretto quelle che vengono esplicitamente definite come tali dalla giurisprudenza della Corte (v. l'Introduzione e considerazioni preliminari sulla metodologia di ricerca adottata), le nozioni di cui all'allegato III non possono essere ricondotte a questa categoria. Tuttavia, dal momento che anche in questo caso la necessità di un'interpretazione uniforme sia relativa ad un regime derogatorio (proprio come le nozioni autonome relative alle esenzioni che costituiscono la gran parte delle nozioni autonome), si ritiene di trattare di queste nozioni insieme alle nozioni autonome in senso stretto.

Le nozioni oggetto di trattazione saranno, in particolare, le nozioni di «erogazione di acqua», «trasporto di persone e dei rispettivi bagagli al seguito», «libri», «diritto d'ingresso a spettacoli» e «artisti interpreti».

Ad esempio, per quanto riguarda la nozione di «libri», in un rinvio pregiudiziale avente ad oggetto libri forniti in via elettronica, la Corte si è pronunciata riguardo questa nozione.

Il Granducato di Lussemburgo, in una circolare, aveva dichiarato esplicitamente di fare ricorso ad una nozione ampia di «libri», poiché questa «non è oggetto di interpretazione unanime in seno agli Stati membri dell'Unione europea»⁴³¹. La Corte, al contrario, facendo riferimento al dato letterale dell'art. 98 che al paragrafo 2, esclude dall'applicazione dell'aliquota ridotta i servizi forniti in via elettronica, facendovi rientrare anche i libri forniti in via elettronica⁴³², sottolineando che l'art. 98 è una norma derogatoria e quindi debba essere oggetto di interpretazione restrittiva.

Sebbene nel 2009, con una direttiva, il legislatore dell'Unione avesse ampliato l'ambito di applicazione del punto 6 allegato III relativo a libri, giornali e periodici⁴³³, lo stesso art. 98 para. 2 esclude che l'aliquota ridotta possa applicarsi ai servizi forniti in via elettronica. Poiché il supporto fisico che consente la lettura del libro in via elettronica non viene reso al momento della prestazione, la fornitura di quest'ultimo non può essere considerata come una cessione di beni per via dell'inesistenza di un bene materiale oggetto di trasferimento. Trattandosi di una prestazione di

⁴³⁰ Secondo la Corte, inoltre, «quando applicano le aliquote ridotte previste al paragrafo 1 alle categorie relative ai beni, gli Stati membri possono fare ricorso alla nomenclatura combinata per delimitare con precisione la categoria in questione» (sentenza del 9 novembre 2017, *AZ*, C-499/16, EU:C:2017:846, punto 25).

⁴³¹ La circolare n. 756 del 12 dicembre 2011 della Direction de l'Enregistrement et des Domaines (amministrazione tributaria) afferma che: «dato che la nozione di «libri» non è oggetto di un'interpretazione unanime in seno agli Stati membri dell'[Unione europea], il Governo ha deciso, per ragioni di neutralità, di dover riconoscere un'accezione ampia a questo termine, indicato al punto 5 dell'allegato B della legge sull'[IVA] ed all'art. 2, punto 5, lettera a), del [regolamento granducale del 21 dicembre 1991], nel senso che, a parità di funzione, non occorre distinguere tra supporto fisico e supporto digitale. Tale interpretazione è implicitamente confermata dalla Comunicazione del 6 dicembre 2011 della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio e al Comitato economico e sociale europeo sul futuro dell'IVA [COM (2011) 851 definitivo], dove si sottolinea (...) che «[u]n altro aspetto che ha suscitato numerose reazioni nella consultazione pubblica è rappresentato dalla parità di trattamento dei prodotti disponibili su supporto tradizionale e on line. Tali aspetti devono essere affrontati». Al riguardo si veda la sentenza del 5 marzo 2015, *Commissione/Lussemburgo*, C-502/13, EU:C:2015:143.

⁴³² La Corte non ritiene, al contrario del Lussemburgo, che il successivo intervento della direttiva 2009/47/CE possa aver modificato la portata di questa disposizione.

⁴³³ Secondo il considerando 4 della direttiva 2009/47/CE il legislatore dell'Unione ha perseguito l'obiettivo di precisare e adeguare al progresso tecnologico il riferimento alla nozione di «libri» che appare in tale punto.

servizi che rientra nella definizione di cui all'art. 7, para. 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011, essi debbono essere qualificati come prestazioni di servizi.

Al contrario, la mancata inclusione nell'allegato II della direttiva IVA, che prevede un elenco di servizi che devono essere qualificati come prestazioni di servizi forniti per via elettronica ai fini della territorialità, non vale ad escluderli dalla suddetta categoria, poiché si tratta di disposizioni che hanno finalità diverse.

Nemmeno il principio di neutralità fiscale può inficiare tale conclusione dato che, secondo la giurisprudenza costante della Corte, esso «non consente di estendere l'ambito di applicazione di un'aliquota IVA ridotta in assenza di una disposizione non equivoca»⁴³⁴.

Il caso dei libri di cui all'allegato III è uno degli esempi in cui l'evoluzione tecnologica insieme alla non uniformità interpretativa sono suscettibili di creare divergenze applicative. Infatti, le disposizioni della direttiva IVA erano adatte a un momento storico in cui i beni come i libri elettronici non erano ancora oggetto di transazioni economiche.

L'argomentazione del Lussemburgo, il quale a fronte di una nozione generica e applicata in modo diverso negli Stati membri valorizza i caratteri costitutivi dell'operazione economica, poteva sembrare coerente con la giurisprudenza della Corte che in materia IVA ha costantemente ribadito l'importanza del dato economico e del principio di neutralità, il quale richiede che operazioni che perseguono il medesimo obiettivo vengano trattate allo stesso modo. Tuttavia, nel caso di specie, la Corte attribuisce maggior rilievo al fatto che, da un lato, trattandosi di concetto da cui dipende l'applicazione di un'aliquota ridotta, deve essere oggetto di interpretazione restrittiva. Dall'altro, alla volontà di assoggettare al medesimo trattamento tutti i servizi resi in via elettronica. La parità di trattamento è però garantita valorizzando il mezzo elettronico e non l'identità di utilità che un libro cartaceo e uno fornito in via elettronica hanno per il destinatario⁴³⁵. Dunque, gli Stati membri devono interpretare in modo uniforme la nozione di «libri», escludendo che vi rientrino i libri forniti in via elettronica, poiché a questi va applicato il medesimo trattamento previsto per i servizi elettronici.

La nozione di libro ai fini dell'allegato III, quindi, si discosta dal concetto corrispondente nell'ordinamento giuridico di molti Stati membri e, nell'individuare la portata, bisogna fare riferimento a criteri interpretativi, come quello dell'interpretazione restrittiva o della parità di trattamento, che comunque riguardano un piano diverso rispetto a quello dell'esistenza della nozione. L'importanza attribuita al principio dell'interpretazione restrittiva potrebbe infatti essere letta nel senso che la nozione di «libro» ai fini dell'allegato III sia meno estesa rispetto al senso abituale del termine corrispondente in molti ordinamenti nazionali. A parere di chi scrive, tuttavia, occorre continuare a mantenere distinti i piani della determinazione della definizione del concetto e della sua interpretazione restrittiva.

⁴³⁴ Sentenza del 15 novembre 2012, *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, punto 50; sentenza *Commissione/Lussemburgo*, C-502/13, *cit.*, punto 51.

⁴³⁵ Al contrario, relativamente alla nozione di «interpreti» di cui al punto 9, la Corte ha valorizzato il principio di neutralità: le prestazioni dei solisti e dei complessi musicali costituiscono prestazioni dello stesso tipo seppur non identiche e il numero di persone coinvolte, non avendo rilievo ai fini del contenuto e della struttura della musica eseguita, non deve essere tenuto in considerazione ai fini del trattamento fiscale. Non viene attribuito rilievo al fatto che la versione linguistica tedesca così come altre versioni linguistiche utilizzino un articolo indeterminativo per individuare i suddetti interpreti. La versione linguistica pertinente fa infatti riferimento ai «Werke (...) von (...) ausübenden Künstlern».

Paragrafo 3.2 - Le nozioni autonome in senso stretto

Anche per quanto riguarda il «diritto di ingresso a un cinema» si sottolinea la centralità dell'interpretazione restrittiva delle nozioni di cui all'allegato III, dovuta al fatto che si tratti di disposizioni derogatorie. In questo caso, però, la portata della nozione andrà individuata facendo riferimento all'interpretazione secondo il senso abituale dei termini: essa suggerisce che per «diritto di ingresso a un cinema» debba intendersi il diritto di fruire collettivamente delle prestazioni culturali e ricreative caratteristiche delle manifestazioni e istituti elencati del punto 7 dell'allegato III. Di conseguenza, l'aliquota ridotta non potrà essere applicata ai pagamenti effettuati al fine di visionare film o estratti di film in un locale privato.

Inoltre, secondo la giurisprudenza della Corte, gli Stati membri possono applicare un'aliquota ridotta non solo ai servizi elencati dall'allegato III, ma anche ad alcuni aspetti concreti e specifici delle suddette prestazioni salvo il rispetto del principio di neutralità fiscale.

La Corte dedica varie sentenze all'individuazione del significato della *nozione di «aspetto concreto e specifico»*⁴³⁶. Ad esempio, l'operazione di allacciamento individuale è stata considerata un aspetto concreto e specifico dell'erogazione di acqua⁴³⁷ cui, di conseguenza, si può applicare l'aliquota ridotta.

Più recentemente, riguardo la decisione se il trasporto urbano di persone in taxi costituisca un aspetto concreto e specifico delle prestazioni di trasporto di persone e dei rispettivi bagagli, la Corte ha ulteriormente specificato il fatto che, affinché si possa parlare di «aspetto concreto e specifico», occorre che si tratti di una prestazione di per sé individuabile e la decisione è rimessa al giudice nazionale⁴³⁸.

La giurisprudenza relativa alle nozioni di cui all'allegato III conferma, quindi, lo stretto legame tra la necessità di definire a livello europeo le nozioni della direttiva e i regimi derogatori, sebbene queste nozioni non vengano esplicitamente individuate come nozioni autonome. Infatti, l'esistenza di un regime derogatorio implica che l'esigenza di definirne in modo preciso l'ambito di applicazione sia più sentita; tuttavia, ciò non deve indurre a ritenere che la necessità di una definizione uniforme riguardi soltanto i regimi derogatori. Piuttosto è interessante notare che, in relazione a questi ultimi, non avviene l'esplicita qualificazione come nozioni autonome, come nel caso delle esenzioni.

Inoltre, la giurisprudenza relative alle nozioni di cui all'allegato III è un utile spunto per riflettere sul fatto che il concetto di nozione autonoma non deve essere confuso con quello di interpretazione restrittiva: si tratta infatti di due strumenti diversi seppur accomunati dal fatto che entrambi limitano l'autonomia degli Stati membri e che spesso la giurisprudenza li nomina in relazione a regimi derogatori. L'interpretazione restrittiva è infatti un criterio interpretativo necessario nell'interpretazione, appunto, dei regimi derogatori. Le nozioni autonome sono invece necessarie a garantire l'uniforme applicazione di nozioni europee negli Stati membri; l'esigenza è resa esplicita dalla giurisprudenza europea in relazione alla maggior parte (v. nozioni dell'allegato

⁴³⁶ Sentenza del 9 novembre 2017, *AZ, cit.*; sentenza del 27 febbraio 2014, *Pro Med Logistik*, C-454/12, EU:C:2014:111; sentenza dell'11 settembre 2014, *K*, C-219/13, EU:C:2014:2207, punto 25;

⁴³⁷ Allegato III, punto 2.

⁴³⁸ Sentenza *Pro Med Logistik, cit.*, punto 51.

III) dei regimi derogatori per mezzo dell'esplicita qualificazione come «nozioni autonome», ma non è limitata a questo settore⁴³⁹.

Nel caso, poi, delle definizioni delle nozioni relative ai regimi derogatori, esse dovranno essere oggetto di interpretazione restrittiva, come si è visto per le «locazioni di beni immobili», ma questo non deve comunque portare a sovrapporre nozioni autonome (si sta facendo riferimento alle nozioni autonome in senso lato) e interpretazione restrittiva.

3.3 Le nozioni proprie

3.3.1 La funzione e i caratteri delle nozioni proprie

Al di fuori delle esenzioni e del trasferimento di una totalità di beni, l'esistenza di *nozioni autonome in senso lato* solleva numerose questioni.

La prima e più rilevante attiene alla loro individuazione. Secondo la giurisprudenza consolidata della Corte, «i termini di una disposizione di diritto comunitario la quale non contenga alcun espresso richiamo al diritto degli Stati membri per quanto riguarda la determinazione del suo senso e della sua portata, devono essere oggetto, nell'intera Comunità, di un'interpretazione autonoma e uniforme da effettuarsi tenendo conto del contesto della disposizione stessa e dello scopo della normativa di cui trattasi»⁴⁴⁰.

L'interpretazione letterale di questa affermazione sembrerebbe suggerire che ogni nozione appartenente all'ordinamento europeo sia una nozione autonoma, salvo che non richiami esplicitamente il diritto degli Stati membri⁴⁴¹. Il fatto che tutte le nozioni utilizzate dagli strumenti normativi del diritto europeo siano nozioni autonome sarebbe coerente⁴⁴² con la necessità di garantire l'effettività del diritto europeo e con l'idea che ogni ordinamento giuridico si basi anche sull'esistenza di concetti propri e utili a quell'ordinamento. Tuttavia, dall'analisi della

⁴³⁹ Proprio il fatto che in entrambi i casi si tratti di un regime derogatorio sembra giustificare anche il fatto che tra le attività elencate dall'allegato III rientrino le «cessioni di beni e prestazioni di servizi da parte di organismi di cui è riconosciuto il carattere sociale dagli Stati membri e che sono impegnati in attività di assistenza e di sicurezza sociale, nella misura in cui tali operazioni non siano esenti ai sensi degli articoli 132, 135 e 136». Questo sembra quindi giustificare il fatto che si faccia ricorso alla medesima nozione.

⁴⁴⁰ Sentenza del 3 dicembre 2009, *Yaesu Europe*, C-433/08, EU:C:2009:750; sentenza del 18 gennaio 1984, *Ekro*, cit., punto 11; sentenza del 19 settembre 2000, *Linster*, cit., punto 43; sentenza del 16 luglio 2009, *Infopaq International*, C-5/08, EU:C:2009:465, punto 27; sentenza *NCC Construction Danmark*, cit.

⁴⁴¹ Questa interpretazione sarebbe suffragata anche da quella giurisprudenza della Corte secondo la quale le esenzioni *costituiscono* nozioni autonome di diritto dell'Unione. Il termine «costituiscono» sembrerebbe valorizzare l'esistenza di concetti europei che la Corte si limita *ex post* a definire. Se sono nozioni autonome tutte quelle nozioni per le quali non esiste un rimando al diritto degli Stati membri, allora la Corte si limita a definire nozioni che già di per sé sono nozioni autonome. Il fatto che la Corte dica che *costituiscono* nozioni autonome non implica necessariamente che tutte le nozioni siano autonome salvo rimandi al diritto nazionale, ma in quest'ultimo caso l'individuazione da parte della Corte è più semplice. Nel caso in cui, invece, non ci sia un rinvio al diritto nazionale, la Corte dovrebbe individuare quelle nozioni che già di per sé sono autonome, ma non sono state qualificate tali dal legislatore. In ogni caso, a parere di chi scrive, come anticipato, il ruolo della Corte rispetto alle nozioni autonome non si limita a quello di individuare e portare alla luce un significato che esse già hanno.

⁴⁴² È importante sottolineare che si sta sempre facendo riferimento alle nozioni autonome elaborate in via giurisprudenziale.

giurisprudenza della Corte relativa alle nozioni autonome non sembra potersi trarre una tale conclusione e sembrerebbe piuttosto suggerire che sono nozioni autonome quelle per cui, anche in ragione del ruolo che hanno nella struttura dell'imposta, è particolarmente sentita l'esigenza di garantirne l'uniforme applicazione.

Occorre poi affrontare la questione se possano ritenersi nozioni autonome solo quelle esplicitamente qualificate come tali dalla Corte di giustizia. Si tratta di una questione particolarmente rilevante in materia IVA perché, come già illustrato, soltanto le nozioni relative alle esenzioni e al trasferimento della totalità dei beni sono esplicitamente qualificate come «autonome». Ciò non di meno, la definizione di molti concetti della direttiva IVA è stata fornita in via giurisprudenziale sottolineando l'esigenza di applicazione e interpretazione uniforme, come per le esenzioni. Si tratta ad esempio delle nozioni relative ai regimi speciali, a specifiche disposizioni in materia di territorialità, ma anche di nozioni fondamentali per l'individuazione del presupposto come la nozione di «cessione di beni»⁴⁴³.

La scelta del termine *nozioni proprie* vuole proprio sottolineare il fatto che, sebbene si tratti di *nozioni autonome in senso lato* (si veda l'Introduzione e considerazioni preliminari), non sono state esplicitamente qualificate come autonome dalla Corte e sono slegate dall'esistenza di un regime derogatorio o specifico (nel caso del trasferimento dell'universalità di beni) rispetto al quale limitare o specificare la portata. Dunque, la scelta di qualificarle come nozioni proprie non risponde solo alla volontà di distinguerle in relazione al dato, formale, del riconoscimento da parte della Corte, ma anche alla diversa funzione e al fatto che le nozioni proprie riguardano profili strutturali.

Anche alla luce dell'affermazione della Corte secondo la quale i termini di una disposizione europea che non richiami il diritto degli Stati membri devono essere oggetto di un'interpretazione autonoma e uniforme, sembrerebbe contraddittorio adottare un approccio formalistico che faccia dipendere l'individuazione della nozione dall'esplicita qualificazione della Corte. Le nozioni

⁴⁴³ Tale affermazione deve essere contestualizzata alla luce di una recente pronuncia in cui la Corte ha affermato che i criteri elaborati in relazione alla nozione di «locazione di beni immobili» possono essere utilizzati per definire la portata della nozione di «noleggio di un mezzo di trasporto» ai sensi dell'articolo 56, paragrafo 2, primo comma che prevedeva regole speciali per la determinazione del luogo delle prestazioni di servizi nel caso di noleggio a breve termine di un mezzo di trasporto. Secondo la Corte, in primo luogo, in mancanza di una definizione nella direttiva 2006/112 o di un rinvio al diritto degli Stati membri, la nozione di «noleggio di un mezzo di trasporto» ai sensi dell'articolo 56, paragrafo 2, primo comma, di quest'ultima costituisce una nozione autonoma del diritto dell'Unione che occorre interpretare in modo uniforme nel territorio dell'Unione, indipendentemente dalle qualificazioni utilizzate negli Stati membri. In secondo luogo, le condizioni elaborate dalla Corte in relazione alla nozione di «locazione di un bene immobile» si applicano, *mutatis mutandis*, per determinare ciò che costituisca un «noleggio di un mezzo di trasporto», ai sensi dell'articolo 56, paragrafo 2, primo comma, della direttiva 2006/112 (Sentenza del 20 gennaio 2021, *QM contro Finanzamt Saarbrücken*, C-288/19, EU:C:2021:32). Sebbene la disposizione non sia più presente nella versione attuale della direttiva, la Corte sembrerebbe suggerire in termini generali che l'assenza di un rimando al diritto nazionale per la definizione della nozione implichi la qualificazione come nozione autonoma; di conseguenza che le nozioni relative ai regimi speciali possano essere qualificate come nozioni autonome e, infine, che, nel caso in cui si stia discutendo di nozioni autonome, i criteri elaborati in relazione a una nozione in materia di esenzioni possano, con le dovute modifiche, essere utilizzate anche in materia di regimi speciali. A parere di chi scrive, tuttavia, la portata della suddetta pronuncia deve essere ridimensionata e contestualizzata alla luce della varietà delle disposizioni relative ai regimi speciali che potrebbero, in certi casi, giustificare che, per determinare la portata di certe nozioni, si faccia riferimento ad altre disposizioni della direttiva. Ciò è tanto più comprensibile nel caso in cui la definizione, come nel caso della locazione, riguardi un concetto i cui elementi costitutivi non si declinano in modo specifico nel caso delle esenzioni e dal momento che la Corte utilizza l'espressione *mutatis mutandis*. Sembrerebbe quindi l'applicabilità della definizione di «locazione di un bene immobile» nel caso specifico a giustificare il «prestito» della nozione e qualificazione come nozione autonoma piuttosto che considerazioni di carattere generale.

autonome giurisprudenziali, infatti, si configurano ogni volta che la Corte elabora la definizione di una nozione al fine di garantirne l'uniforme applicazione nei paesi membri. È questa esigenza, e non l'esplicito riconoscimento della Corte, a fondare l'autonomia della nozione. In assenza di una definizione positiva, il ruolo della Corte è certamente fondamentale per individuare e formulare le definizioni delle suddette nozioni. Ma, secondo chi scrive, rimane la funzione, e non il dato formale del riconoscimento, a fondare l'esistenza di una nozione autonoma.

La giurisprudenza della Corte, inoltre, sembrerebbe suggerire non solo che è importante adottare un'«interpretazione europea» dei termini e concetti appartenenti alle fonti normative dell'Unione, ma anche che un'armonizzazione effettiva presuppone l'elaborazione di un lessico e di concetti europei.

Le nozioni europee vengono introdotte sia in via giurisprudenziale, come nella maggior parte delle nozioni in materia IVA, sia per mezzo di regolamenti e direttive. La vicenda relativa alla nozione di «stabile organizzazione», in materia di territorialità, confermerà che talvolta le stesse definizioni normative si ispirino a precedenti definizioni offerte dalla giurisprudenza. Si tratta infatti di una nozione che rinveniamo in varie disposizioni della direttiva IVA e di cui la Corte ha specificato il significato, sottolineando l'esigenza dell'applicazione uniforme. Nel 2014, con un regolamento, la definizione di «stabile organizzazione» fornita dalla Corte è stata recepita dal regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 che ha proprio l'obiettivo di perseguire l'uniforme interpretazione e applicazione della disciplina IVA. In ogni caso, se si assume, in coerenza con la giurisprudenza della Corte, che siano nozioni autonome di diritto europeo tutte quelle nozioni il cui contenuto viene svincolato dalla discrezionalità degli Stati membri in fase di trasposizione e interpretazione, diviene in un certo senso irrilevante che a individuare una nozione autonoma sia una fonte legislativa oppure giurisprudenziale.

L'obiettivo dell'uniforme applicazione viene comunque perseguito: ci saranno però conseguenze legate, ad esempio, al fatto che le definizioni giurisprudenziali intervengono in un momento successivo rispetto all'adozione dell'atto oppure al fatto che, nel caso delle definizioni giurisprudenziali legate alla soluzione di una questione interpretativa specifica, spesso spetti all'interprete astrarre dalla giurisprudenza gli elementi qualificanti della definizione.

Le definizioni delle *nozioni proprie*, quindi, sono funzionali al perseguimento di obiettivi inerenti al meccanismo applicativo dell'imposta o comunque cui l'ordinamento ha inteso attribuire rilievo. Svariate pronunce si sono concentrate su regimi o disposizioni speciali, seppure non necessariamente derogatorie. Altre sono state motivate dalla necessità di individuare la portata di nozioni sconosciute ad alcuni ordinamenti giuridici oppure fortemente radicate negli ordinamenti degli Stati membri, ma con significati e sfumature diverse. In altri casi, le trasposizioni divergenti della direttiva oppure l'utilizzo di concetti estremamente ampi hanno reso necessario l'intervento della Corte a chiarirne la portata. In questi ultimi casi è più difficile parlare di nozioni autonome, soprattutto quando, come in relazione a nozioni relative al profilo soggettivo, la nozione è definita, ma in modo così ampio da necessitare continui interventi della Corte.

In altre parole, per quanto riguarda le esenzioni l'autonomia corrisponde a un'esigenza settoriale di evitare soluzioni nazionali differenziate con effetti specifici di deroga al regime generale che è più semplice rendere esplicita. Diversamente, per le *nozioni proprie* l'autonomia è

volta a garantire la coerente applicazione dei caratteri generali e le *nozioni proprie* ricevono definizioni dichiaratamente funzionali all'uniforme applicazione che, per i loro elementi sostanziali, non differiscono dalle *nozioni autonome in senso stretto*, ma non vengono esplicitamente definite «nozioni autonome».

In generale, l'affermazione dell'autonomia delle nozioni anche in relazione a profili non derogatori dell'imposta, comporta una riduzione speculare dell'autonomia nazionale e, conseguentemente, dell'efficacia della scelta dello strumento della direttiva che viene per certi aspetti ad assumere i caratteri degli strumenti di diretta applicazione.

3.3.2 Ricognizione e analisi

3.3.2.1 Le nozioni relative al profilo oggettivo

Le nozioni non esplicitamente qualificate come autonome: le nozioni inerenti al profilo oggettivo

Nella struttura dell'imposta la trattazione delle operazioni imponibili è logicamente antecedente alla trattazione delle esenzioni. Ciò non di meno si è scelto di affrontare la questione delle nozioni inerenti al profilo oggettivo solo dopo le esenzioni proprio perché la Corte, pur individuando e definendo molti dei concetti inerenti al profilo oggettivo, non li ha mai esplicitamente qualificati come nozioni autonome.

Nell'individuare e definire le nozioni inerenti al profilo oggettivo occorre ricordare l'obiettivo dell'imposta sul valore aggiunto di colpire ogni consumo di beni e servizi⁴⁴⁴. Infatti, l'imposta sul valore aggiunto è un'imposta generale sui consumi che deve essere applicata ai beni e servizi in modo esattamente proporzionale al prezzo dei suddetti beni e servizi⁴⁴⁵. Al fine di garantire la generalità dell'imposta, l'art. 2 della direttiva individua quattro operazioni imponibili: le cessioni di beni, gli acquisti intracomunitari di beni, le prestazioni di servizi e le importazioni di beni⁴⁴⁶. Se nel caso delle nozioni autonome relative al regime delle esenzioni la definizione era funzionale a realizzare il miglior coordinamento tra ragioni tecniche o extra-fiscali e principio di

⁴⁴⁴ In questo l'imposta sul valore aggiunto si distingue da altri tipi d'imposte come le accise che colpiscono invece soltanto specifici beni o categorie di beni. Al riguardo, in generale, si veda G. Cipolla, *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, Milano, 2014, 641 sgg.; AA.VV., *Le accise sui prodotti energetici e sull'elettricità*, Torino, 2014.

⁴⁴⁵ Art. 1 para. 2 della direttiva 2006/112/CE. Le direttive dell'Unione hanno riaffermato ripetutamente tale natura del tributo. Già la prima direttiva (direttiva 67/227/CEE), all'art. 2, dichiarava espressamente che: «Il principio del sistema comune di imposta sul valore aggiunto consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero di transazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase dell'imposizione».

⁴⁴⁶ L'obiettivo dell'IVA è colpire il consumo solo qualora questo avvenga all'interno del territorio dell'Unione e sottoporre a tassazione soltanto in uno Stato membro. Per questo la direttiva prevede dei regimi speciali per quanto riguarda la tassazione di transazioni transnazionali. I beni e i servizi entranti in uno Stato membro dell'Unione devono essere colpiti dalla medesima tassazione che grava su beni e servizi locali. Al contrario, ai beni e servizi uscenti da uno Stato membro non dovrà essere applicata l'imposta. L'inclusione, tra le operazioni imponibili, delle importazioni e degli acquisti intracomunitari e le relative discipline serve proprio a perseguire questo obiettivo.

neutralità, le nozioni inerenti al profilo oggettivo devono garantire il carattere generale dell'imposta⁴⁴⁷.

La Corte ha costantemente ribadito la necessità di una «definizione europea» del presupposto oggettivo del tributo, poiché la «finalità della direttiva IVA potrebbe essere compromessa qualora la constatazione della sussistenza di un'operazione imponibile fosse soggetta alla realizzazione di condizioni che variano da uno Stato membro all'altro»⁴⁴⁸. Si tratta di una necessità analoga a quella che giustifica l'esplicita identificazione di nozioni autonome in materia di esenzioni⁴⁴⁹.

Il fatto di non avere utilizzato espressamente la locuzione «nozione autonoma» è probabilmente motivato da un certo «pudore» della Corte nell'individuare, nel 1990, anno in cui per la prima volta la Corte fu chiamata a pronunciarsi riguardo alle nozioni di «cessione di bene» e «trasferimento della proprietà»⁴⁵⁰, concetti europei svincolati dagli omologhi nazionali. Si era infatti ancora in una fase meno avanzata dell'armonizzazione in cui, da un lato, si era già provveduto all'integrazione nei singoli ordinamenti dei caratteri essenziali dell'imposta ma, dall'altro lato, molti dei legislatori nazionali avevano tradotto la direttiva secondo nozioni note al diritto nazionale, «secondo una rassicurante e il più delle volte funzionante, se non funzionale, nomenclatura nazionale»⁴⁵¹.

Sebbene l'esigenza di garantire l'uniforme applicazione e di evitare le divergenze nazionali fosse già sentita, era probabilmente ancora troppo presto per creare *expressis verbis* concetti propri e originali, anche a fronte della scelta compiuta dal legislatore europeo di disciplinare l'imposta sul valore aggiunto per mezzo di una direttiva e, quindi, di lasciare un certo margine di libertà agli Stati nell'attuazione.

Tuttavia, la corretta individuazione delle singole operazioni relative al presupposto oggettivo è fondamentale perché da questa dipendono altri profili e caratteristiche dell'imposta, ad esempio la territorialità e l'esigibilità. Infatti, malgrado l'IVA sia un'imposta generale sui consumi applicabile a ogni operazione avente ad oggetto beni e servizi, e quindi da un certo punto di vista possa apparire superfluo distinguere le cessioni di beni dalle prestazioni di servizi, in verità alle diverse categorie di operazioni corrispondono diverse regole in materia di determinazione, ad esempio, della territorialità e dell'esigibilità del tributo.

Per garantire la generalità dell'imposta, la direttiva ricorre a nozioni ampie, cercando di evitare concetti noti e semanticamente connotati negli ordinamenti degli Stati membri che mettano

⁴⁴⁷ Per quanto riguarda il criterio della generalità per come questo si declina rispetto al profilo soggettivo, si veda A. Fantozzi, *Presupposto e soggetti passivi*, in *Dir. e Prat. Trib.*, I, 1972, 736 e A. Comelli, *IVA comunitaria e IVA nazionale*, Padova, 2000, 344.

⁴⁴⁸ Sentenza del 6 febbraio 2003, *Auto Lease Holland*, C-185/01, EU:C:2003:73, punto 38.

⁴⁴⁹ L'esigenza di garantire l'uniforme applicazione aveva avuto esiti diversi in relazione alle esenzioni in ragione della valenza derogatoria di queste ultime. In quel caso, la natura derogatoria rispetto al modello dell'imposta e la necessità di coniugare la neutralità con altri obiettivi giustificavano un intervento più deciso della Corte nel limitare la libertà degli Stati nell'attuazione.

⁴⁵⁰ Sentenza dell'8 febbraio 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, EU:C:1990:61.

⁴⁵¹ P. Santin, *Vicende giuridiche dei rapporti e variazioni iva: sistema europeo ed esperienza nazionale*, [Dissertation thesis], Alma Mater Studiorum Università di Bologna, 2016. Dottorato di ricerca in Diritto tributario europeo, 28 Ciclo. DOI 10.6092/unibo/amsdottorato/7681.

a rischio l'uniforme applicazione⁴⁵². Tuttavia, di fronte all'assenza di riferimenti certi attraverso i quali dare attuazione alla direttiva, molti dei legislatori nazionali hanno utilizzato concetti nazionali spesso presi dal diritto civile⁴⁵³.

Questo è evidente, ad esempio, nel caso della nozione di «trasferimento della proprietà» necessario perché possa configurarsi una cessione di beni. Ciò non di meno, proprio in relazione alla suddetta nozione, la Corte di giustizia si è trovata a dover intervenire più volte per specificarne il significato, a riprova della difficoltà riscontrata talvolta dai legislatori nazionali di attuare secondo nozioni comuni un modello pensato per soddisfare finalità economiche. La Corte ha dovuto ribadire la piena autonomia unionale di molte delle nozioni inerenti al profilo oggettivo specificando che dovesse trattarsi di una nozione svincolata dal diritto nazionale e identificata attraverso la sua funzione economica⁴⁵⁴. Tuttavia, il fatto che si trattasse di concetti ampi spesso ha avuto come esito una maggiore difficoltà a caratterizzare i suddetti concetti in termini giuridici. Proprio in ragione della valorizzazione della funzione economica, sottolinea la Corte, le suddette nozioni devono essere definite ricordando che hanno carattere obiettivo e quindi devono «essere interpretate indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni di cui trattasi, senza che l'amministrazione tributaria sia obbligata a procedere ad indagini per accertare la volontà del soggetto passivo»⁴⁵⁵.

In conclusione, sebbene l'individuazione e la definizione delle nozioni inerenti al profilo oggettivo possa apparire meno complessa che nel caso delle nozioni inerenti alle esenzioni e alla territorialità, la difficoltà di definire e applicare le nozioni nuove, ampie e orientate a finalità economiche usate dalla direttiva ha coinvolto anche i concetti inerenti alle operazioni imponibili richiedendo che alcuni di questi fossero definiti in via giurisprudenziale⁴⁵⁶.

⁴⁵² Nella sentenza *Verigen Transplantation Service International*, cit., la Corte afferma che: «Si deve ricordare preliminarmente che, come la sesta direttiva, la direttiva 2006/112 attribuisce un'ampissima sfera di applicazione all'IVA, elencando, all'art. 2, relativo alle operazioni imponibili, oltre alle importazioni di beni, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisca in quanto tale». Si vedano anche la sentenza del 21 febbraio 2006, *Halifax*, C-255/02, EU:C:2006:121, punto 49; la sentenza *VDP Dental Laboratory*, cit., punto 22 e la sentenza del 10 giugno 2010, *CopyGene*, cit., punto 23.

⁴⁵³ Per quel che concerne il rapporto con il legame con le categorie di diritto civile nell'individuazione delle operazioni imponibili nell'ordinamento italiano si veda, ad esempio, si veda R. Lupi, voce «Imposta sul valore aggiunto», in Enc. giur. Treccani, 1989, 10, in cui si evidenzia che gli art. 2 e 3 del d.p.r. 633 presentano le caratteristiche essenziali delle operazioni a titolo oneroso, legando le cessioni di beni alla costruzione e al trasferimento di diritti reali o altri diritti reali minori di godimento e contratti aventi generalmente ad oggetto un *facere*. Più in generale, in questo senso, per le nozioni proprie il problema è talvolta l'uso di un linguaggio tecnico-giuridico, da parte della direttiva, con l'intento di minimizzare le specificità e le connotazioni, implicite nei termini utilizzati, per rendere quelle nozioni il più aderenti possibile (in modo elastico) ad una realtà economica che può assumere vesti formali, giuridiche diverse nei diversi Paesi, ma che deve poter essere ricondotta nel concetto stabilito, definito in modo vago, dal testo normativo europeo. Ciò garantisce, almeno formalmente, agli Stati un margine di discrezionalità.

⁴⁵⁴ P. Filippi, *I profili oggettivi del presupposto dell'IVA*, in Dir. prat. trib., 2009, I, 11199.

⁴⁵⁵ Si vedano, ad esempio, la sentenza del 27 giugno 2018, *SGI*, cause riunite C-459/17 e C-460/17, EU:C:2018:501 e la sentenza del 21 novembre 2013, *Dixons Retail*, C-494/12, EU:C:2013:758, punti 19 e 21.

⁴⁵⁶ Per quel che invece concerne specificamente le cessioni di beni si legga P. Filippi, *Le cessioni di beni nell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 1984. Si evidenziano poi le difformi posizioni di M. Ingrosso, *Le operazioni imponibili ai fini dell'iva*, in Dir. prat. trib., 1973, I, 476 e R. Perrone Capano, *L'imposta sul valore aggiunto*, cit. 277, che hanno sostenuto che con la locuzione «cessione di beni» il legislatore volesse ricomprendere anche il trasferimento della semplice disponibilità economica del bene o del diritto. Come sottolineato da autorevole dottrina (P. Filippi, *I profili oggettivi del presupposto dell'IVA*, cit., 11199) l'intervento giurisprudenziale che, talvolta, è stato anche necessario per scegliere il regime applicabile ai beni e servizi tipici delle «nuove economie», ai «nuovi» contratti e ai «nuovi» beni giuridici.

La struttura del profilo oggettivo

Se la prima direttiva⁴⁵⁷ si limitava a prevedere l'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto, un'imposta generale sul consumo, proporzionale al prezzo e neutrale per gli operatori economici, è la seconda direttiva⁴⁵⁸ ad individuare le operazioni imponibili⁴⁵⁹. La prima direttiva prevedeva che l'imposta sul valore aggiunto dovesse essere applicata ad ogni transazione avente ad oggetto beni e servizi, fino allo stadio del commercio al minuto⁴⁶⁰. Con la seconda direttiva si sono offerte le definizioni di cessione di beni, prestazione di servizi e operazioni assimilate. L'obiettivo era duplice: da un lato, occorre definire gli elementi costitutivi della nuova imposta in maniera chiara al fine di garantire l'efficacia dell'armonizzazione; dall'altro, occorre lasciare autonomia ai legislatori nazionali nell'attuazione per permettere di preservare la coerenza dei sistemi tributari nazionali anche a fronte dell'introduzione di un nuovo meccanismo impositivo⁴⁶¹.

Per questo, almeno nella fase iniziale dell'armonizzazione, si è lasciata agli Stati la scelta sia della nomenclatura, sia della qualificazione giuridica delle fattispecie di riferimento, in coerenza coi sistemi interni. Malgrado la formulazione delle disposizioni relative al profilo oggettivo sia rimasta più o meno invariata, l'autonomia degli Stati membri è stata progressivamente limitata da successivi interventi della Corte di giustizia che hanno provveduto a specificare la portata dei concetti europei in coerenza con un'armonizzazione sempre più incisiva.

Secondo l'attuale formulazione della direttiva esistono quattro categorie di operazioni imponibili: le cessioni di beni, le prestazioni di servizi, gli acquisti intracomunitari e le importazioni⁴⁶². A queste si affiancano svariate e piuttosto puntuali esclusioni e assimilazioni. Si tratta di esclusioni e assimilazioni, talvolta opzionali, volte ad ampliare, ridurre o specificare il perimetro applicativo dell'imposta che riguardano sia le operazioni,⁴⁶³ sia l'oggetto

⁴⁵⁷ Direttiva 67/227/EEC dell'11 aprile 1967 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari.

⁴⁵⁸ Direttiva 67/228/EEC dell'11 aprile 1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra d'affari. P. Santin, *cit.*, 13.

⁴⁵⁹ Secondo l'art. 2 sono assoggettate all'imposta sul valore aggiunto: a) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo; b) le importazioni di beni.

⁴⁶⁰ Considerando n. 5 della direttiva 67/227/EEC. A sottolineare in modo pragmatico e incisivo la caratteristica fondamentale dell'IVA, S. Vanistendael, *Global Law and the Search for Constitutional Pluralism*, in G. Kofler, M. Poiars Maduro, P. Pistone, *Human Rights and Taxation in Europe*, Amsterdam, IBFD, 2011, 186 dove si afferma che «The principle of Vat is simple and universal; vat is chargeable on any output transaction destined in the consumption in the market while Vat on any input transaction used of the production of such output transaction is deductible from the amount of Vat chargeable».

⁴⁶¹ R. Perrone Capano, *op. prec. cit.*, 126 che sottolinea che la seconda direttiva, seppure più ricca della prima non si possa comunque considerare come una direttiva dettagliata. In senso parzialmente contrario si esprimeva già allora A. Berliri, *In ordine alla proposta di una seconda direttiva in materia di armonizzazione dell'imposta sulla cifra d'affari*, in Giur. imp., 1966, II, 362 sgg.

⁴⁶² Per una ricostruzione delle operazioni imponibili, si veda L. Castaldi, *Le operazioni imponibili*, in AA.VV., *L'imposta sul valore aggiunto* (a cura di F. Tesaro), Torino, 2001, 43.

⁴⁶³ Ad esempio, secondo l'art. 14 para. 2., «oltre all'operazione di cui al paragrafo 1, sono considerate cessione di beni le operazioni seguenti: a) il trasferimento, accompagnato dal pagamento di un'indennità, della proprietà di un bene in forza di un'espropriazione compiuta dalla pubblica amministrazione o in suo nome o a norma di legge; b) la consegna materiale di un bene in base ad un contratto che prevede la locazione di un bene per un dato periodo o la vendita a rate di un bene, accompagnate dalla clausola secondo la quale la proprietà è normalmente acquisita al più tardi all'atto del

Paragrafo 3.3 - Le nozioni proprie

dell'operazione⁴⁶⁴. Se le categorie degli acquisti intra-comunitari e delle importazioni sono necessarie, rispettivamente, a garantire il funzionamento delle regole in materia di territorialità e ad evitare che i prodotti di provenienza extra-UE siano favoriti rispetto a quelli europei, le categorie centrali nella struttura dell'imposta sono quelle di «cessione di beni» e di «prestazione di servizi».

Secondo l'art. 24 della direttiva, rientra nella nozione di *prestazione di servizi* «ogni operazione che non costituisce una cessione di beni»⁴⁶⁵. Si tratta evidentemente di una scelta definitoria dettata dal principio di generalità, e cioè dalla necessità di sottoporre ad imposta ogni operazione economica. La direttiva, quindi, attribuisce valore centrale alla nozione di «cessione di beni»⁴⁶⁶. In nome della generalità, all'individuazione residuale e negativa delle prestazioni di servizi corrisponde una definizione ampia, non giuridicamente rigorosa delle cessioni di beni⁴⁶⁷. L'art. 14 della direttiva definisce infatti cessione di beni «il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario». Non si rinviene nella definizione di «cessioni di beni» alcun riferimento alla distinzione tra proprietà e diritti reali o personali di godimento né alcuna specificazione della nozione di «beni materiali»⁴⁶⁸.

L'art. 14 para. 2, che elenca una serie di operazioni equiparate alle cessioni di beni, ad esempio rinvia a negozi tipici come la vendita a rate con riserva di proprietà e la locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per le parti. Queste assimilazioni rispondono all'idea per cui la neutralità dell'imposta si ottiene qualificando e trattando allo stesso modo operazioni che sono «equivalenti» dal punto di vista economico, ma che non rispettano tutte le condizioni per poter rientrare nella definizione generale di cessioni di beni. L'art. 15 para. 2 prevede invece alcune assimilazioni rispetto ai «beni materiali»: tra le varie ipotesi vi è l'equiparazione ai beni materiali dei diritti reali d'uso su beni immobili.

La scelta terminologica e definitoria europea relativa al profilo oggettivo dimostra che la direttiva, da un lato, presuppone l'«esistenza di istituti civilistici, di mezzi e di forme giuridiche dell'attività economica, di forme contrattuali degli atti e delle operazioni economiche» (come nel caso delle assimilazioni), dall'altro, «si sforza di formulare la norma fiscale in modo che essa sia sganciata o, per meglio dire, all'occorrenza “sganciabile” da questo substrato giuridico. Vengono recepiti soltanto quegli elementi che (si suppone) costituiscano il minimo comun denominatore del diritto degli affari dei Paesi membri»⁴⁶⁹.

Le cessioni di beni e le relative nozioni autonome

pagamento dell'ultima rata; c) il trasferimento di un bene effettuato in virtù di un contratto di commissione per l'acquisto o per la vendita».

⁴⁶⁴ Secondo l'art. 15 para. 2: «Gli Stati membri possono considerare beni materiali: a) determinati diritti sui beni immobili; b) i diritti reali che conferiscono al loro titolare un potere d'uso sui beni immobili; c) le quote d'interessi e le azioni il cui possesso assicura, di diritto o di fatto, l'attribuzione in proprietà o in godimento di un bene immobile o di una sua parte».

⁴⁶⁵ Art. 24 della direttiva 2006/112/CE.

⁴⁶⁶ P. Filippi, *I profili oggettivi del presupposto dell'IVA*, cit.

⁴⁶⁷ *Ibidem*.

⁴⁶⁸ Si tratta di istituti che, tuttavia, il legislatore europeo sembra tenere in considerazione nella disciplina delle assimilazioni.

⁴⁶⁹ P. Filippi, *I profili oggettivi del presupposto dell'IVA*, cit.

La scelta del legislatore europeo di non fornire una definizione giuridicamente rigorosa della nozione di «cessione di beni» sembra infatti motivata dalla volontà di individuare le operazioni imponibili in modo pienamente funzionale agli scopi economici dell'IVA, prescindendo dall'uso di concetti nazionali, foriero di divergenze applicative. Come sostenuto da autorevole dottrina, «La Corte di giustizia ha così affermato la piena autonomia comunitaria della nozione di cessione (di beni) rispetto a quel sub-strato di diritto civile nazionale che il concetto di trasferimento della proprietà potrebbe evocare. L'autonomia, cioè, di una nozione sì giuridica, ma svincolata dal diritto nazionale, e identificata attraverso la sua funzione economica»⁴⁷⁰.

Alla disciplina delle cessioni di beni, sia per la definizione generale di cui all'art. 14, sia per la disciplina delle assimilazioni ed esclusioni, è sottesa l'idea dell'equivalenza economica tra istituti giuridici diversi: operazioni equivalenti dal punto di vista economico devono ricevere il medesimo trattamento fiscale⁴⁷¹. Si tratta di un concetto ampio, la cui portata non può sempre essere facilmente individuata dalla giurisprudenza della Corte, ma che, in materia IVA, è sicuramente strettamente legato alla neutralità. In altre parole, spesso la Corte si trova a fare riferimento all'equivalenza economica per giustificare che il medesimo trattamento venga applicato a fattispecie diverse, ma che assolvono al medesimo ruolo all'interno del mercato, oppure a estendere o ridurre la portata di un concetto a seconda degli effetti sulla concorrenza. Infatti, l'idea di equivalenza economica che emerge in ambito IVA è strettamente legata a valutazioni di tipo concorrenziale.

Inoltre, in termini più generali, i concetti relativi al profilo oggettivo sono strettamente legati alla valorizzazione dei caratteri economici. Occorre comunque specificare che non si può individuare l'equivalenza economica tra operazioni a prescindere da un «referente» giuridico, cioè da un parametro sulla base del quale valutare gli «effetti economici» di istituti civilistici diversi (v. prec. para. 2.4.5, cap. II)⁴⁷².

Come anticipato, in base all'art. 14 della direttiva sono due gli elementi fondamentali per individuare una cessione di beni: il trasferimento del potere di disporre come proprietario e l'esistenza di un bene materiale oggetto di trasferimento. A questi si aggiunge l'ulteriore requisito richiesto dall'art. 2. Si rinvia al paragrafo «*Corrispettività*» per la trattazione di questo requisito, comune sia alle cessioni di beni sia alle prestazioni di servizi.

Il trasferimento del potere di disporre come proprietario (1)

La scelta della locuzione «trasferimento del potere di disporre come proprietario» è fondamentale nella definizione della cessione di beni e, quindi, nella determinazione del profilo oggettivo. Escludendo ogni riferimento al diritto di proprietà oppure ai diritti reali e personali di godimento, si esprime la volontà di valorizzare il rapporto tra il soggetto e un «oggetto» inteso in

⁴⁷⁰ *Ibidem*.

⁴⁷¹ *Ibidem*.

⁴⁷² G. Franson, *Il diritto tributario come materia giuridica e i suoi rapporti con l'economia*, cit., 9 ss.; *Id.* *Appunti su abuso del diritto e "valide ragioni economiche"*, cit.; *Id.*, *Estinzione dell'obbligazione per confusione e momento impositivo nell'iva*, cit.; F. Montanari, *La prevalenza della sostanza sulla forma nel diritto tributario*, cit.

Paragrafo 3.3 - Le nozioni proprie

senso economico, cioè un rapporto avente quei caratteri dell'assolutezza e dell'esclusività che caratterizzano il concetto tradizionale di proprietà, in senso giuridico, ma che, al contempo, prescindono dalle categorizzazioni nazionali. Per comprendere le divergenze applicative che il ricorso a nozioni nazionali causerebbe, è sufficiente pensare alla profonda diversità tra la proprietà romanistica e l'«ownership» dei sistemi di *common law*⁴⁷³.

La neutralità dell'imposta si ottiene soltanto trattando e qualificando allo stesso modo operazioni che sono equivalenti sotto l'aspetto del risultato economico perseguito: non rileva la forma giuridica dell'atto di trasferimento, ma l'equivalenza economica tra istituti giuridici diversi. La forma giuridica perde importanza a tutto vantaggio della valorizzazione dell'effetto giuridico traslativo.

Nel febbraio 1990, relativamente alla cessione di un immobile comprensivo di una villa e delle sue pertinenze⁴⁷⁴, la Corte ha affermato per la prima volta che «la nozione di cessione di un bene non si riferisce al trasferimento di proprietà nelle forme previste dal diritto nazionale vigente, bensì comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra parte a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse il proprietario»⁴⁷⁵.

Ciò è conforme all'obiettivo della direttiva di basare il sistema dell'IVA su una «definizione uniforme delle operazioni imponibili»⁴⁷⁶. Secondo la Corte, questo obiettivo risulterebbe compromesso qualora il realizzarsi di una cessione di beni dipendesse dalla «realizzazione di condizioni che variano da uno Stato membro all'altro, come avviene per quelle relative al trasferimento di proprietà in diritto civile»⁴⁷⁷. Gli anni seguenti hanno visto l'affermarsi di questa interpretazione e la Corte ha ulteriormente provveduto a specificare che, nel caso in cui colui che ottiene il diritto di disporre come proprietario, nonché colui che decide in che modo e per quali scopi debba essere utilizzato un bene, sia il locatario di un bene in *leasing*, sebbene egli acquisti il bene in nome e per conto del locatore, si realizza una cessione tra venditore del carburante e locatario⁴⁷⁸.

⁴⁷³ Nell'esperienza di *common law* con il termine «ownership» si intende una situazione di appartenenza che deve intendersi come titolarità sui beni, beni o immobili e la proprietà è intesa come un insieme di diritti, ognuno dotato di una sua autonomia, per questa ragione si parla di «bundle of rights». Se il concetto di proprietà romanistico, che affonda le proprie radici nell'esperienza romano-giustiniana, si fonda sull'idea che ogni bene abbia un proprietario assoluto, i sistemi giuridici d'impronta anglosassone considerano come «fisiologica la compresenza di diritti su un medesimo oggetto di natura e caratteri corrispondenti a quelli di una proprietà individuale ed esclusiva» (V. Lo Voi, *Il property law nel diritto inglese: aspetti storici e comparatistici*, 2012, iris.unipa.it, 152). Per una disamina più approfondita del concetto di proprietà nei diversi ordinamenti vedi A. Gambaro, voce «Proprietà in diritto comparato», in *Dig. disc. priv.*, 1997, 502-525.

⁴⁷⁴ Nel caso di specie, il contratto di cessione prevedeva il trasferimento di un diritto assoluto sull'immobile, libero da ipoteche e da altri diritti reali nonché che l'«acquirente» avesse di fatto il bene a disposizione. Il contratto prevedeva inoltre che tutte le variazioni di valore e tutti gli oneri e le spese del bene fossero per conto e a rischio della controparte, che, in un momento successivo, si trasferisse alla controparte la «proprietà giuridica» del bene, che la controparte mandava irrevocabile a compiere gli atti relativi a questo trasferimento.

⁴⁷⁵ Sentenza *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, *cit.*, punto 7.

⁴⁷⁶ Sentenza *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, *cit.*, punto 8.

⁴⁷⁷ *Ibidem*.

⁴⁷⁸ Nella sentenza *Auto Lease Holland*, *cit.*, la Corte ha ulteriormente provveduto a specificare che, nel caso in cui il locatario di un bene in *leasing* acquisti carburante in nome e per conto del locatore, coerentemente con quanto previsto dal contratto di *leasing*, si realizza una cessione tra venditore del carburante e locatario. Infatti, colui che ottiene il diritto di disporre come proprietario, nonché colui che decide in che modo e per quali scopi debba essere utilizzato il carburante, è proprio il locatario.

È evidente quindi che, a prescindere dalla qualificazione formale del contratto, qualora il contratto attribuisca ad un soggetto il diritto di disporre dei beni e si trovi nella posizione di poterlo effettivamente fare, si considera che sia stato trasferito il diritto di proprietà.

Il fatto che la forma giuridica non sia determinante ai fini qualificatori, infatti, non significa che sia sufficiente la possibilità di disporre di fatto del bene. Occorre ulteriormente che il soggetto abbia potere di disporre del bene secondo i termini di un *contratto*. A questo proposito, nel prosieguo, si analizzerà la giurisprudenza della Corte riguardo ai contratti di *leasing* concentrandosi sul fatto se questi soddisfino o meno il requisito del «trasferimento del potere di disporre come proprietario». Proprio la giurisprudenza relativa ai contratti di *leasing* dimostra, però, che non sempre la caratterizzazione in senso economico sia sufficiente a dirimere questioni interpretative. Infatti, sebbene questa scelta sia utile a superare le divergenze applicative motivate dalle diverse tradizioni giuridiche degli Stati membri, essa lascia comunque aperti dubbi interpretativi che spetta all'interprete risolvere.

L'oggetto materiale e tangibile (2)

Affinché possa parlarsi di «cessione di beni» occorre che ad essere trasferito sia un «oggetto materiale e tangibile»⁴⁷⁹. Secondo l'art. 15 l'energia elettrica, il gas, il calore, il freddo e simili sono assimilati ai beni materiali.

Malgrado la definizione apparentemente lineare, la giurisprudenza ha dovuto affrontare diversi casi dubbi anche riguardo alla nozione di «beni materiali» che dovrebbe garantire la traduzione a livello europeo della varietà degli oggetti trasmissibili a titolo oneroso nelle tradizioni nazionali. Ad esempio, le cellule cartilaginee sono state definite dalla Corte «indubbiamente sia beni mobili, sia beni materiali e, sebbene le cellule umane non costituiscano certo la tipologia più usuale di “beni”, è tuttavia evidente che esse possono facilmente rientrare in tale categoria»⁴⁸⁰. Per quanto riguarda gli animali, questi sono per giurisprudenza consolidata considerati beni materiali e tangibili ai sensi dell'art. 14⁴⁸¹. Anzi, si è persino considerato che la vendita di cavalli rientrasse nel regime speciale previsto per i beni d'occasione perché altrimenti si sarebbe contravvenuto all'espressa *voluntas legis* di evitare la doppia tassazione, esplicitata nei considerando della direttiva⁴⁸² ed è stato considerato irrilevante il fatto che l'aumento del valore dell'animale, richiesto perché potesse applicarsi il regime dei beni d'occasione, non traesse origine da una «riparazione» in senso stretto, ma da un processo biologico o dall'addestramento dell'animale stesso.

⁴⁷⁹ Sentenza del 17 maggio 2001, *Fischer e Brandenstein*, C-322/99 e 323/99, EU:C:2001:280, punti 59-60.

⁴⁸⁰ Conclusioni dell'Avvocato generale Sharpston del 18 novembre 2010, *Verigen Transplantation Service International*, C-156/09, EU:C:2010:453.

⁴⁸¹ Sentenza del 21 giugno 1988, *The Queen/Customs and Excise*, C-10/87, EU:C:1988:326; sentenza del 1° aprile 2004, *Stenholmen*, C-320/02, EU:C:2004:213, punto 23.

⁴⁸² Nella sentenza *Stenholmen*, *cit.*, punto 25 la Corte afferma che: «assoggettare ad imposizione la cessione da parte di un soggetto passivo-rivenditore di un animale come un cavallo, acquistato da un privato e rivenduto dopo l'addestramento, sulla totalità del suo prezzo determinerebbe in via di principio una doppia imposizione, poiché, qualunque sia la parte del prezzo imputabile all'addestramento, permarrrebbe comunque una parte del prezzo corrispondente al prezzo d'acquisto che incorpora, nella quasi totalità dei casi, un importo d'IVA versato a monte dal privato senza che né costui né il soggetto passivo-rivenditore la possa dedurre».

Paragrafo 3.3 - Le nozioni proprie

La definizione di «oggetto materiale e tangibile» talvolta risulta inadeguata rispetto ai mutamenti tecnologici. Per quanto riguarda i *software* ci si è chiesti se il fatto che il valore del *software* eccedeva il valore del supporto che lo ospitava (es. DVD) valesse ad escludere la possibilità di qualificarli come oggetti materiali e tangibili. Si tratta di una questione che riguarda sia la questione delle cd. «operazioni miste», sia la portata delle nozioni di «cessione di beni» e «prestazione di servizi».

Non ci si addentrerà qui nella questione delle operazioni miste, limitandosi a osservare che, quando un soggetto passivo fornisce ad un consumatore un programma standard in precedenza elaborato e commercializzato, registrato su un supporto, nonché il successivo adattamento alle esigenze specifiche dell'acquirente, si ha un'operazione unica. Tale operazione unica sarà una cessione di beni quando, alla luce di elementi quali l'ampiezza, il costo e la durata della prestazione, il successivo adattamento e personalizzazione del programma non abbia portata predominante e «decisiva al fine di consentire l'uso di un programma su misura da parte dell'acquirente»⁴⁸³. Sembrerebbe potersi desumere *a contrario* che, qualora non sia previsto il servizio di adattamento, la cessione di un *software* su un supporto debba essere considerata cessione di un bene⁴⁸⁴.

Vi è differenza, quindi, secondo la Corte, tra la fornitura di un *software* standard, contenuto su un supporto e l'elaborazione di un *software* specificamente sviluppato per il cliente. Al fine della scelta non sembra essere rilevante la giurisprudenza in materia di imposte doganali e, più specificamente, in materia di determinazione del valore in dogana. Nella causa *Brown Boveri* la Corte ha deciso che il valore in dogana di un supporto comprende il valore del software in esso contenuto⁴⁸⁵.

⁴⁸³ Sentenza del 27 ottobre 2005, *Levob*, C-41/04, EU:C:2005:649.

⁴⁸⁴ Secondo le conclusioni dell'avvocato generale Kokott del 12 maggio 2005, *Levob Verzekeringen e OV Bank*, C-41/04, EU:C:2005:292, punti 52 e 55: «la qualificazione come prestazione di servizi comporta alcune difficoltà quando nell'alienazione del prodotto intervengono – come solitamente avviene per i software standard destinati alla grande distribuzione – i venditori al minuto. Nella prassi i venditori al minuto ricevono i supporti dal produttore oppure da altri venditori al minuto e poi li rivendono al cliente finale. Essi non hanno alcuna specifica cognizione delle condizioni di licenza che si applicano al cliente finale, né, d'altra parte, tali condizioni costituiscono in qualche modo oggetto del contratto di vendita tra venditori al minuto e acquirenti del pacchetto software. Non corrisponde, pertanto, alla realtà dei fatti il ritenere che l'acquirente acquisti un diritto d'uso non meglio specificato anziché un bene materiale. [...] A titolo di conclusione provvisoria si deve, quindi, ritenere che la fornitura su un supporto di un software standard costituisce cessione di un bene ai sensi dell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva».

⁴⁸⁵ Sentenza del 18 aprile 1991, *Brown Boveri*, C-79/89, EU:C:1991:153, punto 21. Successivamente le disposizioni doganali sono state modificate nel senso che per la determinazione del valore in dogana si deve tener conto solo del valore del supporto, ma non del valore del software in esso contenuto. L'art. 167, n. 1, del regolamento (CEE) della Commissione 2 luglio 1993, n. 2454, che fissa talune disposizioni d'applicazione del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio che istituisce il codice doganale comunitario prevede che: «1. Fatti salvi gli articoli da 29 a 33 del codice, per determinare il valore in dogana di supporti importati destinati ad essere impiegati in attrezzature per l'elaborazione dei dati e contenenti dati o istruzioni si tiene conto solo del costo o del valore del supporto stesso. Il valore in dogana dei supporti importati non comprende pertanto il costo o il valore dei dati o delle istruzioni, sempreché tale costo o valore sia distinto dal costo o valore del supporto in questione». Ciò ha inciso, in ragione dell'art. 11, parte B, n. 1, della sesta direttiva, sulla determinazione della base imponibile anche dell'imposta sul valore aggiunto all'importazione. Nel 2002 la norma è stata abrogata per agevolare il commercio di computer e supporti al fine di favorire il progresso tecnico ed economico. L'art. 167 è stato abrogato con il regolamento (CE) della Commissione 11 marzo 2002, n. 444, con la seguente motivazione (settimo 'considerando'): «L'art. 167, paragrafo 1, del regolamento (CEE) n. 2454/93 aveva la finalità di evitare la riscossione di dazi doganali su software importati su supporti informatici, obiettivo successivamente raggiunto con l'accordo sulle tecnologie dell'informazione (ATI) approvato con decisione 97/359/CE del Consiglio (GU L 155, pag. 1). Pertanto, fatta salva l'applicazione della decisione 4.1 del 12 maggio 1995 adottata nel quadro del GATT relativa alla stessa materia, non sono più necessarie al riguardo particolari disposizioni di applicazione per la determinazione del valore in dogana dei supporti informatici».

Come sottolineato dall'avvocato generale nelle sue conclusioni, «alla base della normativa sull'imposta sul valore aggiunto non vi sono le medesime finalità che ispirano il diritto doganale. Pertanto, le sentenze e gli atti normativi summenzionati, relativi al diritto doganale, non sono in grado di fornire elementi utili per individuare il regime dell'imposta sul valore aggiunto applicabile ai software standard. Da ciò deriva che deve essere accertato sulla scorta di criteri autonomi se nel caso della fornitura su un supporto di un software standard si sia in presenza, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, di due distinte prestazioni». Più specificamente, essendo la disciplina dei suddetti dazi volta alla promozione del progresso tecnico e informatico, nonché dovendosi coordinare con fonti internazionali quali i GATT, tale interpretazione non poteva essere utilizzata per interpretare nozioni relative a un'imposta sui consumi.

Con questa sentenza, quindi, la Corte ribadisce il fatto che una nozione sia usata in due diversi strumenti europei, non significa che debba essere interpretata allo stesso modo⁴⁸⁶. Inoltre, sembra fornire un'indicazione utile riguardo la circostanza che le finalità di un regime siano determinanti per capire se disposizioni, istituti e, a parere di chi scrive, anche nozioni possano essere utili per l'interpretazione di disposizioni, istituti e nozioni relative ad altri strumenti normativi.

Infine, è interessante anche il modo in cui il principio di neutralità viene declinato in relazione ai suddetti *software*. A seconda degli aspetti che si intende valorizzare, la cessione di un software su un supporto quale un DVD può essere equiparata al *download* di software da internet, qualificato come prestazione di servizi, oppure alle ipotesi di cessione di musica o testi in un CD, considerate cessioni di beni. Secondo l'avvocato generale la seconda ipotesi sarebbe da preferirsi alla prima, malgrado il fatto che l'acquirente sia più interessato all'acquisto della proprietà sul software a prescindere dal supporto sul quale questo si trova e, dunque, dal punto di vista dell'acquirente, scaricare un software e acquistare un DVD contenente un software sarebbe equivalente. Come anticipato, nella scelta del regime da applicare a determinate operazioni, la Corte ha attribuito particolare rilievo al punto di vista del consumatore (v. il prec. para. 2.4.5, cap. II). Tuttavia, in questo caso, la Corte, al contrario dell'avvocato generale, non ha fornito una risposta esaustiva alla questione.

Le operazioni aventi ad oggetto partecipazioni e la sovrapposizione tra profilo soggettivo e oggettivo

Per quanto riguarda le operazioni aventi ad oggetto partecipazioni, la Corte di giustizia ha più volte indicato che l'acquisto, la detenzione, lo «sfruttamento economico», nonché la cessione di partecipazioni sociali non costituiscono, di per sé, «attività economica» rilevante ai fini IVA, ma mera gestione privata del patrimonio⁴⁸⁷. Tuttavia, quando il soggetto passivo esercita un'interferenza diretta o indiretta sulla gestione della società in cui si è realizzata l'assunzione di partecipazioni o si inserisce in un'attività commerciale di *trading* societario, le suddette operazioni

⁴⁸⁶ Nello stesso senso, più recentemente, si è espresso l'avvocato generale Manuel Campos Sánchez-Bordona in relazione all'esenzione prevista a favore dei «beni destinati ad essere trasportati nel bagaglio personale dei viaggiatori» (conclusioni dell'Avvocato generale Campos Sánchez-Bordona del 16 luglio 2020, *Bakati Plus*, C-656/19, EU:C:2020:599).

⁴⁸⁷ Sentenza *Polysar*, cit.; sentenza *Wellcome Trust*, cit.; sentenza *Harnas & Helm*, cit.

possono rientrare nell'ambito di applicazione dell'imposta. Comunque, anche in quest'ultimo caso, la detenzione di azioni e l'acquisto delle stesse o l'emissione di nuove azioni da parte del soggetto che le riceve non possono essere considerate cessioni a titolo oneroso: l'acquisto di azioni non attribuisce la qualifica di soggetto passivo perché la percezione di dividendi non è considerata remunerazione⁴⁸⁸.

Per quanto riguarda, invece, le operazioni di cessione e disposizione di partecipazioni, da una sentenza della Corte del 1995⁴⁸⁹, che tuttavia si concentra precipuamente sul diritto a detrazione e non affronta direttamente la questione delle operazioni imponibili, sembra potersi desumere che si tratti di prestazioni di servizi esenti. Questa interpretazione sembrerebbe confermata nel 2009 da una sentenza successiva in cui si afferma che una cessione di azioni, come quella discussa nella causa, deve essere esentata dall'IVA in forza dell'art. 135, n. 1, lett. f), della direttiva⁴⁹⁰. Malgrado non sia esplicitamente scritto che si tratta di una prestazione di servizi, tale conclusione si potrebbe desumere dall'argomentazione della Corte. Ciò che emerge da tutta la giurisprudenza in materia di partecipazioni è una sovrapposizione tra profilo soggettivo o oggettivo, tra attività economica e operazioni imponibili⁴⁹¹. Anche la possibilità, già oggetto di trattazione, di considerare la disposizione di azioni come cessione di una universalità di beni è plausibile⁴⁹².

In conclusione, la Corte ha fornito le definizioni sia della nozione di «cessione di beni», sia dei singoli elementi costitutivi della stessa e cioè dei concetti di «bene materiale» e di «trasferimento del potere di disporre come proprietario». Per entrambi la Corte propone definizioni ampie, idonee a garantire al meglio la generalità, che prescindano dalle nozioni note agli ordinamenti nazionali e che, perciò, valorizzino la «sostanza economica».

La stessa scelta di parlare di «cessioni di beni», nozione sconosciuta alla tradizione giuridica degli Stati membri come allo stesso diritto europeo, vuole favorire l'individuazione di una nozione che prescinda dagli omologhi nazionali e sia autonoma dagli altri settori del diritto europeo. La valorizzazione dell'equivalenza economica spesso porta a qualificare come cessioni di beni operazioni in cui l'effetto traslativo non si è ancora verificato e ad individuare in modo ampio la nozione di «beni materiali». Quest'ultima risulta comunque di meno difficile individuazione rispetto al «trasferimento del potere di disporre come proprietario», non dovendo fare i conti con

⁴⁸⁸ Sentenza *Polysar*, *cit.*, punto 17.

⁴⁸⁹ Sentenza del 6 aprile 1995, *BLP Group*, C-4/94, EU:C:1995:107, punti 23 sgg.

⁴⁹⁰ Sentenza *SKF*, *cit.*, punto 53.

⁴⁹¹ Ad esempio, nella sentenza citata *BLP*, la Corte afferma che «le operazioni relative ad azioni o partecipazioni in una società rientrano nella sfera di applicazione dell'IVA quando vengono effettuate nell'ambito di un'attività commerciale di negoziazione di titoli, al fine di realizzare un'interferenza diretta o indiretta nella gestione delle imprese in cui si è realizzato l'acquisto di partecipazioni, o quando costituiscono il prolungamento diretto, permanente e necessario dell'attività imponibile. Con la cessione della totalità delle azioni detenute nella filiale e nella società controllata, la SKF pone fine alla sua partecipazione in dette società. Detta cessione, effettuata ai fini della ristrutturazione del gruppo di società da parte della società controllante, può essere considerata come operazione che consiste nel trarre redditi aventi carattere stabile da attività che esulano dall'ambito della mera vendita di titoli. Siffatta operazione presenta un nesso diretto con l'organizzazione dell'attività esercitata dal gruppo e costituisce pertanto il prolungamento diretto, permanente e necessario dell'attività imponibile del soggetto passivo ai sensi della giurisprudenza citata al punto 31 della presente sentenza. Detta operazione rientra, conseguentemente, nell'ambito di applicazione dell'IVA».

⁴⁹² A. Van Doesum, H. Van Kesteren, G.-J. Van Norden, *op. cit.*, 143.

profonde differenze tra ordinamenti giuridici quali quelle che riguardano gli ordinamenti di *common law* e *civil law* in materia di proprietà.

Infatti, l'armonizzazione di questo settore presuppone una «definizione uniforme delle operazioni imponibili» dettata dalla volontà di evitare le «condizioni che variano da uno Stato membro all'altro, come avviene per quelle relative al trasferimento di proprietà in diritto civile»⁴⁹³.

Le prestazioni di servizi

Le prestazioni di servizi vengono invece individuate dalla direttiva in modo residuale e negativo. Proprio il carattere negativo («ciò che non è cessione di beni») ne fa un concetto tanto ampio e indeterminato da rischiare di non nemmeno essere propriamente definito concetto: si tratterebbe piuttosto di una locuzione puramente strumentale a garantire la più ampia ed efficace tassazione del valore aggiunto. L'estrema ampiezza di alcuni termini utilizzati dalla direttiva è una questione comune, pur declinandosi in modo diverso come vedremo più avanti, ad altri aspetti della direttiva come per quanto riguarda il profilo soggettivo e la nozione di «attività economica». Per entrambi, la Corte ricorre a concetti tanto ampi da fare dubitare dell'esistenza stessa di un concetto in senso proprio⁴⁹⁴.

Un dato che accomuna le cessioni di beni alle prestazioni di servizi è la valorizzazione della funzione economica dell'operazione a prescindere dalla forma giuridica. Tuttavia, se per individuare una cessione di beni era fondamentale che si verificasse l'effetto giuridico traslativo a prescindere dall'atto, nel caso delle prestazioni di servizi lo schema negoziale è fondamentale.

Lo schema negoziale è anche lo strumento fondamentale per comprendere se esista un nesso tra la prestazione e il corrispettivo, a prescindere dalla forma o dalla natura di quest'ultimo. Le questioni più spinose relative alla «nozione» di prestazione di servizi spesso riguardano proprio i concetti di onerosità e corrispettività. Infatti, affinché le cessioni di beni e le prestazioni di servizi siano imponibili occorre che si tratti di prestazioni «a titolo oneroso»: nemmeno l'ampissima formulazione dell'art. 24 ammette che si configuri un'operazione imponibile in assenza di uno scambio sinallagmatico in virtù del quale si presta un servizio a fronte dell'esistenza di un corrispettivo⁴⁹⁵.

Le nozioni relative alla corrispettività

La centralità del corrispettivo era evidente sin dalla prima direttiva il cui art. 2 affermava che ai beni e ai servizi doveva applicarsi un'imposta generale e proporzionale al prezzo⁴⁹⁶. Nella

⁴⁹³ In tal senso, si veda A. Van Doesum, H. Van Kesteren, G.-J. Van Norden, *op. cit.*, 105-107, dove si qualificano esplicitamente le nozioni di «bene materiale» e di «trasferimento del potere di disporre» come nozioni autonome.

⁴⁹⁴ In tal senso, potrebbe aiutare ai fini della ricostruzione della suddetta nozione distinguere tra servizi in senso economico e servizi in senso giuridico. Al riguardo si veda G. Santini, *Commercio e servizi*, Bologna, 1988, 422. Per quanto riguarda, più specificamente, la distinzione tra la nozione di servizi in senso economico e in senso giuridico si faccia riferimento alla stessa opera, 418.

⁴⁹⁵ P. Filippi, *I profili oggettivi del presupposto dell'IVA*, cit.

⁴⁹⁶ Direttiva 67/227/CEE, art. 2 comma 1. La prima direttiva è un documento con un forte impatto programmatico, teso a chiarire quali fossero le condizioni politico-sistemiche in cui si inseriva la seconda direttiva, a cui è demandato il ruolo

Paragrafo 3.3 - Le nozioni proprie

disciplina attuale, l'art. 2, intitolato «ambito di applicazione dell'imposta», richiede che, affinché una cessione di beni o una prestazione di servizi siano operazioni imponibili, esse siano effettuate a titolo oneroso all'interno del territorio dello Stato da un soggetto passivo che agisce in quanto tale. Gli articoli 14 e 24 definiscono rispettivamente i concetti di cessioni di beni e prestazioni di servizi. Tuttavia, affinché queste operazioni rientrino nel campo di applicazione dell'IVA è necessario che avvengano «a titolo oneroso». In assenza di corrispettività non si può attribuire rilevanza tributaria all'operazione⁴⁹⁷. È necessario, insomma, il nesso tra la prestazione e il corrispettivo, inteso come valore soggettivo che motivi lo scambio, in assenza del quale «non c'è scambio in senso giuridico, ma semplice coesistenza di prestazioni sganciate l'una dall'altra, e quindi non c'è operazione economica rilevante»⁴⁹⁸.

Il concetto di onerosità è strettamente connesso a quello di base imponibile⁴⁹⁹; infatti l'art. 73 afferma che, «per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi [...] la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni». Dunque, il prezzo o corrispettivo o controvalore assume valore fondamentale di elemento sulla base del quale quantificare l'imposta dovuta⁵⁰⁰. L'imposta deve essere esattamente proporzionale al prezzo e deve essere applicata a ogni operazione: il corrispettivo deve poter essere espresso in denaro e riferibile ad ogni operazione proprio per garantire il rispetto del principio di proporzionalità.

La Corte di giustizia, esprimendosi riguardo alla nozione di «controvalore» utilizzata dalla seconda direttiva, ha affermato che, trattandosi di una «disposizione di diritto comunitario che non rinvia al diritto degli Stati membri per la determinazione del proprio significato e della propria portata, ne consegue che l'interpretazione di detto termine nella sua generalità non può essere lasciata alla discrezione di ciascuno Stato membro»⁵⁰¹. Sembrerebbe quindi che, anche in questo caso, possa ravvisarsi una *nozione propria*⁵⁰². Tale considerazione è avvalorata dalla circostanza che, persino alle udienze della Corte di giustizia (pubbliche), vi si faccia riferimento come *nozione autonoma*.

di descrivere dettagliatamente, per quanto possibile, le componenti del modello impositivo a cui si dovranno informare le imposte sul valore aggiunto, quindi, il fatto che si affermasse già la centralità del prezzo o corrispettivo, è significativa (P. Santin, *Vicende giuridiche dei rapporti e variazioni iva*, cit., 9).

⁴⁹⁷ Sentenza del 14 luglio 1998, *First National Bank of Chicago*, C-172/96, EU:C:1998:354, punto 26; sentenza del 27 aprile 1999, *Kuwait Petroleum*, C-48/97, EU:C:1999:203, punto 39; sentenza del 17 settembre 2002, *Town and County Factors*, C-498/99, EU:C:2002:494, punto 18; sentenza del 29 aprile 2004, *EDM*, C-77/01, EU:C:2004:243, punto 86.

⁴⁹⁸ P. Filippi, *I profili oggettivi del presupposto dell'IVA*, cit.

⁴⁹⁹ A. Comelli, *Il requisito dell'onerosità in relazione alle prestazioni di servizi*, in Dir. prat. trib., 1995, II, 231.

⁵⁰⁰ Per un approfondimento, si veda A. Mondini, *Base imponibile e aliquote*, in AA. VV., *Lo stato della fiscalità in Europa*, cit.

⁵⁰¹ Sentenza del 5 febbraio 1981, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, C-154/80, EU:C:1981:38, punto 9.

⁵⁰² A. Van Doesum, H. Van Kesteren, G.-J. Van Norden, *op. cit.*, 128; P. Santin, *Il crowdfunding alla sfida delle qualificazioni fiscali*, in Rass. trib., 2017, III, p. 688.

Secondo la Corte, affinché possa parlarsi di «controvalore», occorre che si soddisfino varie condizioni: il controvalore deve poter essere espresso in denaro⁵⁰³ e si tratterà di un valore soggettivo, in quanto l'imponibile è il corrispettivo realmente ricevuto e non un valore calcolato secondo criteri oggettivi.

Inoltre, come anticipato, deve esistere un nesso diretto fra il servizio reso e il controvalore ricevuto⁵⁰⁴. Il nesso deve essere considerato diretto quando, se il servizio non fosse effettuato, nessun controvalore sarebbe dovuto⁵⁰⁵. L'esistenza del nesso è fondamentale in un'imposta sui consumi perché garantisce che ci sia un rapporto tra la prestazione effettuata e il prezzo pagato. Ad esempio, non sarà considerata cessione di beni o prestazione di servizi l'operazione effettuata nei confronti di una generalità di soggetti non identificati.

Occorre inoltre che vi sia un rapporto giuridico obbligatorio minimo: quando l'esistenza stessa di un corrispettivo non sia certa, come nel caso di un musicista di strada che riceva offerte dai passanti senza alcuna pattuizione con questi ultimi, non potrà parlarsi di un'operazione rilevante ai fini IVA⁵⁰⁶.

Il fatto che il corrispettivo sia forfettario oppure sia versato in anticipo, a prescindere dal numero di prestazioni che si riceveranno, non impedisce che esso possa essere qualificato come corrispettivo⁵⁰⁷. Anche nel caso in cui il corrispettivo sia esso stesso un bene o un servizio, si potrà parlare di cessione di beni o prestazione di servizi a titolo oneroso. Infatti, «per interpretare la nozione di corrispettivo [...] si deve ricordare che, secondo una giurisprudenza costante, il corrispettivo di una fornitura di beni può consistere in una prestazione di servizi e costituirne la base imponibile se sussiste un nesso diretto tra la fornitura di beni e la prestazione di servizi e se il valore di quest'ultima può essere espresso in denaro»⁵⁰⁸.

Particolarmente significativa è anche la giurisprudenza della Corte per quanto riguarda la nozione di «sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo»⁵⁰⁹. Essa ha costantemente ribadito che, per poter essere incluse nella base imponibile, le sovvenzioni devono costituire il corrispettivo

⁵⁰³ Sentenza del 23 novembre 1988, *Naturally Yours Cosmetics*, C-230/87, EU:C:1988:508, punto 16; sentenza *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, *cit.*, punto 13; sentenza del 27 marzo 1990, *Boots*, C-126/88, punto 19; sentenza del 2 giugno 1994, *Empire Stores*, C-33/93, EU:C:1994:225, punto 18; sentenza del 24 ottobre 1996, *Elida Gibbs*, C-317/94, EU:C:1996:400, punto 27; sentenza del 16 ottobre 1997, *Julius Fillibeck Söhne*, C-258/95, EU:C:1997:491, punto 13; sentenza del 29 marzo 2001, *Commissione/Francia*, EU:C:2001:192, C-404/99, punto 38; sentenza del 20 gennaio 2005, *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, EU:C:2005:47, punto 21; sentenza del 22 ottobre 1998, *Madgett e Baldwin*, cause riunite C-308/96 e 94/97, EU:C:1998:496, punto 40.

⁵⁰⁴ Sentenza *Julius Fillibeck Söhne*, *cit.*, punto 12; sentenza *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, *cit.*, punto 12; sentenza del 29 giugno 1999, *Coffeeshop "Siberië"*, C-158/98, EU:C:1999:334; sentenza del 17 settembre 2002, *Town and County Factors*, C-498/99, EU:C:2002:494; sentenza dell'8 marzo 1988, *Apple and Pear Development Council*, C-102/86, EU:C:1988:120.

⁵⁰⁵ Sentenza del 2 giugno 1994, *Empire Stores*, *cit.*, punto 16.

⁵⁰⁶ Sentenza del 3 marzo 1994, *Tolsma*, C-16/93, EU:C:1994:80.

⁵⁰⁷ Sentenza del 27 marzo 2014, *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185; sentenza del 3 settembre 2015, *Asparuhovo Lake Investment Company*, C-463/14, EU:C:2015:542.

⁵⁰⁸ Sentenza del 23 novembre 1988, *Naturally Yours Cosmetics Ltd*, *cit.*, punti 11 e 12; sentenza del 2 giugno 1994, *Empire Stores*, *cit.*, punto 12; sentenza del 3 luglio 2001, *Bertelsmann*, C-380/99, EU:C:2001:372.

⁵⁰⁹ Sentenza *Le Rayon d'Or*, *cit.*, sentenza del 15 luglio 2004, *Commissione/Svezia*, C-463/02, EU:C:2004:455; sentenza del 15 luglio 2004, *Commissione/Germania*, C-144/02, EU:C:2004:444; sentenza del 15 luglio 2004, *Commissione/Finlandia*, C-495/01, EU:C:2004:442; sentenza del 15 luglio 2004, *Commissione/Italia*, C-381/01, EU:C:2004:441; sentenza del 30 marzo 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214.

Paragrafo 3.3 - Le nozioni proprie

totale o parziale di una cessione di beni o prestazione di servizi e devono essere versate al venditore o prestatore⁵¹⁰.

L'IVA è infatti un'imposta sui consumi proporzionale al prezzo inteso come «valore soggettivo». Soltanto quei valori che soggettivamente l'acquirente ha attribuito alla prestazione e che, quindi, con questa debbono presentare un nesso diretto contribuiscono a formare la base imponibile. Dunque, anche la nozione di «sovvenzione» deve rispettare i requisiti richiesti per quella di «corrispettivo». Ad esempio, nel caso in cui un'associazione privata benefici annualmente di sovvenzioni regionali, per il compimento di quattro tipi di attività, solo la quota di sovvenzione identificabile come il corrispettivo di un'operazione imponibile è assoggettabile all'IVA. Non possono essere considerate automaticamente tali tutte le sovvenzioni destinate a coprire parte dei costi di servizio⁵¹¹.

I casi limite: il leasing e il rilievo delle fonti internazionali

Una delle tipologie contrattuali relativamente alla quale la Corte si è diffusamente espressa per decidere se dovesse essere ricondotta alle cessioni di beni oppure alle prestazioni di servizi è quella dei contratti di *leasing*.

Nel 2012⁵¹² la Corte aveva affermato che il contratto di *leasing* doveva essere in linea di principio qualificato come prestazione di servizi e che potesse essere ricondotto alle cessioni di beni ai sensi dell'art. 14² lett. b) direttiva IVA soltanto al verificarsi di determinate condizioni⁵¹³. La ragione per cui, nell'ipotesi di un contratto di *leasing*, non potesse configurarsi necessariamente una cessione di beni, veniva rinvenuta nel fatto che il locatario potesse scegliere se esercitare o meno l'opzione di acquisto⁵¹⁴. La possibilità di scelta, in capo al locatario, riguardo all'acquisto o meno del bene, veniva ad assumere un'importanza dirimente per il regime fiscale applicabile ai contratti di *leasing*. Quando fosse previsto il trasferimento della proprietà alla scadenza del contratto oppure la possibilità riconosciuta al locatario di disporre della maggior parte dei rischi e benefici inerenti alla proprietà del bene, e la somma delle rate fosse identica al valore venale dello stesso, si sarebbe potuto qualificare il contratto come cessione⁵¹⁵. I suddetti criteri erano stati mutuati dalla Corte dalla definizione di contratto di *leasing* finanziario fornita dai criteri contabili internazionali (IAS 17)⁵¹⁶. Questi, infatti, avrebbero garantito che la nozione di cessione di beni, ai fini dell'ordinamento europeo, fosse sottratta alle mutevoli forme del «trasferimento di proprietà» disciplinate dagli ordinamenti nazionali.

La *ratio* sottesa all'adozione dei criteri contabili internazionali si rinviene nell'esigenza di introdurre un *corpus* di regole contabili organico, coordinato e qualitativamente riconosciuto a

⁵¹⁰ Sentenza *Commissione/Svezia*, C-463/02, *cit.*

⁵¹¹ Sentenza del 22 novembre 2001, *Office des produits wallons*, C-184/00, EU:C:2001:629.

⁵¹² Sentenza del 16 febbraio 2012, *Eon Aset Menidjmont OOD*, C-118/11, EU:C:2012:97.

⁵¹³ Sentenza *Eon Aset Menidjmont OOD*, *cit.*, punto 33.

⁵¹⁴ Sentenza *Eon Aset Menidjmont OOD*, *cit.*, punto 37.

⁵¹⁵ Sentenza *Eon Aset Menidjmont OOD*, *cit.*, punto 40.

⁵¹⁶ Sentenza *Eon Aset Menidjmont OOD*, *cit.*, punto 38.

livello internazionale⁵¹⁷. Nel caso del *leasing* finanziario, infatti, l'obiettivo dello IAS 17 (*Accounting for leases*) è di dare rilievo all'aspetto sostanziale del contratto di *leasing* il quale, pur presentandosi come un contratto di locazione, è in sostanza un vero e proprio contratto di finanziamento volto all'acquisto del bene⁵¹⁸. Sebbene lo IAS 17 concerna una questione di rappresentazione contabile e non di qualificazione ai fini IVA, la definizione di *leasing* vincolante ai fini IVA è stata mutuata proprio da tale criterio contabile.

Per determinare se «la proprietà venga normalmente acquisita al più tardi all'atto del pagamento dell'ultima rata»⁵¹⁹, come richiesto dall'art. 14 lettera B della direttiva è necessario fare ricorso a criteri che siano indipendenti da quelli nazionali e coerenti con il fatto che la nozione di cessione di beni nell'ampia previsione dell'art. 14 lettera A della direttiva comprende ogni «operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizzi l'altra parte a disporre di fatto del bene come se ne fosse proprietario»⁵²⁰. Per fare ciò, la Corte ricorre a criteri che non appartengono all'ambito IVA e hanno le proprie origini nel diritto internazionale.

Sembrirebbe di essere in presenza di un caso in cui, nella coincidenza degli obiettivi dei due strumenti normativi (IAS e direttiva IVA), la definizione fornita dall'una sia utile per l'interpretazione dell'altro⁵²¹. Con la giurisprudenza successiva, però, si attribuisce sempre maggiore importanza al dato economico a discapito del dato giuridico⁵²².

Inoltre, cambia la funzione con cui i suddetti criteri, ormai consolidatisi nella giurisprudenza della Corte di giustizia, vengono richiamati. In *Eon Aset* questi erano impiegati sia per fornire la definizione di *leasing* finanziario, sia per determinare quando un contratto di *leasing* potesse essere

⁵¹⁷ Tra gli altri, F. Gallo, *Riforma del diritto societario e imposta sul reddito*, in Giur. comm., 2004, I, 273; L. Salvini, *La modernizzazione del diritto contabile in Italia*, in AA. VV., *IAS/IFRS, La modernizzazione del diritto contabile in Italia*, Milano, 2007, 193 sgg.; M. Miccinesi, *L'Impatto degli IAS nell'ordinamento tributario italiano alla luce della riforma del Tuir: fiscalità corrente e differita*, in Giur. imp., 2004, 1435; G. Gaffuri, *I principi contabili internazionali e l'ordinamento fiscale*, in Rass. trib., 2004, III, 871, sgg.; I. Vacca, *Gli IAS/IFRS e il principio della prevalenza della sostanza sulla forma: effetti sul bilancio e sul principio di derivazione nella determinazione del reddito d'impresa*, in Riv. dir. trib., 2006, I, 757 sgg.; G. Zizzo, *I principi contabili internazionali nei rapporti tra determinazione del risultato di esercizio e determinazione del reddito imponibile*, in Riv. dir. trib., 2005, I, 1165.

⁵¹⁸ Tra gli altri, M. Giorgi, *I beni immateriali nel reddito d'impresa, tra «forma» e «sostanza»*, in Riv. dir. fin. sci. fin., 2015, I, 135; I. Vacca, *Gli IAS/IFRS e il principio della prevalenza della sostanza sulla forma*, cit., 759.

⁵¹⁹ Art. 14, para. 2, lett. b) della direttiva 2006/112/CE.

⁵²⁰ Sentenza *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, cit., punto 9; sentenza del 6 febbraio 2003, *Auto Lease Holland BV*, cit., punto 32.

⁵²¹ I criteri del passaggio della proprietà alla scadenza dello stesso ed il trasferimento della maggior parte dei rischi e benefici sono l'esito del rilievo giuridico che si riconosce agli effetti contrattuali; la corrispondenza tra la somma delle rate ed il valore venale del bene è invece un criterio tutto «economico».

⁵²² Un ulteriore esempio problematico per quanto riguarda la scelta tra cessione di beni o prestazione di servizi è la vendita di cosa futura (*emptio spei* o *emptio rei speratae*). Come è stato già affermato «una ricostruzione in termini di "sostanza economica" alla luce della direttiva IVA indipendentemente dalla qualificazione civilistica può condurre ad assimilarle a cessioni di beni, piuttosto che a valorizzarne il più diretto contenuto giuridico, cioè l'assunzione di obbligazione di fare acquisire la proprietà (inquadrate come prestazione di servizi)» (P. Filippi, *I profili oggettivi del presupposto dell'IVA*, cit.). L'analisi delle disposizioni in materia di assimilazioni, che prevede che siano equiparate alle cessioni di beni le vendite con riserva di proprietà o le locazioni con clausola di trasferimento vincolante per entrambe le parti sembra suggerire che, qualora la direttiva avesse voluto includere disposizioni in cui il trasferimento della proprietà è differito nel tempo oppure aleatorio, lo avrebbe fatto esplicitamente e quindi che non possa qualificarsi come cessione di un bene materiale. Tuttavia, la Corte, nelle sentenze appena menzionate, in ragione della prevalenza degli effetti economici sulla forma giuridica, ha qualificato come cessioni di beni anche contratti in cui non si fosse ancora verificato l'effetto traslativo quando fosse certo secondo parametri di razionalità economica che si sarebbe verificato. Queste potrebbero, quindi, essere rilevanti, per questo aspetto, anche per quanto riguarda la vendita di cosa futura.

Paragrafo 3.3 - Le nozioni proprie

definito come cessione di beni. Nella giurisprudenza successiva⁵²³ essi vengono ripresi per determinare «quando un contratto possa essere qualificato come contratto di leasing finanziario: tuttavia tale qualificazione non viene ritenuta di per sé sufficiente a far rientrare la consegna materiale di un bene effettuata in base a quest'ultimo in una categoria di operazioni assoggettate all'IVA»⁵²⁴. La Corte sembra voler evitare che vi sia corrispondenza tra l'individuazione di un contratto di *leasing* finanziario e la riconduzione di quest'ultimo alla categoria delle cessioni di beni ai fini IVA; di ciò è riprova il fatto che il ricorso ai criteri contabili IAS 17⁵²⁵ per individuare un contratto di *leasing* finanziario, esplicito in *Eon Aset*, viene meno in *Mercedes Benz*. Lo stesso avvocato generale sembra dubitare dell'opportunità del rimando ai criteri contabili quando, nelle conclusioni a *Mercedes Benz*, sottolinea che le disposizioni si basano su una logica diversa e che la qualificazione giuridica debba corrispondere alla valutazione oggettiva dell'operazione intesa come l'evento giuridico concreto⁵²⁶.

Il caso del *leasing* ci dimostra il difficile rapporto tra nozioni europee in materia tributaria, relative all'IVA, e altre fonti europee. Se queste ultime possono essere un utile ausilio per l'interpretazione, l'unico vero criterio rilevante rimane quello della condivisione degli obiettivi. È una questione che implica una riflessione anche con le fonti extra-UE anche se ciò riguarda soprattutto le imposte dirette. Infatti, in questa materia, molti Stati fanno riferimento, talvolta introducendo anche una disciplina specifica nell'ordinamento nazionale, ai commentari OCSE che, in questo modo, diventano un utile supporto interpretativo. La Corte stessa talvolta, nell'interpretazione della disciplina europea, ha fatto riferimento ai commentari OCSE⁵²⁷. In quest'ultimo caso, però, l'interprete sembra non poter prescindere, per utilizzare fonti non europee a fini ermeneutici, da una riconosciuta «compatibilità» e «autorizzazione» da parte della Corte di giustizia. Nel caso, invece, di interpretazione di nozioni utilizzate da disposizioni europee alla luce di altre disposizioni europee, essa non sembra essere necessaria e, quindi, la questione si pone per gli interpreti nazionali in termini più complessi.

Osservazioni conclusive

In conclusione, l'esigenza di nozioni la cui portata e il cui significato siano individuati a livello europeo riguarda anche il profilo oggettivo. Infatti, come più volte ripetuto dalla Corte stessa «la sesta direttiva stabilisce un sistema comune dell'IVA basato su una definizione uniforme delle

⁵²³ Sentenza del 14 dicembre 2016, *Mercedes Benz*, C-164/16, EU:C:2016:950.

⁵²⁴ Sentenza del 14 dicembre 2016, *Mercedes Benz*, punto 28.

⁵²⁵ L'*International Accounting Standard 17* (IAS 17) intitolato *IAS 17 - Leases* viene approvato dall'*International Accounting Standard Board* nel 1997, sottoposto a revisione nel 2003 e sottoposto a modifiche successive nel 2007, 2009, 2010. Tuttavia, la questione della rappresentazione contabile del contratto di leasing era stata oggetto di attenzione da parte dell'*International Accounting Standard Board* sin dalla metà degli anni Settanta, attenzione che aveva portato all'approvazione dello *IAS 17 - Accounting for Leases* nel 1982, poi sostituito nel 1997 dal suddetto *IAS 17 - Leases*.

⁵²⁶ Conclusioni dell'Avvocato generale Szpunar, *Mercedes Benz*, C-164/16, EU:C:2017:414, punto 31.

⁵²⁷ Sentenza *N Luxembourg, cit.*, punti 92-93.

operazioni imponibili»⁵²⁸. L'esigenza giustifica il ricorso, per la disciplina del profilo oggettivo, a nozioni sconosciute alla maggior parte alle singole tradizioni nazionali, quali ad esempio gli stessi concetti di «cessioni di beni» e «prestazioni di servizi».

Tuttavia, se nel caso delle esenzioni, la qualificazione come nozione autonoma era accompagnata dall'obbligo di interpretazione restrittiva, nel caso delle nozioni inerenti al profilo oggettivo, si tratta di concetti individuati e definiti per mezzo di termini volutamente ampi in nome del principio di generalità. Occorre comunque specificare che, a parere di chi scrive, nel primo caso si tratta di un obbligo interpretativo, nel secondo di un carattere della nozione.

È il caso delle «prestazioni di servizi», concetto tanto vasto nella sua aspirazione all'onnicomprendività da renderne complessa l'individuazione. La prestazione di servizi diventa un concetto di chiusura del tutto svincolato da ciò che siamo solito ricondurre al concetto di «servizi» negli ordinamenti nazionali. Residualità e ampiezza che talvolta comportano anche una parziale sovrapposizione tra profilo oggettivo e soggettivo, tanto che la conclusione di contratti di prestazione di servizi diventa il paradigma stesso dell'attività economica a titolo oneroso in quanto tale, non avendo per oggetto l'ampio, ma comunque meglio definito, effetto economico del «diritto di disporre della cosa».

Ciò è coerente col fatto che la direttiva valorizza il profilo soggettivo arrivando quasi a sostenere che sono soggette a IVA tutte le operazioni compiute da soggetti che esercitano un'attività economica. Solo un concetto definito in modo residuale e ampio può essere utile affinché la definizione del profilo oggettivo sia coerente con la generalità che il profilo soggettivo e oggettivo mirano a garantire. Tuttavia, come vedremo *infra* (v. il succ. para. 4.2.1, cap. IV), poiché una formula residuale difficilmente può caratterizzare una nozione e può creare dei problemi, alcuni ordinamenti pongono a fondamento parametri giuridici sostanziali in grado di giustificare l'esistenza del concetto. Inoltre, se nelle esenzioni, motivate dalla promozione e dal perseguimento di un certo obiettivo, la giurisprudenza della Corte insisteva molto sull'interpretazione funzionale, nel caso delle nozioni relative al profilo oggettivo si valorizza la necessità di un'interpretazione obiettiva che prescindendo dalla forma giuridica che rimane pur sempre una scelta delle parti.

Ciò che accomuna le due categorie di operazioni più importanti del profilo oggettivo è l'esistenza di un «corrispettivo». La definizione di corrispettivo è stata fornita dalla Corte che ha sottolineato l'importanza dell'esistenza di un nesso diretto tra il corrispettivo o valore e la cessione o prestazione. D'altronde il corrispettivo, sulla base del quale viene determinata l'imposta dovuta secondo criteri di proporzionalità, è fondamentale per la quantificazione della base imponibile e, per questa ragione, la determinazione non può essere oggetto di divergenze applicative⁵²⁹. Del resto, lo scambio è alla base della corrispettività, ma la corrispettività qualifica lo scambio.

⁵²⁸ Sentenza del 26 giugno 2003, *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, cit., punto 38; sentenza del 12 gennaio 2006, *Optigen*, cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03, EU:C:2006:16, punto 36.

⁵²⁹ Al riguardo si veda tutta la giurisprudenza relativa all'art. 90: sentenza del 15 maggio 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328; sentenza del 26 gennaio 2012, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40; sentenza del 3 luglio 1997, *Goldsmiths (Jewellers)*, C-330/95, EU:C:1997:339; sentenza *Di Maura*, cit. Per quanto riguarda lo specifico tema delle nozioni autonome può essere particolarmente interessante l'ordinanza della Corte del 24 ottobre 2019, *PORR Építési Kft.*, C-292/19, EU:C:2019:901.

Paragrafo 3.3 - Le nozioni proprie

Poiché la nozione di prestazione di servizi è residuale rispetto a quella di cessione di beni, la corretta individuazione di quest'ultima fattispecie è centrale. L'individuazione è particolarmente complessa soprattutto per quanto riguarda quei beni, ad esempio i *software*, o quelle tipologie contrattuali, ad esempio i contratti leasing, che presentano alcuni caratteri tipici delle cessioni di beni e altri tipici delle prestazioni di servizi. È sempre utile ricordare che, sebbene la distinzione tra cessioni di beni e prestazioni di servizi non abbia conseguenze per quanto riguarda l'ambito di applicazione dell'imposta, ciò rileva per ciò che concerne l'esigibilità e la territorialità.

Il carattere autonomo delle nozioni relative dal presupposto oggettivo è strettamente legato alla valorizzazione degli aspetti economici delle nozioni di *cessione*. Il fatto di riferirsi all'equivalenza economica, al di là della forma giuridica, non è più soltanto un metodo ermeneutico per rendere efficace l'applicazione uniforme; l'autonomia della nozione viene a corrispondere con la dimensione economica di concetti «formalmente» giuridici, ad esempio quello di «proprietà», che derivano dal diritto degli Stati membri, ma che diventano parte del diritto europeo con significati diversi da quelli nazionali. L'esigenza di autonomia, ad esempio, non rimane esterna al significato economicistico di «proprietà». L'autonomia della nozione finisce per corrispondere con la dimensione in senso lato economica di concetti «formalmente» giuridici (proprietà) che derivano dal diritto degli Stati membri, ma che vengono assunti con significati diversi da quelli sottostanti a quelle formulazioni linguistiche nei diversi ordinamenti nazionali.

3.3.2.2 Le nozioni relative al luogo delle operazioni imponibili

Le nozioni autonome individuate dalla Corte per quanto riguarda il profilo territoriale riguardano principalmente la nozione di «stabile organizzazione», concetto chiave per la determinazione della territorialità in materia di prestazioni di servizi⁵³⁰. A questa si aggiungono alcune nozioni di cui agli artt. 46 sgg. della direttiva.

Nel primo caso, si tratta di una nozione riguardo alla quale la Corte si è dovuta pronunciare più volte per via, tra le altre ragioni, dell'equivoca sovrapposizione rispetto alla nozione di stabile organizzazione applicabile in materia di imposte dirette. Nel secondo caso, si tratta di nozioni la cui uniforme definizione è strettamente funzionale a evitare casi di doppia imposizione.

Il regime di determinazione della territorialità

La territorialità IVA costituisce, come anticipato, l'oggetto di un regime complesso e poco organico che tuttavia svolge una funzione fondamentale per raggiungere l'obiettivo dell'imposta: la tassazione del consumo. La complessità è dovuta al fatto che, da un lato, l'IVA è, per il profilo giuridico, un'imposta plurifase che colpisce lo scambio di beni e servizi ad ogni stadio della catena produttiva e distributiva. Dall'altro lato, per l'aspetto del suo risultato economico, si tratta di

⁵³⁰ Sentenze del 4 luglio 1985, *Berkholz*, C-168/84, EU:C:1985:299; sentenza del 2 maggio 1996, *Faaborg-Gelting Linien*, C-231/94, EU:C:1996:184; sentenza del 17 luglio 1997, *ARO Lease*, C-190/95, EU:C:1997:374; sentenza del 20 febbraio 1997, *DFDS*, C-260/95, EU:C:1997:77; sentenza del 7 maggio 1998, *Lease Plan*, C-390/96, EU:C:1998:206; sentenza del 28 giugno 2007, *Planzer Luxembourg*, C-73/06, EU:C:2007:397.

un'imposta generale sui consumi destinata a gravare in via definitiva solo sul consumatore finale. Le regole per la determinazione della territorialità devono quindi garantire che l'imposta, pur applicandosi ad ogni operazione della catena produttiva, sia coerente con l'obiettivo di tassare il consumatore finale. La disciplina della territorialità del tributo deve riuscire a conciliare il procedimento giuridico d'applicazione e la finalità economica del tributo.

Un ulteriore fattore di complessità è dovuto alle divergenze tra il modello «ideale» e la disciplina attuale dell'imposta. In base alla struttura originaria che avrebbe dovuto caratterizzare l'IVA, l'imposta avrebbe dovuto applicarsi a tutti i beni e i servizi nello Stato del produttore. Essa avrebbe dovuto essere sopportata economicamente dal consumatore finale, ma sarebbe stata esigibile nel paese della produzione, a prescindere dal paese di destinazione o consumo, poiché ciò era considerato più coerente con la creazione del mercato interno che, tuttavia, al momento dell'introduzione dell'imposta era lungi dall'esistere, poiché non erano ancora state abolite le frontiere fiscali.

Per questo, in attesa dell'abolizione delle frontiere interne, si adottò un regime provvisorio che prevedeva la tassazione nel paese di destinazione piuttosto che nel paese di origine. Ciò non di meno la tassazione nel paese di produzione, secondo la quale le merci arriverebbero nel paese di destinazione al lordo dell'imposta del paese di provenienza, presupponeva l'esistenza di un'aliquota unica. Proprio a causa del mancato accordo per quanto riguardava l'introduzione di un'aliquota comune, nonché della volontà di realizzare gradualmente il modello impositivo ideale dell'imposta, anche dopo l'abolizione delle frontiere non si è provveduto a introdurre un regime coerente con il principio di origine. Il regime transitorio di tassazione a destinazione è divenuto quindi definitivo per le cessioni di beni⁵³¹. Per le prestazioni di servizi, invece, le regole di determinazione della territorialità sono state oggetto di una radicale riforma nel 2010 che ha confermato la tassazione nel paese di destinazione come criterio prevalente⁵³².

La territorialità per le cessioni di beni e la non necessità di nozioni autonome

Il regime temporaneo, poi divenuto definitivo, previsto per le cessioni di beni include criteri di determinazione diversi a seconda che il bene sia o meno oggetto di trasporto. Nel caso in cui il bene non venga spedito o trasportato, l'art. 31 della direttiva prevede che il luogo della cessione sia quello in cui il bene si trova al momento della cessione. Qualora, invece, il bene venga spedito o

⁵³¹ A partire dal gennaio 1993 è stato adottato un regime temporaneo sempre basato sul principio di destinazione, ma senza aggiustamenti fiscali ai posti di frontiera. Prima del 1993 gli aggiustamenti fiscali tra i paesi erano compiuti alle dogane dove, in applicazione dell'aliquota zero prevista per le esportazioni, il carico fiscale sulle esportazioni veniva annullato e veniva applicata l'aliquota prevista dal paese di destinazione. A partire dal 1993 è stato adottato un regime temporaneo realizzato senza ricorrere agli aggiustamenti fiscali ai posti di frontiera ma facendoli compiere al primo importatore. La scelta di questa soluzione ha fatto aumentare i rischi di frode fiscale ai posti di frontiera. Per questa la Commissione ha tentato più volte di riformare il sistema di determinazione della territorialità previsto per le cessioni di beni.

⁵³² Alla riforma del 2010 hanno fatto seguito ulteriori modifiche ad opera della direttiva 2009/132/CE del Consiglio, del 19 ottobre 2009, che determina l'ambito d'applicazione dell'art. 143, lettere b) e c), della direttiva 2006/112/CE per quanto concerne l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto di talune importazioni definitive di beni della direttiva 2017/2455 relativa alle prestazioni di servizi e le vendite a distanza di beni.

Paragrafo 3.3 - Le nozioni proprie

trasportato, l'art. 32 prevede che il luogo della cessione sia quello dove il bene si trova al momento iniziale della spedizione oppure del trasporto a destinazione.

Entrambe le norme sembrano coerenti con l'obiettivo finale di determinare la territorialità in coerenza con il principio di destinazione. Nel primo caso, non essendoci trasporto, si ha ragione di supporre che il bene sia consumato nel luogo in cui si trova al momento della cessione. Nel secondo caso, il rispetto del principio di destinazione è garantito grazie al coordinamento con le norme che disciplinano gli acquisti intra-comunitari. Poiché le cessioni intracomunitarie di beni sono operazioni esenti, il principio di destinazione è garantito grazie alla norma sulla territorialità degli acquisti intra-comunitari. Secondo l'art. 40, infatti, è considerato luogo di un acquisto intracomunitario di beni il luogo in cui i beni si trovano al momento dell'arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente.

Sebbene l'obiettivo delle nozioni in materia di territorialità sia quello di colpire economicamente il consumatore finale, la struttura rimane quella di un'imposta che si applica alle singole operazioni e, dunque, nella disciplina della territorialità rimane centrale la localizzazione del luogo in cui si trova il bene piuttosto che quella del consumatore finale. La disciplina transitoria prevista per le cessioni di beni considera centrale il collegamento territoriale delle singole operazioni piuttosto che quello dei soggetti. A queste regole generali si affiancano delle norme particolari previste per determinate situazioni o in relazione a esigenze specifiche⁵³³.

La struttura e i concetti utilizzati dalle disposizioni in materia di determinazione della territorialità delle cessioni di beni sono piuttosto precisi e semanticamente connotati. Il «luogo in cui il bene si trova al momento della cessione» può sicuramente dare origine a dubbi interpretativi, ad esempio per quanto riguarda il momento in cui la cessione può intendersi realizzata, ma, a parere di chi scrive, non sembra che si tratti delle divergenze interpretative o applicative che solitamente sono alla base dell'individuazione di nozioni autonome di diritto europeo. Trattandosi, infatti, di disposizioni che fanno riferimento a realtà fattuali, in un certo senso pregiudiziali, quali la presenza in un determinato luogo, non ha senso che siano oggetto di una definizione giuridica. Inoltre, il significato dei suddetti termini non dipende dalle tradizioni giuridiche degli Stati membri. Le questioni interpretative sorgeranno eventualmente, ad esempio, in relazione al profilo temporale, poiché questo coinvolge un aspetto giuridico che è proprio quello del trasferimento della proprietà e che dipende anche dalla natura del diritto trasferito.

Pertanto, si fa riferimento a queste nozioni, per cui non è sentita l'esigenza di specificare caratteri qualificanti il concetto, come «mere nozioni» e, come anticipato, esse non saranno oggetto di specifica trattazione.

La territorialità per le prestazioni di servizi

Alle regole in materia di territorialità previste per le cessioni di beni si affiancano quelle previste per le prestazioni di servizi. La disciplina della territorialità delle prestazioni di servizi risale alla sesta direttiva del 1° gennaio 1978. Nel frattempo, la globalizzazione, lo sviluppo

⁵³³ Titolo V, capo I, della direttiva 2006/112/CE.

dell'economia digitale e i mutamenti tecnologici hanno condotto allo sviluppo di nuovi modelli produttivi e hanno reso necessari dei cambiamenti nella disciplina della territorialità. Per questo, nel 2010, dopo anni di discussioni, sono state modificate le norme in materia di determinazione della territorialità delle prestazioni di servizi⁵³⁴. Lo scopo delle modifiche era di garantire che il luogo dell'imposizione fosse il luogo in cui avviene il consumo effettivo⁵³⁵; cosicché sono stati introdotti nuovi criteri per la determinazione della territorialità che hanno rafforzato e dato ancor più piena attuazione al principio di destinazione⁵³⁶. A partire dal primo gennaio 2010 il regime è differenziato a seconda che le prestazioni di servizi siano rese nei confronti di un soggetto passivo oppure di un committente privato.

L'art. 44 prevede infatti che, nel caso di prestazioni rese ad un soggetto passivo che agisce in quanto tale, il luogo della prestazione sia quello in cui questi ha fissato la sede della sua attività economica. Nel caso, però, in cui i servizi siano resi ad una stabile organizzazione, il luogo della prestazione è quello in cui quest'ultima è situata. In mancanza della sede dell'attività economica o della stabile organizzazione, il luogo della prestazione è l'indirizzo permanente oppure la residenza abituale. Per quanto riguarda, invece, le prestazioni rese a persone che non sono soggetti passivi, l'art. 45 prevede che il luogo della prestazione sia quello in cui il prestatore ha fissato la sede della sua attività economica oppure, qualora i servizi siano prestati da una stabile organizzazione, il luogo della prestazione sarà quello in cui questa è situata. In mancanza, si guarderà all'indirizzo permanente oppure alla residenza abituale del prestatore.

In materia di territorialità delle prestazioni di servizi vi sono numerose disposizioni speciali che, secondo la giurisprudenza consolidata della Corte di giustizia, non devono essere intese come deroghe e, per questo, non devono essere oggetto di interpretazione restrittiva. Esse devono essere interpretate prendendo in considerazione, come criterio di riferimento, la natura della prestazione di servizi in quanto tale nonché tutte le circostanze che caratterizzano la prestazione di cui trattasi⁵³⁷.

Nel 2014, con un regolamento⁵³⁸, è stato chiarito il significato di molti dei termini utilizzati in materia di territorialità e sono state introdotte disposizioni relative all'esecuzione della direttiva. Si tratta di disposizioni che trattano soprattutto di specifiche questioni e il cui scopo è l'uniforme applicazione della direttiva all'interno dell'Unione⁵³⁹. La «sede dell'attività economica», la

⁵³⁴ Direttiva del Consiglio 2008/8/EC del 20 febbraio 2008 che modifica la direttiva 2006/112/EC per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi. OJ L44/11. Per quanto riguarda le proposte precedenti, si veda la proposta del 23 dicembre 2003, COM (2003) 822 e proposta del 20 luglio 2005, COM (2005) 334.

⁵³⁵ Considerando numero 3 della direttiva del consiglio 2008/8/CE del 20 febbraio 2008.

⁵³⁶ Nella seconda direttiva il luogo di una prestazione di servizi era quello in cui il servizio veniva fornito, il diritto trasferito o garantito o l'oggetto affittato, veniva utilizzato oppure se ne aveva il godimento. Secondo l'art. 9 para. 1, il criterio base per la territorialità delle prestazioni di servizi era quello del luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della sua attività economica oppure aveva costituito un centro di attività stabile a partire dal quale la prestazione veniva resa.

⁵³⁷ Sentenza del 15 marzo 2001, *SPI*, C-108/00, EU:C:2001:173, punto 19; sentenza del 17 novembre 1993, *Commissione/Francia*, C-68/92, EU:C:1993:888, punto 17; sentenza del 17 novembre 1993, *Commissione/Lussemburgo*, C-69/92, punto 18; sentenza del 17 novembre 1993, *Commissione/Spagna*, C-73/92, EU:C:1993:891, punto 15.

⁵³⁸ 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 (rifusione).

⁵³⁹ Secondo il considerando 4 «l'obiettivo del presente regolamento è quello di garantire l'applicazione uniforme dell'attuale sistema dell'IVA attraverso disposizioni di esecuzione della direttiva 2006/112/CE, in particolare in materia di soggetti passivi, cessioni di beni e prestazioni di servizi e luogo delle operazioni imponibili. Il presente regolamento

«stabile organizzazione» oppure il «luogo del domicilio» o della «residenza abituale» sono concetti fondamentali della direttiva che, a partire da luglio 2011, sono stati definiti in modo univoco dagli artt. 10-13 del regolamento 282/2011/UE. È il Regolamento stesso ad affermare che occorre chiarire alcuni concetti, quali la sede dell'attività economica, la stabile organizzazione, l'indirizzo permanente e la residenza abituale, per garantire l'applicazione uniforme delle norme relative al luogo delle operazioni imponibili⁵⁴⁰. Tenuto conto della giurisprudenza della Corte di giustizia, il ricorso a criteri quanto più chiari e oggettivi possibile dovrebbe facilitare l'applicazione di tali concetti.

Per quanto riguarda la «stabile organizzazione», è stata la stessa Corte di giustizia a ribadire, in alcune sentenze successive all'adozione del regolamento, che la definizione positiva della nozione si ispirava alla giurisprudenza della Corte⁵⁴¹. Per questo l'interpretazione della nozione contenuta nel regolamento doveva avvenire alla luce della pregressa giurisprudenza della Corte in materia⁵⁴². Così la giurisprudenza ha in qualche modo riaffermato l'«autonomia giurisprudenziale» della nozione rispetto all'autonomia «positiva» posta dal regolamento. Dunque, la positivizzazione di una nozione giurisprudenziale è rilevante sotto due punti di vista: da un lato, indica che il legislatore europeo riconosce le definizioni fornite in via giurisprudenziale. Dall'altro, determina una «ricomposizione tra autonomie»: la Corte, che rimane l'interprete del diritto europeo, interpreta la nozione normativa alla luce di quanto affermato riguardo alla nozione giurisprudenziale.

La «sede dell'attività economica»

Per quanto riguarda la «sede dell'attività economica», con questa nozione si intende il luogo in cui sono svolte le funzioni dell'amministrazione centrale dell'impresa⁵⁴³. Malgrado l'importanza centrale per la determinazione della territorialità, prima dell'intervento del regolamento, non vi erano stati rinvii pregiudiziali alla Corte di giustizia aventi ad oggetto la portata della nozione e il significato sembra sufficientemente chiaro e uniforme negli Stati membri.

si limita a quanto è necessario per conseguire tale obiettivo in ottemperanza al principio di proporzionalità enunciato nell'art. 5, paragrafo 4, del trattato sull'Unione europea».

⁵⁴⁰ Considerando 15 del Regolamento.

⁵⁴¹ Secondo la sentenza del 16 ottobre 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, punto 58: «dalla giurisprudenza della Corte in materia (v. la sentenza *Planzer Luxembourg*, cit., punto 54 e giurisprudenza ivi citata), cui il tenore dell'art. 11 del regolamento d'esecuzione s'ispira direttamente, che una stabile organizzazione dev'essere caratterizzata da un sufficiente grado di permanenza e da una struttura adeguata, in termini di risorse umane e tecniche, che le consentano di ricevere ed utilizzare i servizi fornite per le specifiche esigenze delle organizzazioni medesime». In questo senso può essere significativa anche la recente sentenza *Dong Yang* (sentenza del 7 maggio 2020, *Dong Yang*, C-547/18, EU:C:2020:350) relativa alla stabile organizzazione, in cui la Corte ha affermato che «a tal riguardo, se è possibile che una controllata costituisca la stabile organizzazione della sua società controllante, una siffatta qualificazione dipende dalle condizioni materiali enunciate dal regolamento di esecuzione n. 282/2011, in particolare all'art. 11 di quest'ultimo, che devono essere valutate alla luce della realtà economica e commerciale», evidenziando quindi i criteri in ragione dei quali interpretare l'art. 11.

⁵⁴² *Ibidem*.

⁵⁴³ Secondo l'art. 10 del regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio del 15 marzo 2011: «ai fini dell'applicazione degli articoli 44 e 45 della direttiva 2006/112/CE, il luogo in cui il soggetto passivo ha fissato la sede della propria attività economica è il luogo in cui sono svolte le funzioni dell'amministrazione centrale dell'impresa».

Il regolamento (art. 10 para. 1) definisce la «sede dell'attività economica» come il «luogo in cui sono svolte le funzioni dell'amministrazione centrale dell'impresa» e specifica (art. 10 para. 2) che «per determinare il luogo di cui al paragrafo 1, si tiene conto del luogo in cui vengono prese le decisioni essenziali concernenti la gestione generale dell'impresa, del luogo della sua sede legale e del luogo in cui si riunisce la direzione». Secondo la norma appena menzionata, la definizione di «sede dell'attività economica» deve essere utilizzata per l'interpretazione degli artt. 44 e 45 della direttiva.

Non si comprende, invece, come mai la stessa nozione non debba essere rilevante ai fini dell'interpretazione di altre norme, ad esempio gli artt. 38 e 58 della direttiva. In passato, nella sentenza *Planzer*⁵⁴⁴, la Corte di giustizia aveva utilizzato i medesimi criteri ai fini dell'interpretazione del concetto di «sede dell'attività economica» di cui all'art. 1 che definisce l'ambito di applicazione soggettivo della tredicesima direttiva in materia di modalità di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti nel territorio della Comunità⁵⁴⁵. Dal momento, però, che la nozione così definita serve espressamente ai fini e alle esigenze specifiche della territorialità, cioè a risolvere problemi legati all'individuazione del regime territoriale dell'IVA transnazionale, a parere di chi scrive non può essere applicata direttamente in relazione ad altre norme della direttiva stessa. Tuttavia, una volta introdotta questa nozione nel tessuto della direttiva, è ragionevole supporre che orienti l'ascrizione di significati a nozioni identiche o similari contenute in altre norme, in coerenza con preoccupazioni di carattere sistematico⁵⁴⁶.

La «stabile organizzazione»

Per quanto riguarda invece la nozione di stabile organizzazione, vi fanno riferimento molte delle disposizioni in materia di territorialità, tra cui le regole generali di cui agli artt. 44 e 45 precedentemente menzionate⁵⁴⁷ e la Corte si è più volte pronunciata sulla nozione.

Un soggetto passivo può svolgere la sua attività economica ricorrendo a uno o più stabilimenti: qualora svolga le proprie attività in più di un paese e alcuni di questi stabilimenti si trovino in paesi diversi da quelli in cui ha sede l'attività economica, essi, qualora soddisfino le condizioni necessarie per poter essere qualificati come stabili organizzazione, diverranno rilevanti al fine della determinazione della territorialità. Infatti, come anticipato, secondo gli artt. 44 e 45 della direttiva, il luogo di una prestazione di servizi è quello in cui il prestatore o il committente, a

⁵⁴⁴ Sentenza *Planzer Luxembourg*, cit., punto 61.

⁵⁴⁵ Tredicesima direttiva del Consiglio del 17 novembre 1986 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Modalità di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti nel territorio della Comunità (86/560/CEE).

⁵⁴⁶ Si rinvia a quanto già affermato dall'autore in relazione alla nozione di «noleggio di un mezzo di trasporto», ai sensi dell'articolo 56, paragrafo 2, primo comma, della direttiva 2006/112 nella sentenza del 20 gennaio 2021, *QM contro Finanzamt Saarbrücken*, cit., in cui si sottolinea anche la necessità di una *definizione uniforme*.

⁵⁴⁷ Art. 38 e 39 (Cessioni di beni mediante i sistemi di distribuzione), art. 43 (regola generale per la determinazione del luogo delle prestazioni di servizi), articoli 56 e 57 (altre prestazioni di servizi), articoli 58 e 59 (criterio dell'utilizzazione o dell'impiego effettivi), art. 307 (regime speciale delle agenzie di viaggio) della direttiva 2006/112/CE.

seconda che chi riceve la prestazione sia un soggetto passivo o meno, ha stabilito la sede della propria attività economica oppure dispone di una stabile organizzazione.

La nozione ha origine negli ordinamenti di *common law* dove veniva menzionata come «permanent establishment». Compare poi nelle versioni francesi dei modelli di convenzione OCSE come «établissement fixe» (1946) e poi, a partire dal 1963, come «établissement stable». Nel 1977, anche la direttiva IVA inizia a fare riferimento, ai fini della determinazione della territorialità, alla nozione di «établissement stable»⁵⁴⁸ (nella versione italiana «centro di attività stabile»)⁵⁴⁹, ma con una funzione diversa. Infatti, se, nelle imposte dirette la nozione di «stabile organizzazione» era utile ai fini della ripartizione del potere impositivo, nell'IVA è fondamentale per l'uniforme applicazione delle regole in materia di territorialità.

Se la definizione di «stabile organizzazione» trova la propria collocazione in una disposizione europea a partire dal 2014, i dubbi interpretativi degli Stati membri avevano già determinato l'intervento della Corte di giustizia per chiarirne il significato⁵⁵⁰. Per la prima volta nel 1985, con la sentenza *Berkholz*⁵⁵¹, la Corte aveva definito la «stabile organizzazione» come un centro d'attività che abbia una «consistenza minima, data la presenza permanente dei mezzi umani e tecnici necessari per determinate prestazioni di servizi»⁵⁵². La suddetta definizione è stata ribadita anche dalla giurisprudenza successiva⁵⁵³.

L'attuale formulazione degli artt. 44 e 45, che prevede che il luogo della prestazione sia quello in cui il soggetto passivo ha fissato la sede della sua attività economica, salvo che i servizi siano resi a una stabile organizzazione situata in un luogo diverso, subordina il criterio della stabile organizzazione a quello della «sede dell'attività economica». Questo sembra essere coerente con la giurisprudenza della Corte di giustizia precedente alla riforma del 2010 riguardo l'art. 43. Quest'ultimo prevedeva che il luogo di una prestazione di servizi fosse quello in cui il prestatore ha stabilito la sede della sua attività economica o dispone di una stabile organizzazione⁵⁵⁴. Malgrado la disposizione facesse uso della disgiuntiva «o», e quindi non suggerisse un ordine preferenziale tra i due criteri, la Corte aveva costantemente ribadito che «la presa in considerazione di un altro centro di attività a partire dal quale viene resa la prestazione di servizi viene in considerazione solo nel caso in cui il riferimento alla sede non conduca ad una soluzione razionale dal punto di vista

⁵⁴⁸ Secondo l'art. 9 para. 1 : « Le lieu d'une prestation de services est réputé se situer à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est rendue ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, au lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle ».

⁵⁴⁹ Sul punto si veda P. Pistone, *Centro di attività stabile e stabile organizzazione: l'Iva richiede un'evoluzione per il 21 secolo?*, in Riv. dir. trib., 1999, I, 12 sgg.

⁵⁵⁰ Secondo lo stesso considerando 14 del Regolamento «per garantire l'applicazione uniforme delle norme relative al luogo delle operazioni imponibili occorre chiarire alcuni concetti, quali la sede dell'attività economica, la stabile organizzazione, l'indirizzo permanente e la residenza abituale. Tenuto conto della giurisprudenza della Corte di giustizia, il ricorso a criteri quanto più chiari e oggettivi possibile dovrebbe facilitare l'applicazione pratica di tali concetti».

⁵⁵¹ Sentenza *Berkholz*, cit.

⁵⁵² Sentenza *Berkholz*, cit., punto 18.

⁵⁵³ Sentenza *Faaborg-Gelting Linien*, cit., punto 17; sentenza *DFDS*, cit., punto 20; sentenza *ARO Lease*, cit., EU:C:1997:374, punto 16; sentenza del 7 maggio 1998, *Lease Plan*, C-390/96, EU:C:1998:206, punto 24.

⁵⁵⁴ La subordinazione del criterio della stabile organizzazione a quello della sede dell'attività economica è stato oggetto di numerose critiche (in tal senso si veda P. Pistone, *op. prec. cit.*, 17) ed era stata prospettata per la prima volta nella sentenza, cit., sulla scorta delle osservazioni compiute dall'Avv. Gen. Mancini.

fiscale o crei un conflitto con un altro Stato membro»⁵⁵⁵. Era quindi la giurisprudenza della Corte a stabilire l'ordine di priorità tra i due criteri, facendo riferimento ad una disposizione della direttiva, ma prescindendo poi dal dato testuale. Nelle sentenze della Corte relative alla scelta tra l'uno e l'altro criterio non sembrava esservi alcun riferimento alle ragioni che giustificavano la priorità di un criterio rispetto all'altro e la Corte si limitava ad affermare che il luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede dalla propria attività economica appare, in proposito, come il punto di riferimento preferenziale⁵⁵⁶.

L'attuale formulazione della direttiva IVA prevede che il luogo di una prestazione di servizi sia «il luogo in cui questi ha fissato la sede della sua 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 servizi è il luogo in cui è fissata la stabile organizzazione»⁵⁵⁷ e, quindi, conferma che l'approccio della Corte è stato recepito e condiviso dal legislatore europeo.

Dunque, la Corte definisce la «stabile organizzazione» come il centro d'attività che abbia una consistenza minima che le permette, grazie alla presenza permanente dei mezzi umani e tecnici necessari, di erogare determinate prestazioni di servizi⁵⁵⁸. Si tratta di un termine («stabile organizzazione») che compare nella direttiva rifiuta, ma che non era presente nella sesta direttiva. Quest'ultima parlava infatti di «centro d'attività stabile»⁵⁵⁹. Al contrario, l'attuale versione dell'art. 43 della direttiva 2006/112/CE fa esplicito riferimento alla «stabile organizzazione». Il termine, quindi, con funzioni diverse e quindi con un significato diverso, si rinviene sia in materia di imposte dirette sia in materia di imposte indirette. Di conseguenza, anche molte legislazioni nazionali hanno trasposto la disposizione ricorrendo a un concetto comune sia all'ambito delle imposte dirette, sia a quello delle imposte indirette⁵⁶⁰, come ad esempio ha fatto l'Italia. Al contrario, altre versioni linguistiche, come quella inglese, ricorrono (o ricorrevano) a termini diversi per designare la stabile organizzazione ai fini delle imposte dirette e indirette.

Tuttavia, nell'ambito delle imposte dirette, la nozione di «stabile organizzazione» ha la funzione di calibrare il potere impositivo degli Stati in relazione ad un'attività d'impresa che produce reddito con continuità nel tempo⁵⁶¹. La stabile organizzazione diventa quindi lo strumento per mezzo del quale si deroga e si delimita il diritto dello Stato della residenza di sottoporre a tassazione i redditi dei soggetti residenti ovunque prodotti. Per «stabile organizzazione» ai fini delle imposte dirette deve intendersi una sede fissa d'affari per mezzo della quale un'impresa residente

⁵⁵⁵ Sentenza *Berkholz*, cit., punto 17.

⁵⁵⁶ *Ibidem*.

⁵⁵⁷ Art. 44 della direttiva 2006/112/CE.

⁵⁵⁸ L'esistenza di una stabile organizzazione determina lo spostamento dell'obbligazione tributaria dallo Stato della residenza allo Stato della fonte con la conseguenza che la stabile organizzazione dovrà compiere tutti gli adempimenti tributari che devono compiere i soggetti residenti (presentazione della dichiarazione di inizio attività, fatturazione, liquidazione e versamento dell'imposta ad esempio).

⁵⁵⁹ Art. 9 para. 1 della direttiva 77/388/CEE.

⁵⁶⁰ Ad esempio, Francia, Belgio, Paesi Bassi e Spagna.

⁵⁶¹ I. Vacca, *La stabile organizzazione tra profili soggettivi e territoriali*, in AA.VV., *L'imposta sul valore aggiunto - Aspetti economici e giuridici*, in Giur. imp., 2009, LXXXII, 92.

in uno Stato esercita, in tutto o in parte, la sua attività in un altro Paese⁵⁶². Nel caso delle imposte dirette, quindi, la funzione della nozione è quella di determinare il potere impositivo in relazione ad attività che producono redditi con continuità nel tempo e a cui concorrono fattori produttivi dislocati nello spazio cui occorre attribuire una parte proporzionale dei ricavi. In altre parole, si tratta di punti di radicamento territoriale minimo cui imputare il profitto generato dall'operazione commerciale. Saranno considerate stabili organizzazioni ai fini delle imposte dirette anche le attrezzature automatiche in grado di erogare servizi a prescindere dall'intervento umano.

Al contrario, in materia IVA, occorre un centro di attività che presenti «sia mezzi umani sia tecnici» necessari al fine di erogare una certa prestazione. È proprio sul requisito della presenza di mezzi umani che si gioca la differenza essenziale tra i due concetti cui si affianca l'ulteriore differenza relativa alla maggiore o minore autonomia soggettiva rispetto alla casa madre nei rapporti reciproci. Dunque, nel caso delle imposte dirette, si è assistito ad una costante e progressiva estensione del concetto di stabile organizzazione; in materia di imposte indirette ciò non è avvenuto⁵⁶³ e la necessità del requisito del personale umano è stata ribadita costantemente dalla Corte di giustizia. Per ovviare alle difficoltà che ciò avrebbe comportato soprattutto per i servizi che, in ragione dell'evoluzione tecnologica, rispondono a modelli produttivi diversi da quelli tradizionali, si sono previste regole specifiche per i servizi di telecomunicazione, i servizi di tele radiodiffusione e i servizi forniti per via elettronica, in particolare quelli di cui all'allegato II⁵⁶⁴.

In ambito IVA, trattandosi di un'imposta europea in cui la scelta fondamentale in materia di territorialità è quella se l'operazione avvenga all'interno o all'esterno dell'Unione, la funzione della stabile organizzazione è peculiare e ibrida. Come affermato dalla Corte⁵⁶⁵, si tratta innanzitutto di stabilire una ripartizione razionale delle sfere di applicazione delle leggi nazionali in materia di IVA, determinando in modo uniforme il luogo di riferimento fiscale delle prestazioni di servizi, al fine di evitare in particolare conflitti di competenza fra Stati membri. Inoltre, non essendo rilevante dal punto della vista europeo né la localizzazione di un'operazione in uno Stato piuttosto che in un altro dell'Unione, né la localizzazione all'interno del territorio dell'Unione, la nozione di stabile organizzazione dal punto di vista europeo rileva soprattutto per evitare la doppia imposizione

⁵⁶² Secondo l'art. 5 del modello di convenzione OCSE «for the purposes of this Convention, the term "permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on». Per l'estensione del concetto di stabile organizzazione ai fini delle imposte dirette si veda M. Lampe, *Broadening the definition of permanent establishment: the pipeline decision*, in *European Taxation*, 1997, 67 sgg.; in particolare, per quanto riguarda la definizione convenzionale di stabile organizzazione, si vedano A. Lovisolo, *Il concetto di stabile organizzazione nel regime convenzionale contro la doppia imposizione*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, 1132; M. Cerrato, *La definizione di "stabile organizzazione" nelle convenzioni per evitare le doppie imposizioni*, in *AA.VV., Materiali di diritto tributario internazionale* (a cura di C. Sacchetto), Milano, 2002, 93.

⁵⁶³ Per quanto riguarda le critiche alla mancata evoluzione nella giurisprudenza della Corte si veda P. Jenkins, *VAT and cross-border services*, 10 e B. Plagnet, *La définition d'établissement stable en matière de TVA*, in *Bulletin fiscal Lefebvre*, 1997, (12), 739.

⁵⁶⁴ Art. 58 della direttiva 2006/112/CE.

⁵⁶⁵ Sentenza *Berkholz*, *cit.*, punto 14.

all'interno del mercato interno⁵⁶⁶. La funzione del concetto è, all'interno dell'Unione, di ripartire il potere di applicazione territoriale; all'esterno, di definire l'ambito di applicazione dell'imposta⁵⁶⁷.

Ancora, in materia di imposte dirette, pur non essendo un centro di imputazione autonomo e distinto rispetto alla casa madre, la stabile organizzazione è soggettivizzata anche nei rapporti con quest'ultima. Al contrario, in materia IVA, la stabile organizzazione non viene considerata come un soggetto passivo autonomo e separato dalla casa madre quanto come una presenza fisica del soggetto passivo in un altro territorio e, poiché non ha soggettività passiva autonoma, le operazioni tra sede dell'attività economica e stabile organizzazione non sono soggette ad IVA⁵⁶⁸. Secondo la Corte la succursale di una società non residente è priva di autonomia e non esiste pertanto alcun rapporto giuridico tra succursale e società. Esse devono essere considerate un solo ed unico soggetto passivo e l'una non è che un elemento dell'altra⁵⁶⁹.

La nozione di «luogo di stabilimento» compare anche nell'ottava⁵⁷⁰ e nella tredicesima direttiva⁵⁷¹ in materia di rimborso. Al riguardo la Corte si è trovata più volte a specificare che il luogo di stabilimento non riguarda unicamente la sede del soggetto passivo, ma anche la stabile organizzazione che questo ha nel paese. Qualora un'operazione sia stata effettuata da una stabile organizzazione, spetterà alla suddetta stabile organizzazione chiedere la detrazione dell'IVA. La detrazione può essere chiesta solo in relazione alle operazioni imponibili effettivamente realizzate⁵⁷². Più specificamente, secondo la Corte di giustizia, la mera capacità di compiere operazioni imponibili non sarebbe sufficiente, essendo ulteriormente necessario che il centro svolga effettivamente attività imponibili.

⁵⁶⁶ L'esigenza di evitare la doppia imposizione sembrava guidare la Corte anche nella definizione della nozione di stabile organizzazione. In questo caso, però, il rischio di difforme applicazione era ben più evidente. Si tratta infatti di una nozione che gli Stati membri avevano trasposto in modo difforme, talvolta ricorrendo al medesimo concetto utilizzato in materia di imposte dirette. Questo, insieme alla complessità del regime della territorialità in materia di prestazioni di servizi, che, in alcune versioni linguistiche, ha mutato i termini di riferimento chiave per la determinazione della territorialità (ad esempio, da «sede dell'attività economica» a «stabile organizzazione»), ha reso necessari più interventi della Corte di giustizia volti a determinare la portata della nozione. La definizione di stabile organizzazione, insieme ad altre nozioni chiave in materia di territorialità, è stata infine «codificata» dall'art. 11 del regolamento 282/2011/UE, sottolineando la differenza rispetto alla nozione rilevante in materia di imposte dirette e specificando che, a seconda che si tratti della nozione di stabile organizzazione menzionata dall'art. 44 oppure di quella menzionata dall'art. 45, le risorse umane e tecniche dovranno essere quelle necessarie rispettivamente a «ricevere e utilizzare» oppure «fornire» i servizi.

⁵⁶⁷ Inoltre, soprattutto secondo la dottrina nazionale, è anche indice dell'«attitudine del soggetto non residente a compiere con continuità operazioni [...] di compravendita di beni o di prestazioni di servizi che richiedono l'attribuzione di una soggettività passiva simile a quella dei contribuenti IVA residenti, soprattutto per compiere tutti gli adempimenti procedurali che ineriscono a tale soggettività» (I. Vacca, *La stabile organizzazione tra profili soggettivi e territoriali*, *op. cit.*, 93).

⁵⁶⁸ Sentenza del 23 marzo 2006, *FCE Bank plc*, C-210/04, EU:C:2006:196; sentenza del 17 settembre 2014, *Skandia America*, C-7/13, EU:C:2014:2225.

⁵⁶⁹ Sentenza *FCE Bank plc*, *cit.*, punto 51.

⁵⁷⁰ Art. 1 dell'ottava direttiva 79/1072/CEE del Consiglio, del 6 dicembre 1979, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Modalità per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti all'interno del paese.

⁵⁷¹ Tredicesima direttiva 86/560/CEE del Consiglio del 17 novembre 1986 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Modalità di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti nel territorio della Comunità.

⁵⁷² Nella sentenza del 25 ottobre 2012, *Daimler AG e Widex A/S*, cause riunite C-318/11 e C-319/11, EU:C:2012:666, punto 37, la Corte ha affermato che «ai fini dell'esclusione al diritto al rimborso, dev'essere accertata la realizzazione effettiva di operazioni imponibili da parte del centro di attività stabile o della «stabile organizzazione» nello Stato di presentazione della domanda di rimborso, e non la semplice capacità del centro medesimo o dell'organizzazione medesima a realizzare operazioni di tal genere».

Paragrafo 3.3 - Le nozioni proprie

Quest'interpretazione della nozione di «stabile organizzazione», necessaria ai fini del rimborso dell'IVA, sembra coerente con la giurisprudenza della Corte relativa alla nozione di stabile organizzazione di cui agli artt. 44 e 45. Il fatto stesso che il titolo degli artt. 44 e 45 sia «luogo delle prestazioni di servizi» presuppone che l'operazione imponibile debba essersi realizzata⁵⁷³. Un soggetto passivo IVA, stabilito in uno Stato membro e che effettui in un altro Stato membro unicamente prove tecniche o attività di ricerca senza compiere operazioni imponibili, ha diritto al rimborso ai sensi delle suddette direttive nel primo e l'esistenza della stabile organizzazione non esclude l'esistenza di tale diritto.

Le «attività affini» e le «prestazioni pubblicitarie»

La Corte di giustizia aveva individuato delle nozioni autonome anche per quanto riguarda la nozione di «attività affini» di cui all'art. 9, paragrafo 2, lett. c) della sesta direttiva. Si trattava delle disposizioni che disciplinavano la territorialità in materia di attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, d'insegnamento, ricreative o affini nei confronti, rispettivamente e il luogo della prestazione di servizi era quello in cui essa era materialmente eseguita. L'art. 9 n. 2 lett. c) della sesta direttiva era considerato una delle disposizioni che prevedevano criteri di collegamento specifici volti a evitare la doppia imposizione.

Secondo i considerando alla direttiva la ragione era che «se il luogo delle prestazioni di servizi deve essere fissato, in linea di massima, là dove il prestatore ha stabilito la sede della sua attività professionale, occorre tuttavia fissare tale luogo nel paese del destinatario, in particolare per talune prestazioni di servizi tra soggetti di imposta, il cui costo è compreso nel prezzo delle merci». Il legislatore comunitario aveva considerato che, qualora il prestatore fornisse i suoi servizi nello Stato nel quale tali prestazioni erano materialmente eseguite e l'organizzatore delle attività riscuotesse nello stesso Stato l'IVA diretta a gravare sul consumatore finale, l'IVA che aveva come base imponibile tutte quelle prestazioni, il cui costo rientrava nel prezzo della prestazione globale pagata dal consumatore finale, doveva essere versata a tale Stato e non a quello dove il prestatore aveva fissato la sede della sua attività economica⁵⁷⁴.

Trattandosi di una nozione che si rinveniva in una norma di conflitto «che fissa il luogo di imposizione delle prestazioni e delimita, di conseguenza, l'ambito della potestà degli Stati membri», la Corte ha definito esplicitamente la nozione di attività affini una «nozione comunitaria cui va data un'interpretazione uniforme al fine di evitare i casi di doppia imposizione o di non imposizione che possono risultare da interpretazioni divergenti»⁵⁷⁵.

⁵⁷³ Più specificamente, nella sentenza *Daimler AG e Widex A/S, cit.*, punto 35., la questione oggetto del rinvio consisteva nel fatto se un soggetto che compia unicamente prove tecniche o attività di ricerca, ad esclusione di operazioni imponibili, disponga, in tale altro Stato membro, di una «stabile organizzazione» o di un «centro di attività stabile dal quale sono svolte le operazioni», ai sensi delle menzionate direttive. Lo *Skattaverkt* svedese (amministrazione finanziaria) sosteneva che dalla giurisprudenza in materia di stabile organizzazione ai fini della direttiva IVA emergesse che l'unico requisito fosse quello di un centro autonomo a tal punto che beni o servizi possano essere da esso immessi sul mercato, non essendo necessario che il centro di attività stabile fornisse effettivamente beni o servizi.

⁵⁷⁴ Il criterio del luogo di esecuzione può assumere un significato particolare nel caso di attività che si svolgono su internet. A questo riguardo, si veda la sentenza dell'8 maggio 2019, *Geelen*, C-568/17, EU:C:2019:388.

⁵⁷⁵ Sentenza del 9 marzo 2006, *Gillan Beach*, C-114/05, EU:C:2006:169, punto 20.

La scelta terminologica riguardo le «attività affini» implicava che occorresse determinare le caratteristiche che erano presenti nelle altre categorie di attività enumerate nella disposizione cui l'attività era affine. L'inserimento dell'espressione «attività affini» sembrava essere giustificato dal fatto che attività simili (affini appunto) ricevevano il medesimo trattamento dal punto di vista della territorialità. Nel caso di specie le caratteristiche comuni erano da rinvenirsi nella natura complessa delle prestazioni di cui trattasi (si compongono di più servizi), nel fatto che erano rese ad una molteplicità di destinatari, che fossero generalmente fornite in occasione di manifestazioni specifiche, e infine che il luogo ove tali prestazioni complesse fossero materialmente eseguite fosse in linea di principio facile a identificarsi, poiché le dette manifestazioni si svolgevano in luoghi precisi⁵⁷⁶. Per questa ragione, ad esempio, un salone o una fiera dovevano essere considerate attività affini. Proprio il fatto che la disposizione prendeva in considerazione anche le «attività affini», inoltre, implicava che non sia richiesto nessun livello artistico particolare⁵⁷⁷.

Più in generale si può affermare che dovessero intendersi per attività affini quelle che presentassero i caratteri qualificanti dell'attività principale, caratteri che andavano poi declinati in relazione all'attività oggetto del caso di specie. In questo senso sembrava che, con la giurisprudenza appena citata, la Corte esplicitasse la portata del criterio dell'affinità in relazione al caso di specie, più che individuare i caratteri qualificanti della nozione di attività affini. Essi potevano pur sempre essere individuati ma, per sua natura, la definizione di attività affini implicava l'individuazione per mezzo di un criterio che determinasse l'affinità.

Oggi, l'art. 9, paragrafo 2, lettera c), è stata sostituito dagli articoli 53 e 54 della direttiva 2006/112/CE⁵⁷⁸. L'art. 53 prende in considerazione la territorialità delle prestazioni di servizi per l'accesso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, d'insegnamento, ricreative o affini nei confronti di un soggetto passivo. L'art. 54, invece, prende in considerazione il luogo delle medesime prestazioni qualora vengano rese a una persona che non è soggetto passivo. In entrambi i casi il luogo della prestazione è il luogo in cui tali attività si svolgono effettivamente. Si tratta, quindi, nel caso dell'art. 53, di una formulazione leggermente diversa rispetto alla precedente che fa riferimento all'accesso all'attività piuttosto che all'attività stessa⁵⁷⁹. Sia l'art. 53, sia l'art. 54, inoltre, esplicitano anche, in questo modo differenziandosi dalle formulazioni precedenti, che devono essere considerate «attività affini» quelle relative a fiere o esposizioni.

Si ritiene che le differenze appena evidenziate nella formulazione delle disposizioni non incidano comunque sulla giurisprudenza relativa all'art. 9, paragrafo 1, lettera c) per quanto

⁵⁷⁶ Sentenza *Gillan Beach*, cit., punti 23 e 24.

⁵⁷⁷ Sentenza del 26 settembre 1996, *Dudda*, C-327/94, EU:C:1996:355, punto 25.

⁵⁷⁸ La direttiva 2008/8/CE del Consiglio del 12 febbraio 2008, che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi ha modificato, a partire dal 1° gennaio 2010, il vecchio art. 52, lettera a), che prevedeva che: «Il luogo delle seguenti prestazioni di servizi è quello in cui la prestazione è materialmente eseguita: a) le attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, d'insegnamento, ricreative o affini, ivi comprese quelle degli organizzatori di dette attività nonché, eventualmente, le prestazioni di servizi accessorie a tali attività».

⁵⁷⁹ Secondo il regolamento di esecuzione: «I servizi relativi all'accesso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini di cui all'art. 53 della direttiva [IVA], comprendono la prestazione di servizi le cui caratteristiche essenziali consistono nel concedere un diritto d'accesso ad una manifestazione in cambio di un biglietto o di un corrispettivo, ivi compreso un corrispettivo sotto forma di abbonamento, di biglietto stagionale o di quota periodica» (art. 32 del regolamento di esecuzione 282/2011/UE).

Paragrafo 3.3 - Le nozioni proprie

riguarda il concetto di «attività affini»⁵⁸⁰. L'espressione continua infatti ad essere riferita al tipo di attività la cui organizzazione è oggetto di regole specifiche in materia di territorialità e, dalla formulazione della disposizione, risulta che la specificazione relativa alle fiere o alle esposizioni abbia carattere meramente esemplificativo⁵⁸¹. D'altra parte, proprio in virtù dei caratteri precedentemente enunciati in relazione all'art. 9, paragrafo 1, lettera c) della sesta direttiva, la Corte aveva potuto affermare, prima che questa ipotesi venisse esplicitamente presa in considerazione, che i saloni o le fiere dovessero essere considerate «attività affini».

L'individuazione di una nozione autonoma per i concetti chiave relativi a norme di conflitto viene confermato anche dalla giurisprudenza in materia di «prestazioni pubblicitarie» che trae origine da tre procedure di infrazione decise a breve distanza di tempo nei confronti del Regno di Spagna, del Granducato di Lussemburgo e della Repubblica Francese. La Corte ha affermato che la nozione di «prestazioni pubblicitarie» è una nozione comunitaria che deve essere oggetto di un'interpretazione uniforme al fine di evitare i casi di doppia imposizione o non imposizione che possono derivare da interpretazioni divergenti⁵⁸². Nel 1993, anno delle procedure di infrazione, le territorialità delle prestazioni pubblicitarie era disciplinata dall'art. 9, paragrafo 2 della sesta direttiva. Esso prevedeva che, nel caso di prestazioni rese da soggetti passivi nei confronti di soggetti stabiliti al di fuori dell'Unione oppure a soggetti passivi stabiliti all'interno dell'Unione, ma non nel paese del prestatore, il luogo della prestazione fosse quello del destinatario.

La nozione di «pubblicità» viene definita dalla Corte come la «diffusione di un messaggio destinato a informare il consumatore dell'esistenza e delle qualità di un prodotto o di un servizio, allo scopo di incrementare le vendite». Secondo la Corte, sebbene lo strumento per mezzo del quale tale diffusione normalmente avviene siano parole, scritti, o immagini via stampa, radio o televisione, il ricorso ad altri strumenti non esclude che possa parlarsi di pubblicità⁵⁸³. Inoltre, secondo la Corte, per «prestazioni pubblicitarie» non devono intendersi solo le prestazioni pubblicitarie fornite e fatturate direttamente a un soggetto passivo, ma anche a prestazioni fornite indirettamente a tale soggetto e fatturate ad un terzo che le fattura a sua volta all'utente stesso⁵⁸⁴.

Oggi le prestazioni pubblicitarie sono prese in considerazione dell'art. 59 lett. b)⁵⁸⁵. Secondo tale disposizione il luogo delle prestazioni di determinati servizi resi a persone non soggetti passivi stabiliti, aventi l'indirizzo oppure abitualmente residenti al di fuori della Comunità, è il «luogo in

⁵⁸⁰ Si veda, *mutatis mutandis*, la sentenza del 6 novembre 2008, *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet*, C-291/07, EU:C:2008:609, punto 23.

⁵⁸¹ Si veda D. Berlin, *Directive TVA 2006/112, Commentaire article par article*, Collection de droit de l'Union européenne, Bruxelles, Bruylant, 2020, 324.

⁵⁸² Sentenza *Commissione/Spagna*, C-73/92, *cit.*; sentenza del 17 novembre 1993, *Commissione/Lussemburgo*, C-69/92, EU:C:1993:889; sentenza *Commissione/Francia*, C-68/92, *cit.*

⁵⁸³ Sentenza *Commissione/Francia*, C-68/92, *cit.*

⁵⁸⁴ Sentenza del 15 marzo 2001, *SPI*, C-108/00, EU:C:2001:173 confermata dalla sentenza del 5 giugno 2003, *Design Concept*, C-438/01, EU:C:2003:325.

⁵⁸⁵ Prima della riforma del 2010 la formulazione della disciplina della territorialità prevedeva che il luogo delle prestazioni di servizi fosse quello del prestatore salvi i casi disciplinati all'art. 56. Quest'ultimo elencava una serie di prestazioni per le quali la territorialità andava determinata guardando alla sede dell'attività economica oppure alla stabile organizzazione del committente.

cui detta persona è stabilita, ha l'indirizzo permanente o è abitualmente residente». Tra i servizi presi in considerazione dalla norma rientrano anche le prestazioni pubblicitarie. La formulazione attuale, quindi, differisce dalla precedente per due aspetti. Innanzitutto, si limita alla territorialità delle prestazioni di servizi rese nei confronti di soggetti stabiliti in paesi terzi. In secondo luogo, i destinatari non devono essere soggetti passivi. Al contrario, la territorialità delle medesime prestazioni rese a soggetti passivi stabiliti all'interno dell'Unione, ma al di fuori del paese del prestatore, rientra nella regola generale di cui all'art. 44. Nel caso in cui la prestazione sia resa all'interno dell'Unione a una persona non soggetto passivo, invece, si farà riferimento alla regola generale di cui all'art. 45.

Si tratta di differenze significative, soprattutto perché la giurisprudenza relativa all'art. 9, paragrafo 2, era spesso fondata sul fatto che si trattasse di una disposizione speciale⁵⁸⁶. Inoltre, lo scopo delle disposizioni è diverso a seconda che facciamo riferimento alla vecchia o all'attuale versione della direttiva⁵⁸⁷. Nell'attuale versione si tratta di stabilire se l'operazione abbia luogo all'interno dell'Unione e quindi ricada nell'ambito di applicazione dell'IVA e il fine della norma non è evitare di doppia imposizione o doppia non imposizione che possono derivare da applicazioni divergenti. Nelle sentenze relative alla sesta direttiva, la giustificazione adottata dalla giurisprudenza per la scelta del legislatore nella direttiva del 2006 era che «il costo della prestazione effettuata tra soggetti d'imposta, è compreso nel prezzo delle merci. Siccome di solito il destinatario della prestazione vende le merci e fornisce i servizi che costituiscono l'oggetto dell'attività pubblicitaria nello Stato in cui egli è stabilito, recuperando l'IVA corrispondente dal consumatore finale, anche l'IVA sulla prestazione pubblicitaria deve essere versata dal destinatario a quello stesso Stato»⁵⁸⁸.

Nel caso, invece, in cui le prestazioni siano rese ad una persona non soggetto passivo stabilita al di fuori della comunità, come nella versione attuale della direttiva, l'obiettivo della norma è comunque quello di evitare la doppia imposizione, ma in questo caso al fine ultimo di favorire coloro che forniscono servizi al di fuori del territorio dell'Unione. Se così non fosse, essi dovrebbero sopportare uno svantaggio concorrenziale rispetto ai concorrenti non europei. Nella formulazione attuale, la ragione che giustifica l'individuazione di una nozione propria, cioè la volontà di evitare che, in ragione di divergenze applicative, coloro che agiscono in situazioni transfrontaliere all'interno dell'Unione subiscano doppia imposizione, non è del tutto identica a quella che giustificava la scelta nella sesta direttiva. Al contempo, essendo l'obiettivo dell'art. 59 di evitare la doppia imposizione e favorire coloro che prestano servizi all'estero, potrebbe essere coerente continuare a fornire una definizione comune di «prestazioni pubblicitarie». Inoltre, poiché il costo della prestazione è compreso nel prezzo delle merci o del servizio reso al consumatore finale, e quest'ultimo si trova al di fuori dell'Unione, l'imposta non sarà dovuta (e quindi non potrà

⁵⁸⁶ Sebbene in senso contrario, si possa menzionare quanto affermato dalla Corte nella sentenza del 15 marzo 2001, *SPI*, *cit.*, punto 19 («Ne risulta che tale disposizione dev'essere interpretata nel senso che prende in considerazione, come criterio di riferimento, la natura della prestazione di servizi in quanto tale»), dalla lettura della motivazione della sentenza risulta comunque determinante il fatto che la prestazione sia resa tra soggetti passivi.

⁵⁸⁷ Più in generale, a prescindere dallo specifico significato della nozione di «prestazioni pubblicitarie», la giurisprudenza relativa alla territorialità di queste prestazioni nella precedente versione riguardava soprattutto le prestazioni rese a soggetti passivi all'interno dell'Unione, sebbene in un paese diverso da quello del prestatore. Si veda, ad esempio, la sentenza del 15 marzo 2007, *Reemtsma Cigarattenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, punto 19.

⁵⁸⁸ Sentenza *Commissione/Spagna*, C-73/92, *cit.*

Paragrafo 3.3 - Le nozioni proprie

essere recuperata all'interno dell'Unione). Anche questa considerazione induce a ritenere che la nozione possa continuare a essere considerata nozione propria.

Per quanto riguarda la definizione della nozione, poiché la giurisprudenza della Corte relativa alle prestazioni pubblicitarie si era concentrata precipuamente sul contenuto della prestazione, escludendo esplicitamente che considerazioni riguardo il profilo soggettivo, come la qualifica del prestatore, potessero influenzare la qualificazione come «prestazioni pubblicitarie»⁵⁸⁹, la definizione precedente sembra riferibile anche alla disposizione attuale.

Osservazioni conclusive

I concetti utilizzati dalle disposizioni in materia di determinazione della territorialità si caratterizzano per essere piuttosto precisi e semanticamente connotati per quanto riguarda le cessioni di beni. Per questo motivo l'efficacia del diritto europeo può prescindere dal ricorso a nozioni proprie.

Per quanto riguarda le prestazioni di servizi, i concetti fondamentali (la sede dell'attività economica, la stabile organizzazione oppure il luogo del domicilio o della residenza abituale) sono stati definiti da un regolamento di attuazione; si tratta quindi di nozioni autonome legislative. Tuttavia, nel caso della «stabile organizzazione», il Regolamento è intervenuto solo in un momento successivo rispetto a quello in cui la Corte aveva già definito in via giurisprudenziale la nozione al fine anche di evitare sovrapposizioni con la nozione di stabile organizzazione utile ai fini delle imposte dirette. Per questo la stessa Corte di giustizia ha ribadito che, poiché il regolamento si ispirava alla giurisprudenza della Corte stessa, l'interpretazione della nozione doveva avvenire alla luce della giurisprudenza pregressa⁵⁹⁰. Dunque, le vicende relative alla nozione di «stabile organizzazione» dimostrano che il legislatore europeo prende ispirazione dalle definizioni elaborate dalla Corte e che, comunque, anche a seguito della definizione legislativa, la Corte ribadisce la centralità della propria giurisprudenza pregressa per l'interpretazione della nuova nozione.

Per quanto riguarda, invece, le nozioni relative ai regimi speciali, occorre ribadire che non si tratta di disposizioni che derogano al tradizionale modello impositivo, ma di disposizioni che, in ragione di alcune specificità relative all'oggetto di disciplina, necessitano di una disciplina speciale. I regimi speciali rientrano nell'ambito di applicazione dell'imposta; al contrario, i regimi derogatori riguardano l'applicabilità o meno dell'imposta. Nel primo caso, quindi, viene messa in discussione solo la modalità di applicazione, non l'applicazione stessa. Ad esempio, nel caso delle «prestazioni pubblicitarie», era la natura dell'attività a richiedere delle regole di determinazione della territorialità *ad hoc* che fossero più coerenti con il modello impositivo, piuttosto che derogarvi. L'individuazione della nozione propria prescinde dall'esistenza del regime derogatorio e

⁵⁸⁹ Sentenza *Commissione/Francia*, C-68/92, *cit.*, punto 17 e *Commissione/Lussemburgo*, C-69/92, *cit.*, punto 18.

⁵⁹⁰ Secondo la sentenza *Welmory*, *cit.*, punto 58, «dalla giurisprudenza della Corte in materia (v., la sentenza *Planzer Luxembourg*, *cit.*, punto 54 e giurisprudenza ivi citata), cui il tenore dell'art. 11 del regolamento d'esecuzione s'ispira direttamente, che una stabile organizzazione dev'essere caratterizzata da un sufficiente grado di permanenza e da una struttura adeguata, in termini di risorse umane e tecniche, che le consentano di ricevere ed utilizzare i servizi forniti per le specifiche esigenze delle organizzazioni medesime».

dall'interpretazione restrittiva. Più che in ragione della neutralità, cui è strumentale il fatto di limitare al minimo l'ambito di applicazione delle deroghe, infatti, l'individuazione di una nozione propria nel caso di specie sembra essere strumentale a evitare la doppia imposizione. Trattandosi di uno degli obiettivi fondamentali del sistema comune dell'IVA, esso ne giustifica l'individuazione. Quindi, le nozioni autonome (in senso lato) non sono necessariamente legate all'esistenza di una deroga, bensì vengono individuate in tutti quei casi in cui il perseguimento di un obiettivo è fondamentale per l'ordinamento dell'Unione. Inoltre, e anche per questa ragione, sono svincolate dall'obbligo di interpretazione restrittiva.

Nel caso delle nozioni in materia di territorialità relative ai regimi speciali, l'individuazione della nozione sembra prescindere dal rischio di difforme applicazione causato dalla diversità delle tradizioni giuridiche degli Stati membri. Ad esempio, se la nozione di *trasferimento della proprietà* relativa al profilo oggettivo oppure quella di *locazione di beni immobili* nell'ambito delle esenzioni rischiano di essere applicate in modo divergente a causa delle differenze tra i corrispondenti concetti negli ordinamenti nazionali, al contrario, nel caso dei concetti di «attività affini» oppure di «prestazioni pubblicitarie», si tratta di concetti slegati dai corrispondenti concetti nazionali.

Sembra piuttosto una situazione simile a quella delle «prestazioni accessorie» nel caso delle esenzioni, in cui la necessità di specificare la portata di un criterio ampio (lì accessorietà, qui affinità) e l'importanza della finalità (lì neutralità, qui evitare la doppia imposizione) giustificano la necessità di una nozione europea⁵⁹¹. Il rischio di difforme applicazione rimane, ma non è dovuto a divergenze tra le tradizioni giuridiche bensì alla necessità di specificare la portata di un criterio estremamente ampio.

Al contempo, nel caso delle «attività affini», proprio perché si specifica la portata di un criterio, sebbene la Corte parli esplicitamente di *nozione comunitaria*, è difficile individuare i caratteri qualificanti di una nozione.

3.4 Le nozioni proprie in materia di profilo soggettivo

Tra autonomia e carattere costitutivo rispetto al modello armonizzato d'imposta

3.4.1 Le nozioni proprie «costitutive» rispetto al modello armonizzato dell'imposta

Il significativo apporto della giurisprudenza a fronte dell'ampiezza delle nozioni

La questione delle nozioni autonome assume delle sfumature particolari in relazione al profilo soggettivo. La giurisprudenza della Corte relativa alla fattispecie di «soggetto passivo» e alla nozione di «attività economica» (o «attività economiche»), a seconda che si guardi alla sesta direttiva oppure alla direttiva 2006/112/CE) è sterminata⁵⁹². Si tratta di una produzione giurisprudenziale

⁵⁹¹ Si veda M. G. Ortoleva, *La "portata" dell'operazione iva e il principio di accessorietà*, in *Innovazione e diritto*, 2014, VI, 234 sgg.

⁵⁹² Sentenza del 27 gennaio 2000, *Heerma*, C-23/98, EU:C:2000:46; sentenza del 1° aprile 1982, *Hong-Kong Trade*, C-89/81, EU:C:1982:121; sentenza del 13 giugno 2013, *Kostov*, C-62/12, EU:C:2013:391; sentenza del 14 febbraio 1985, *Rompelman*, C-268/83, EU:C:1985:74; sentenza del 13 giugno 2019, *IO*, C-420/18, EU:C:2019:490; sentenza del 17 ottobre 2019, *Paulo Nascimento Consulting*, C-692/17, EU:C:2019:867; sentenza dell'8 novembre 2018, *C&D Foods Acquisition*, C-502/17, EU:C:2018:888; sentenza del 13 giugno 2018, *Polfarmex*, C-421/17, EU:C:2018:432; sentenza

Paragrafo 3.4 - Le nozioni proprie in materia di profilo soggettivo

che ci permette di cogliere il percorso di armonizzazione a partire dalle primissime direttive, per arrivare alla creazione (o al tentativo di creazione) di una vera e propria imposta europea. Malgrado la copiosissima giurisprudenza relativa al concetto di «attività economica» e alla fattispecie di «soggettività passiva»⁵⁹³, non si è mai giunti a qualificare esplicitamente i suddetti concetti come *nozioni autonome*. Per comprenderne le ragioni occorre fare preliminarmente qualche cenno alla disciplina europea della soggettività passiva.

L'art. 9 considera «soggetto passivo» «chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività». Per «attività economica» si intende «ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità». Infatti, salvo il caso delle importazioni che sono considerate imponibili a prescindere dal soggetto che le pone in essere, le due categorie di operazioni tradizionalmente sottoposte ad IVA, cioè le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, sono soggette all'imposta solo qualora vengano effettuate da un soggetto passivo che agisce in quanto tale⁵⁹⁴.

L'art. 2 della direttiva, nel subordinare l'imponibilità al fatto che le operazioni vengano svolte da un soggetto passivo, evidenzia la correlazione indispensabile che deve sussistere tra profilo soggettivo e oggettivo affinché l'imposta sui consumi possa connotarsi autenticamente come

del 21 settembre 2017, *SMS group*, C-441/16, EU:C:2017:712; sentenza del 12 ottobre 2016, *Nigl e a.*, C-340/15, EU:C:2016:764; sentenza del 2 giugno 2016, *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392; sentenza del 9 luglio 2015, *Trgovina Prizma*, C-331/14, EU:C:2015:456; sentenza del 22 ottobre 2015, *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719; sentenza del 29 settembre 2015, *Gmina Wrocław*, C-276/14, EU:C:2015:635; sentenza del 17 settembre 2014, *Skandia America, cit.*; sentenza del 20 giugno 2013, *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urzfahr*, C-219/12, EU:C:2013:413; sentenza *Kostov, cit.*; sentenza del 6 settembre 2012, *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549; sentenza del 19 luglio 2012, *Rēdlihs*, C-263/11, EU:C:2012:497; sentenza del 29 novembre 2012, *Gran Via Moinești*, C-257/11, EU:C:2012:759; sentenza del 15 settembre 2011, *Slaby e a.*, cause riunite C-180 e C-181/10, EU:C:2011:589; sentenza del 26 giugno 2013, *MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, cit.*; sentenza *Cibo Participations, cit.*; sentenza *Goed Wonen, cit.*; sentenza del 12 settembre 2000, *Commissione/Grecia*, C-260/98, EU:C:2000:429; sentenza del 12 settembre 2000, *Commissione/Paesi Bassi*, C-408/97, EU:C:2000:427; sentenza del 12 settembre 2000, *Commissione/Francia*, C-276/97, EU:C:2000:424; sentenza del 19 novembre 1998, *Société financière d'investissements*, C-85/97, EU:C:1998:552; sentenza del 6 febbraio 1997, *Harnas & Helm*, C-80/95, EU:C:1997:56; sentenza dell'11 luglio 1996, *Régie dauphinoise*, C-306/94, EU:C:1996:290; sentenza del 26 settembre 1996, *Enkler*, C-230/94, EU:C:1996:352; sentenza del 20 giugno 1996, *Wellcome Trust*, C-155/94, EU:C:1996:243; sentenza del 26 ottobre 1995, *Italitica*, C-144/94, EU:C:1995:355; sentenza del 29 febbraio 1996, *Inzo*, C-110/94, EU:C:1996:67; sentenza del 22 giugno 1993, *Sofitam*, C-333/91, EU:C:1993:261; sentenza del 29 ottobre 2009, *Commissione/Finlandia*, C-246/08, EU:C:2009:671; sentenza *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, cit.*; sentenza del 16 settembre 2008, *Isle of Wight Council*, C-288/07, EU:C:2008:505; sentenza del 13 dicembre 2007, *Götz*, C-408/06, EU:C:2007:789; sentenza del 26 giugno 2007, *Hutchison*, C-369/04, EU:C:2007:382; sentenza del 26 giugno 2007, *T-Mobile Austria*, C-284/04, EU:C:2007:381; sentenza del 23 marzo 2006, *FCE Bank, cit.*; sentenza del 26 maggio 2005, *Kretztechnik*, C-465/03, EU:C:2005:320; sentenza del 12 gennaio 2006, *Bound House Systems*, C-484/03, EU:C:2006:16; sentenza del 21 febbraio 2006, *University of Huddersfield*, C-223/03, EU:C:2006:124; sentenza del 3 marzo 2005, *Fini H*, C-32/03, EU:C:2005:128; sentenza del 21 febbraio 2006, *BUPA Hospitals*, C-419/02, EU:C:2006:122; sentenza *Halifax, cit.* Occorre sottolineare che la Corte di giustizia qualifica come «nozioni» sia quella di soggetto passivo, sia quella di attività economica.

⁵⁹³ E' forse interessante precisare che nelle sentenze della Corte di giustizia a partire dal 2000 in poi, anche nei «neretti», compare la formulazione «nozione di ...», a sottolineare che la stessa Corte di giustizia, nello specificare e nel pronunciarsi relativamente a determinati aspetti dell'imposta, era consapevole di contribuire alla creazione della «nozione di soggetto passivo» o alla «nozione di attività economica», pur non arrivando al punto di definire queste ultime nozioni autonome in ragione della uniforme applicazione.

⁵⁹⁴ Art. 2 della direttiva 2006/112/CE.

«generale». È quindi evidente che dalla qualità di soggetto passivo e dalle modalità di esercizio dell'attività economica dipende l'applicazione del tributo. Come evidenziato da autorevole dottrina, per realizzare la neutralità dell'imposta, all'ampiezza della nozione di «attività economica» deve corrispondere l'ampiezza di quella di «soggetto passivo» e dunque l'area di neutralità dell'imposta⁵⁹⁵. Si tratta, quindi, di nozioni strumentali rispetto al carattere generale dell'imposta.

D'altro canto, l'«attività economica» è definita in modo oggettivo, sottolineando l'importanza dei caratteri dell'indipendenza e della non occasionalità della stessa ai fini della qualifica di soggetto passivo. Al contrario, non si fa cenno allo scopo e ai risultati dell'attività. Qualora siano svolte in modo indipendente e non occasionale, tutte le attività di produzione, commercializzazione, prestazione di servizi o sfruttamento di beni materiali o immateriali, sono considerate attività economiche, senza alcuna differenza di trattamento. In questo modo di realizzare appunto la generalità dell'imposta.

3.4.2 Le nozioni relative alla soggettività passiva

Il «soggetto passivo» e l'«attività economica»

I ripetuti interventi interpretativi della Corte non avevano l'obiettivo di individuare la definizione delle nozioni di «soggetto passivo» e di «attività economica», che, come abbiamo appena menzionato, sono già presenti nel testo della direttiva, quanto piuttosto di specificare la portata di nozioni tanto ampie. Si tratta infatti di concetti ampi come quello di «prestazioni di servizi» e che sono peraltro a questo strettamente legati, dal momento che condividono il fine della realizzazione della generalità. Le sentenze hanno, da un lato, individuato e sottolineato i caratteri delle nozioni di «soggetto passivo» e di «attività economica», specificandone di volta in volta la portata in relazione ai casi di specie. Dall'altro lato, hanno chiarito situazioni dubbie in modo tanto ricco e articolato da contribuire significativamente all'armonizzazione dell'imposta.

Per quanto riguarda il primo profilo, la Corte ha ribadito l'ampiezza della sfera di applicazione e il carattere obiettivo della nozione di «attività economica», intendendosi per *carattere obiettivo* il fatto che l'attività deve essere considerata in sé, a prescindere dagli scopi e dai

⁵⁹⁵ A. Fantozzi, *I profili soggettivi del presupposto*, in *L'imposta sul valore aggiunto. Aspetti economici e giuridici*, cit. 18.

Paragrafo 3.4 - Le nozioni proprie in materia di profilo soggettivo

risultati⁵⁹⁶: il carattere stabile e la corrispettività sono sufficienti, in linea di principio, per considerare un'attività «economica»⁵⁹⁷.

L'importanza del fatto che si tratti di nozioni aventi carattere obiettivo è un elemento comune alle nozioni inerenti al profilo oggettivo: secondo la Corte la nozione di «attività economica», «nonché quella delle nozioni di cessioni di beni e di soggetto passivo che agisce in quanto tale dimostrano che tali nozioni, che definiscono le operazioni imponibili ai sensi della sesta direttiva, hanno tutte un carattere obiettivo e si applicano indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni di cui trattasi»⁵⁹⁸. Il medesimo carattere obiettivo della nozione era stato affermato anche relativamente alle nozioni inerenti al profilo territoriale e alle esenzioni. L'interpretazione secondo il carattere obiettivo e la lettura economica favoriscono, infatti, sia il superamento delle divergenze nazionali, sia la creazione di concetti strumentali al mercato e agli obiettivi europei.

Pertanto, rispetto a molte delle trasposizioni degli Stati membri, che in nome della certezza del diritto continuano a fare riferimento a concetti noti, la Corte si pone dichiaratamente in una prospettiva semplificata e più generale. Tuttavia, l'adozione di tale prospettiva, di cui le nozioni di «soggetto passivo» e di «attività economica» costituiscono l'estrinsecazione, favorisce la nascita di questioni interpretative. Esse vengono risolte riconducendo al parametro del mercato la rilevanza dell'attività economica⁵⁹⁹: l'attività economica rilevante è quella che viene svolta in modo continuativo (carattere obiettivo) in concorrenza nel mercato (parametro del mercato). Si presta, quindi, particolare attenzione ai caratteri funzionali, più che a quelli obiettivi e la Corte, affermando il carattere obiettivo delle nozioni, ne sta in verità esaltando l'aspetto funzionale. Il carattere oggettivo della nozione non consiste nel fatto di essere unitaria, cioè riferita ad un fatto (l'attività economica) preso nella sua unicità, nel suo *quid* definito una volta per tutte («non soggettivo» nel senso di non rimesso a definizioni influenzate dalla possibilità di diversi plurimi e contrastanti punti di vista); l'idea di «funzionalità», implica invece che la nozione «oggettiva» sia in verità una nozione relazionale, il cui ambito e la cui portata dipendono dal rapporto che l'attività intrattiene con il mercato.

⁵⁹⁶ La Corte ha ricollegato questa affermazione direttamente al fatto che la nozione di «attività economicamente rilevante» sia comprensiva di tutte le attività di produzione, commercializzazione e prestazione di servizi. Ciò potrebbe sembrare parzialmente in contraddizione rispetto alla giurisprudenza in materia di atti preparatori e successivi, relativamente alla quale la Corte afferma che «poiché è possibile, ma non necessario, che un investimento implichi lo sfruttamento di un bene, secondo il governo olandese si dovrebbe ritenere che sussista sfruttamento di un bene soltanto qualora l'intenzione di colui che investe risulti anche da circostanze da definirsi più obiettivamente» (sentenza *Rompelman, cit.*, punto 17). Tuttavia, proprio rispetto agli atti preparatori, la Corte ha confermato che questa intenzione deve essere confermata da circostanze oggettive che attestino l'intenzione di dar via ad un'attività economica quali idoneità dei locali progettati o delle spese effettuate (sentenza *Rompelman, cit.*; sentenza *Inzo, cit.*). Dunque, anche la giurisprudenza in materia di attività preparatorie e successive conferma che la nozione di soggetto passivo debba essere interpretata in modo obiettivo.

⁵⁹⁷ Tra le altre, si vedano le sentenze *C&D Foods Acquisition, cit.*; sentenza *Polfarmex, cit.*; sentenza del 5 luglio 2018, *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537; sentenza del 12 settembre 2000, *Commissione/Grecia*, C-260/98, EU:C:2000:429; sentenza del 4 dicembre 1990, *Van Tiem*, C-186/89, EU:C:1990:429; sentenza *MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, cit.*, più specificamente per quanto riguarda la sesta direttiva dove si specificava anche che il campo di applicazione doveva essere tanto esteso da comprendere tutte le fasi produttive, distributive e della prestazione di servizi.

⁵⁹⁸ Ciò viene affermato per la prima volta nella sentenza *Optigen, cit.*, punto 44 per essere confermato dalla giurisprudenza successiva (ad esempio, la sentenza *Halifax, cit.*, punto 56). Al contrario, la Corte si era già espressa riguardo il carattere obiettivo della nozione di attività economiche già nel 1987 (sentenza del 26 marzo 1987, *Commissione/Paesi Bassi*, C-235/85, EU:C:1987:161, punto 8).

⁵⁹⁹ Si veda A. Fantozzi, *I profili soggettivi del presupposto, cit.*, 22.

Ciò è particolarmente evidente anche nella giurisprudenza relativa alla nozione di «sfruttamento di beni materiali o immateriali».

Lo «sfruttamento di beni materiali e immateriali»

La Corte si è espressa varie volte riguardo al concetto di sfruttamento di beni materiali e immateriali. L'art. 9, para. 1, seconda parte riconduce infatti «in particolare»⁶⁰⁰ le attività di sfruttamento di beni materiali e immateriali ad attività economiche qualora esse siano svolte con lo scopo di ricavarne introiti aventi carattere di stabilità. La Corte, questa volta richiamandosi esplicitamente al principio di neutralità dell'imposta (ma quest'ultima è strettamente legata alla generalità), ha sottolineato che la nozione di «sfruttamento» deve essere interpretata tenendo a mente il principio di neutralità e non considerando la forma giuridica⁶⁰¹.

In tal modo, la Corte sembrerebbe suggerire che esista una distinzione tra le attività di mero sfruttamento e le attività che, a prescindere dalla veste giuridica, sono in grado di incidere sulla neutralità dell'imposta, poiché sono svolte da soggetti che agiscono nel mercato⁶⁰². Quando l'attività può compromettere la neutralità, allora non si tratta più di mero sfruttamento, ma si rientra nell'attività economica con tutte le conseguenze del caso e, in particolare, ne consegue l'applicazione dell'IVA in modo da non creare vantaggi o svantaggi concorrenziali.

Gli «enti pubblici»

L'art. 13 della direttiva prevede che gli enti di diritto pubblico non siano considerati soggetti passivi per le attività che esercitano in quanto pubbliche autorità, salvo il caso in cui il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni della concorrenza di una certa importanza oppure per quanto riguarda le attività elencate nell'allegato I quando esse non sono trascurabili. Nel caso delle attività nell'allegato I si tratta di attività tipicamente a mercato. Il fatto che l'esclusione non operi quando vi sono distorsioni della concorrenza di una certa importanza, è volto proprio a tutelare la concorrenza all'interno del mercato.

La Corte ha specificato che l'art. 13 «mira a garantire il rispetto del principio della neutralità dell'imposta, il quale osta, in particolare, a che prestazioni di servizi di uno stesso tipo e che si trovano quindi in concorrenza tra loro siano trattate in maniera diversa sotto il profilo dell'IVA»⁶⁰³. Essa si è espressa anche riguardo la nozione di mercato rilevante al fine di decidere se le attività svolte da enti pubblici debbano o meno essere sottoposte ad IVA. Secondo la Corte, malgrado la nozione di attività economica sia molto ampia, solo le attività aventi carattere economico possono

⁶⁰⁰ Non si tratta quindi di un'eccezione, ma una specificazione.

⁶⁰¹ Sentenza del 6 ottobre 2009, *SPÖ*, C-267/08, EU:C:2009:619; sentenza *EDM*, *cit.*; sentenza del 21 ottobre 2004, *BBL*, C-8/03, EU:C:2004:650; sentenza del 4 dicembre 1990, *Van Tiem*, *cit.*; sentenza *Régie dauphinoise*, *cit.*; sentenza del 26 giugno 2003, *KapHag*, C-442/01, EU:C:2003:381; sentenza del 21 aprile 2005, *HE*, C-25/03, EU:C:2005:241.

⁶⁰² Come affermato nelle sentenze *Sofitam*, *cit.*, ed *EDM*, *cit.*, l'eventuale dividendo ricevuto in ragione di una partecipazione in una società sarebbe il risultato della mera proprietà di un bene e non dello sfruttamento e per questo non costituirebbe un'operazione rilevante per il mercato.

⁶⁰³ Sentenza dell'8 giugno 2006, *Feuerbestattungsverein Halle*, C-430/04, EU:C:2006:374.

dare origine alla qualifica di soggetto passivo. Il non assoggettamento ad IVA delle attività degli enti pubblici, anche di quelle aventi carattere oggettivamente economico, si giustifica in ragione del fatto che «il non assoggettamento all'IVA dei suddetti enti per tali attività non ha potenzialmente effetti anticoncorrenziali, in quanto queste ultime sono generalmente esercitate dal settore pubblico in via esclusiva o quasi esclusiva»⁶⁰⁴. Qualora, però, l'ente pubblico svolga attività non in via esclusiva, gli effetti anticoncorrenziali potrebbero verificarsi e, per questo, esse devono essere soggette a imposta.

A conferma di ciò il requisito è proprio che le suddette attività provochino distorsioni della concorrenza di una certa importanza. La distorsione della concorrenza non deve essere valutata con riguardo al singolo mercato locale, ma in termini generali e considerando l'ingresso effettivo e non ipotetico di nuovi operatori nel settore di riferimento⁶⁰⁵. Tale interpretazione è giustificata anche in ragione del fatto che il concetto di «distorsione non trascurabile della concorrenza» è collocato in una disposizione di deroga alla deroga e, quindi, vale a ripristinare la regola generale della sottoposizione a imposta di ogni attività produttiva; di conseguenza, non deve essere oggetto di interpretazione restrittiva. Il riferimento all'attività in quanto tale a prescindere dal mercato locale di riferimento è perciò volto a evitare le divergenze che si creerebbero qualora ognuno fosse legittimato a individuare il proprio mercato di riferimento.

La giurisprudenza unionale si è pronunciata anche riguardo la portata del termine «provocherebbe». Poiché non considerare anche i concorrenti potenziali potrebbe dissuadere dall'ingresso sul mercato, si deve ritenere che con tale termine si voglia prendere in considerazione non soltanto la concorrenza attuale, ma anche la concorrenza potenziale. Si deve poi specificare che deve trattarsi di concorrenza potenziale effettiva, non della possibilità meramente teorica di entrare sul mercato rilevante, non corroborata da alcun elemento di fatto, alcun indizio obiettivo o alcuna analisi del mercato.

Ciò non di meno la Corte non ha mai qualificato le nozioni relative all'art. 13 come nozioni autonome. La natura solo apparentemente e parzialmente derogatoria della norma lo può spiegare solo in parte⁶⁰⁶, poiché abbiamo già visto che le nozioni autonome sono state individuate dalla giurisprudenza della Corte anche a prescindere dall'esistenza di un regime derogatorio. Un ulteriore motivo potrebbe essere l'ampiezza e vaghezza dei concetti, soprattutto per la nozione di «distorsione della concorrenza», piuttosto che per quella di «ente pubblico». Tuttavia, nel testo della direttiva esistono molte nozioni estremamente ampie («prestazioni di servizi»; «attività

⁶⁰⁴ Sentenza *Isle of Wight Council*, cit., punto 31. Sul punto si veda A. Mondini, *Poteri pubblici locali e distorsioni di concorrenza: la Corte di Giustizia "riscrive" il regime IVA delle attività svolte "in quanto pubblica autorità" (nota a Corte di Giustizia CE, sentenza 16 settembre 2008, C-288/07, Isle of Wight Council)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, IV.

⁶⁰⁵ Tra le altre ragioni, questa considerazione è dovuta anche al fatto che «la tesi secondo cui le distorsioni di concorrenza, ai sensi dell'art. 4, n. 5, secondo comma, della sesta direttiva, devono essere valutate in rapporto a ciascuno dei mercati locali in cui le autorità locali propongono in locazione posti di stazionamento in parcheggi presuppone un riesame sistematico, sulla base di analisi economiche sovente complesse, delle condizioni di concorrenza in moltissimi mercati locali la cui determinazione può rivelarsi particolarmente difficile in quanto la delimitazione di questi ultimi non coincide necessariamente con la competenza territoriale delle autorità locali. Inoltre, nel territorio di una stessa autorità locale, possono trovarsi più mercati locali» (sentenza *Isle of Wight Council*, cit., punto 49).

⁶⁰⁶ La prima parte dell'art. 13 è giustificata dal fatto che si tratta di attività che sono svolte in modo esclusivo da enti di diritto pubblico e quindi relativamente alle quali non c'è concorrenza, ma una situazione di monopolio; la seconda parte e la terza parte sono invece volte a ripristinare la regola generale.

economica»); nel caso dell'art. 13, sembra che il legislatore europeo abbia volutamente lasciato un margine di valutazione agli Stati nella trasposizione.

Probabilmente è ancora una volta la scelta politica di non voler limitare la discrezionalità degli Stati in un ambito così delicato e variegato come quello delle attività svolte dagli enti pubblici a spiegare le ragioni di questa scelta. Inoltre, il fatto che l'ente eserciti l'attività oggettivamente economica, operando in un «regime di diritto pubblico», cioè un regime di monopolio o quasi monopolio pubblico, di diritto o di fatto (per i caratteri stessi dell'attività), dipende unicamente dalla legislazione pubblicistica dello Stato membro. La definizione del contenuto della funzione pubblica esercitata spetta unicamente agli Stati membri: l'Unione non sarebbe competente a definire che cosa si intenda per autorità pubblica oppure per funzione pubblica nell'ambito di un certo ordinamento nazionale e, quindi, può solo definire in generale e in astratto la situazione dell'ente che agisce «in quanto pubblica autorità». Verosimilmente si tratta di considerazioni rilevanti per spiegare come mai la giurisprudenza non abbia esplicitato la necessità di una definizione uniforme.

La «stabile organizzazione»

Alla fattispecie di «soggetto passivo» o alla nozione di «attività economica», che sono direttamente legate alla soggettività passiva, si affianca quella di «stabile organizzazione» che coinvolge sia il profilo soggettivo, sia quello territoriale. Come anticipato si tratta di una nozione strumentale alla determinazione della territorialità all'interno dell'Unione europea⁶⁰⁷.

Sebbene sia pacifico che l'esistenza di risorse materiali e umane per lo svolgimento di un'attività d'impresa renda imponibili in capo alla stabile organizzazione le operazioni da questa effettuate nello Stato membro in cui riceve o fornisce il servizio (a seconda che si tratti di un'operazione B2B oppure B2C), ci si è interrogati riguardo all'imponibilità dei rapporti tra la stabile organizzazione e la casa madre. Si tratta di una questione che esula dalla territorialità per toccare anche questioni relative al profilo soggettivo.

Valorizzando il requisito dell'indipendenza dell'attività economica, infatti, la Corte di giustizia ha affermato la carenza di soggettività passiva della stabile organizzazione. Ciò è coerente con la strumentalità del concetto alla territorialità più che alla soggettività. Poiché la stabile organizzazione non sopporta direttamente i rischi economici connessi con l'esercizio dell'attività, non può essere considerata indipendente. In mancanza di indipendenza, le operazioni tra la casa madre e la stabile organizzazione non sono imponibili per via della carenza di intersoggettività del rapporto. Così la Corte valorizza l'elemento dell'intersoggettività piuttosto che della soggettività.

Si tratta di un approccio inverso da quello tradizionalmente utilizzato dalla Corte: essa non valuta da un punto di vista obiettivo l'esistenza di un'attività economica, prestando particolare attenzione a considerazioni di tipo economico, al fine di poter attribuire la soggettività passiva ad un soggetto. Diversamente, in materia di imposte dirette, l'attribuzione di soggettività passiva risponde alla volontà di «realizzare in modo appropriato il diritto dello Stato in cui la stabile organizzazione è localizzata ad esercitare il proprio potere impositivo anche laddove essa si pone

⁶⁰⁷ Se in materia di imposte dirette la nozione di stabile organizzazione rileva solo in materia di territorialità, in materia IVA la questione si pone in termini più complessi.

Paragrafo 3.4 - Le nozioni proprie in materia di profilo soggettivo

come fattore produttivo “interno” nel processo di creazione di beni e servizi»⁶⁰⁸. Tali considerazioni contribuiscono a delineare un’ulteriore differenza tra la nozione di stabile organizzazione ai fini dell’imposte dirette e indirette che abbiamo già esaminato in relazione al profilo territoriale.

Osservazioni conclusive

In definitiva le nozioni essenziali a definire il profilo soggettivo in materia di imposte indirette, e cioè la fattispecie di «soggetto passivo» e la nozione di «attività economica», sono state oggetto di innumerevoli pronunce della Corte di giustizia, volte a specificare, di volta in volta, la portata di nozioni estremamente ampie. Si tratta di fattispecie e nozioni a presidio dei caratteri fondamentali dell’imposta, come il principio di generalità, il cui contenuto deve essere individuato in modo obiettivo prestando particolare attenzione alle conseguenze economiche delle scelte interpretative sul mercato interno (è soggetto passivo chi agisce sul mercato), nonché ad altri parametri più prettamente giuridici, come quello dell’indipendenza (è soggetto passivo chi è indipendente da altri che si trovano sul mercato).

L’esigenza di ricomprendere nella definizione di soggetto passivo quante più manifestazioni di attività economiche possibile e di assicurare che attività equivalenti dal punto di vista del mercato interno siano sottoposte al medesimo trattamento fiscale che ha animato la redazione della direttiva ha generato numerosi dubbi interpretativi. La Corte li ha risolti di volta in volta, proponendo anche soluzioni innovative che hanno portato l’armonizzazione ben oltre quanto era strumentale all’attuazione di un’imposta armonizzata, verso la creazione di un vero e proprio tributo unionale.

Talvolta, la Corte si è trovata a dover intervenire, precisare e adattare aspetti inerenti al profilo soggettivo per ovviare agli effetti dell’utilizzo di concetti radicati nei singoli ordinamenti giuridici degli Stati membri. Talaltra, come nel caso delle attività illecite, la Corte ha dovuto definire elementi fondamentali dell’imposta in coerenza i caratteri che meglio si confacevano a un’imposta europea.

Le nozioni ampie utilizzate nella direttiva, che hanno lasciato margine di intervento alla Corte, d’altro canto creano difficoltà nella scelta se qualificarle come nozioni autonome. Si tratta di concetti così generali e così fortemente legati al perseguimento di un determinato obiettivo da non adattarsi facilmente a quella «precisione» la cui necessità è stata ribadita più volte dalla Corte di giustizia in materia di esenzioni per potersi individuare una nozione autonoma⁶⁰⁹, sebbene la Corte faccia riferimento alle *nozioni* di «soggetto passivo» e di «attività economica».

Al contempo il concetto di «ente pubblico» non è mai stato esplicitamente individuato come nozione autonoma o propria, pur trattandosi di una nozione chiave da cui dipende l’esclusione della soggettività passiva e pur essendo oggetto di svariate pronunce della Corte.

⁶⁰⁸ I. Vacca, *La stabile organizzazione tra profili soggettivi e territoriali*, in AA.VV., *L’imposta sul valore aggiunto - Aspetti economici e giuridici*, in Giur. imp., 2009, LXXXII, 93.

⁶⁰⁹ Sentenza *Hoffmann*, *cit.*, punto 38.

3.5 Le nozioni autonome relative ai regimi speciali

La giurisprudenza della Corte relativa ai regimi speciali è particolarmente ricca: si tratta, infatti, di disposizioni che introducono regole diverse da quella generale, per cui vi è l'esigenza di garantire l'uniforme applicazione. Tuttavia, non trattandosi di regimi derogatori rispetto al meccanismo applicativo dell'imposta, come nel caso delle esenzioni, ma piuttosto di regimi che ribadiscono i principi ispiratori in relazione a situazioni specifiche, come nel caso di alcuni dei regimi analizzati in materia di territorialità, l'individuazione di una nozione autonoma non procede parallelamente con la necessità di garantirne l'interpretazione uniformemente restrittiva (cfr. il prec. para. 3.3.2.2, capitolo III).

L'ambito di applicazione di ogni concetto deve piuttosto essere definito in modo preciso e strumentale al perseguimento degli obiettivi specifici per cui il regime è stato previsto. Si tratta, ad esempio, di nozioni utilizzate all'interno del regime semplificato previsto per le piccole imprese, per i produttori agricoli, per le agenzie di viaggio o per i beni d'occasione, d'arte o d'antiquariato.

I beni d'occasione e l'interpretazione estensiva

I «beni d'occasione» sono definiti dall'art. 311, paragrafo 1, punto 1, della direttiva IVA come i beni mobili materiali, suscettibili di reimpiego, nello stato originario o previa riparazione diversi dagli oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione, dai metalli preziosi o dalle pietre preziose. Si tratta, quindi, di una nozione autonoma di tipo normativo.

La Corte ha specificato che deve trattarsi di beni mobili materiali provenienti da un altro bene nel quale erano incorporati come parti costitutive e che debbono essere già stati utilizzati⁶¹⁰. Ha specificato, poi, la portata del concetto di «riparazione»: con tale termine non può intendersi un'operazione che possa incidere sul valore del bene in modo considerevole. Inoltre, sebbene la stessa direttiva escluda dal regime speciale «i metalli preziosi o pietre preziose come definiti dagli Stati membri»⁶¹¹, essa ha specificato che il potere definitorio degli Stati trova il proprio limite nel divieto di violare i termini della deroga. Ciò accadrebbe qualora si accogliesse una definizione tanto ampia da privare la nozione di «beni d'occasione» del suo contenuto. L'ulteriore limite è costituito dagli obiettivi perseguiti dalla direttiva IVA e dal principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune IVA⁶¹². Inoltre, il fatto che la disposizione parli di «riparazione» sembrerebbe suggerire l'esclusione degli organismi viventi. Infatti, il concetto di riparazione, nella sua accezione nel linguaggio comune, sembra essere contraddittorio rispetto alle caratteristiche degli organismi viventi che subiscono modificazioni continue nel corso della loro vita⁶¹³.

Al contrario, la Corte, motivando anche sulla base del rifiuto dell'interpretazione restrittiva, sostiene che il fatto che l'aumento di valore dipenda o meno da una riparazione non rilevi. Poiché lo scopo del sistema dell'IVA è quello di tassare ogni fase del processo di produzione e

⁶¹⁰ Sentenza dell'11 luglio 2018, *E LATS*, C-154/17, EU:C:2018:560, punto 21.

⁶¹¹ Art. 311 della direttiva 2006/112/CE.

⁶¹² Sentenza dell'11 luglio 2018, *E LATS*, *cit.*, punto 32.

⁶¹³ Sentenza *Stenholmen*, *cit.*

distribuzione fino al consumo finale, il regime speciale deve applicarsi anche ad animali rivenduti dopo l'addestramento, in coerenza con le valutazioni economiche e la volontà del legislatore comunitario⁶¹⁴. Il regime del margine previsto per i beni d'occasione dagli artt. 311-343 ha infatti lo scopo di evitare la doppia imposizione nei casi in cui gli operatori economici abbiano acquistato beni usati da soggetti privati. Nei casi in cui un operatore economico acquisti un bene da un soggetto privato, egli si troverà probabilmente a dover sopportare economicamente parte dell'IVA che il consumatore finale non ha detratto, non essendo un soggetto passivo. Al momento della vendita del bene dall'operatore a un altro consumatore finale, se l'IVA fosse calcolata sull'intero prezzo di vendita, in capo a questo si verificherebbe doppia imposizione. Per ovviare, il regime del margine prevede che l'IVA si applichi soltanto sul margine di vendita e cioè sulla differenza tra corrispettivo e valore di acquisto del bene: in questo modo si ripristina la neutralità dell'imposta e si evita la doppia imposizione. Sembra questa la ragione per cui la Corte fornisce un'interpretazione estensiva della norma.

L'esigenza di ripristinare e garantire la neutralità si manifesta quindi anche nella scelta di interpretare restrittivamente la nozione di «metalli preziosi o pietre preziose» seppure a fronte del dato normativo che rimette la definizione agli Stati nazionali. Ancora una volta, come nel caso dell'esenzione prevista per i fondi d'investimento, la direttiva ribadisce che gli Stati membri devono esercitare la propria discrezionalità nel rispetto degli obiettivi dell'imposta. A differenza della nozione di «beni d'occasione», la nozione di «metalli o pietre preziose» non è sicuramente una nozione autonoma dal momento che se ne rimette la definizione agli Stati membri. La Corte, però, fornisce delle indicazioni che siano utili a garantire che l'interpretazione della nozione di «beni d'occasione» sia coerente con la funzione e le finalità del regime.

I produttori agricoli e le definizioni normative

Sempre per quanto riguarda i regimi speciali, la Corte si è espressa riguardo al regime forfettario previsto per i produttori agricoli di cui agli artt. 295 sgg. Si tratta, in questo caso, di un regime derogatorio⁶¹⁵. Secondo tale regime, regime naturale di applicazione per le cessioni di prodotti agricoli, la quantificazione dell'IVA in detrazione non avviene in maniera analitica sulla base dell'IVA pagata ai fornitori, ma per mezzo di una compensazione forfettaria⁶¹⁶. La *ratio* del regime è di non aggravare i produttori agricoli con l'obbligo di registrazione dell'IVA e di evitare che essi si trovino sempre a credito d'imposta in ragione delle differenti aliquote applicabili alle operazioni in entrata e in uscita.

L'art. 295 della direttiva definisce le nozioni rilevanti ai fini dell'applicazione del regime, in particolare le nozioni di «produttore agricolo», «prodotti agricoli» e «prestazioni di servizi agricoli», allo scopo di assicurare l'applicazione uniforme del regime in tutta l'Unione⁶¹⁷. Si tratta,

⁶¹⁴ Sentenza *Stenholmen*, *cit.*, punti 26-28.

⁶¹⁵ Sentenza del 15 luglio 2004, *Harbs*, C-321/02, EU:C:2004:447, punto 27.

⁶¹⁶ Gli Stati membri possono escludere dal detto regime alcune categorie di produttori agricoli e ogni agricoltore forfettario ha il diritto di optare per il regime normale o per quello semplificato.

⁶¹⁷ Sentenza *Harbs*, *cit.*, punto 30.

quindi, anche in questo caso, di nozioni autonome normative che, come evidenziato dalla Corte stessa, condividono l'obiettivo di quelle giurisprudenziali. Ciò non di meno la Corte ha ritenuto necessario ribadire che, in virtù del principio di uguaglianza e di uniforme applicazione del diritto europeo, tutte le disposizioni che non contengano un esplicito richiamo al diritto nazionale debbono essere oggetto di un'«interpretazione autonoma e uniforme da effettuarsi tenendo conto del contesto della disposizione e dello scopo perseguito dalla normativa di cui trattasi»⁶¹⁸. Dunque, malgrado la presenza di una definizione nel testo della direttiva, la Corte ha ribadito l'esigenza di una definizione uniforme.

L'art. 296, invece, prevede che ogni Stato membro possa escludere dal regime talune «categorie di produttori agricoli». Si tratta naturalmente degli stessi produttori agricoli cui fa riferimento l'art. 295⁶¹⁹; tuttavia, il riferimento alle *categorie* di produttori agricoli introduce una specificazione che non è ulteriormente approfondita dalla disposizione. È chiaro che lo stesso termine «categorie» suggerisce che debba trattarsi di produttori agricoli che presentano caratteristiche comuni. Secondo la Corte le suddette categorie⁶²⁰ devono essere previste sulla base di criteri oggettivi, chiari e precisi, dalla normativa nazionale in modo da garantire la certezza del diritto⁶²¹. Ne consegue che la categoria dei produttori agricoli non può essere definita con riferimento ad un criterio che non consenta ai produttori in questione di procedere a siffatta analisi individuale. Dunque, anche nel caso dell'individuazione, e quindi probabilmente della definizione, delle categorie escluse da parte degli Stati, la Corte fornisce un criterio guida.

Le agenzie di viaggio

La Corte si è pronunciata anche riguardo le nozioni relative al regime speciale previsto per le agenzie di viaggio di cui all'art. 306.

Il governo tedesco, richiamando un precedente della Corte⁶²², affermava che non possono considerarsi «viaggi» i soggiorni linguistici organizzati da un istituto scolastico in un paese estero⁶²³. La Corte, ribadendo l'importanza del fatto che il precedente non riguardasse l'imposta sul valore aggiunto bensì la direttiva 90/314/CEE, concernente i viaggi, le vacanze ed i circuiti «tutto compreso»⁶²⁴, considera irrilevante la suddetta interpretazione. Infatti, nessun elemento nella formulazione dell'art. 306 consente di desumere che le finalità del viaggio o la durata del soggiorno siano elementi che il legislatore europeo ha tenuto in considerazione ai fini dell'interpretazione della disposizione della sesta direttiva.

⁶¹⁸ Sentenza del 15 luglio 2004, *Harbs*, *cit.*

⁶¹⁹ Secondo l'art. 295 della direttiva 2006/112/CE «si intende per “produttore agricolo” il soggetto passivo che svolge la sua attività nell'ambito di un'azienda agricola, silvicola o ittica».

⁶²⁰ Si sta facendo riferimento al termine «categoria» perché la Corte lo fa, non nel senso della distinzione che si è proposta nell'introduzione.

⁶²¹ Sentenza del 12 ottobre 2017, *Shields & Sons*, C-262/16, EU:C:2017:756, punto 48.

⁶²² Il precedente richiamato è la sentenza dell'11 febbraio 1999, *AFS Intercultural Programs Finland*, C-237/97, EU:C:1999:69, punto 34.

⁶²³ Sentenza del 13 ottobre 2005, *iSt*, C-200/04, EU:C:2005:608, punto 31.

⁶²⁴ Direttiva 90/314/CEE del Consiglio del 13 giugno 1990 concernente i viaggi, le vacanze ed i circuiti «tutto compreso».

Paragrafo 3.5 - Le nozioni autonome relative ai regimi special

Il regime è applicabile qualora l'operatore economico disponga dello *status* di operatore economico secondo il regime delle agenzie di viaggi, agisca in nome proprio e compia le sue operazioni facendo ricorso a prodotti e servizi di altri soggetti passivi⁶²⁵. Non è però necessario che si tratti di un'agenzia di viaggi o di un organizzatore di giri turistici nel senso generalmente attribuito a detti termini, essendo sufficiente che effettui operazioni identiche nell'ambito di un'altra attività⁶²⁶.

La *ratio* della norma è legata al fatto che le prestazioni rese dalle agenzie di viaggio sono abitualmente prestazioni plurime, che comprendono anche prestazioni di trasporto e di alloggio, effettuate sia all'interno sia all'esterno del territorio dello Stato membro, per cui valgono norme relative al luogo di imposizione o alla base imponibile diverse. Se non si prevedesse un regime specifico per questo tipo di attività, le imprese incorrerebbero in difficoltà pratiche che potrebbero ostacolarne le attività.

Perciò, secondo la Corte, non occorre fornire una definizione della nozione di «viaggio», né occorre evidenziarne gli elementi costitutivi⁶²⁷. Con quest'affermazione essa valorizza il fatto che la formulazione dell'art. 306 faccia dipendere l'applicazione del regime dall'esistenza di un presupposto soggettivo piuttosto che oggettivo: il regime speciale previsto dalla disposizione si applica alle agenzie di viaggio che possono essere qualificate come tali e che soddisfano i requisiti richiesti dalla norma. Occorre notare che in questo caso la Corte, dopo aver rifiutato la definizione proposta dalla Germania che attingeva alla giurisprudenza relativa a un'altra direttiva, non ha fornito una definizione della nozione. La ragione è che «ai fini dell'applicazione della disposizione medesima, non occorre precisare previamente gli elementi costitutivi dei viaggi»⁶²⁸.

Ciò conferma che, almeno in prima battuta, l'individuazione delle nozioni autonome è legata all'esigenza contingente di garantire l'uniforme applicazione nello specifico rinvio pregiudiziale e che, qualora tale esigenza non si manifesti nella sentenza relativa a quel rinvio, la Corte non definisce la nozione, anche se questa ben potrebbe essere potenzialmente una nozione autonoma o propria. Ciò è coerente con il fatto che le nozioni autonome di origine giurisprudenziale vengono per lo più individuate e definite nel contesto di rinvii pregiudiziali e che quindi l'interpretazione del diritto dell'Unione richiesta dal giudice nazionale alla Corte deve avere un rapporto con l'oggetto della causa principale.

3.6 Spunti in materia di nozioni autonome relative ai profili procedurali

Per quanto riguarda invece i profili procedurali le pronunce della Corte di giustizia non sono numerose e riguardano le nozioni di «vendita giudiziale al pubblico incanto», e alcune nozioni relative al contenuto delle fatture. La disciplina procedurale dell'imposta sul valore aggiunto nella

⁶²⁵ Sentenza *iSt, cit.*, punto 22.

⁶²⁶ Sostenere altrimenti significherebbe far rientrare prestazioni identiche nell'ambito di disposizioni diverse secondo la qualifica formale dell'operatore economico.

⁶²⁷ Sentenza *iSt, cit.*, punto 34.

⁶²⁸ *Ibidem.*

sesta direttiva lasciava ampia discrezionalità agli Stati membri anche per quanto riguardava la determinazione delle condizioni essenziali dell'imposta. Con la direttiva 2001/115 si è modificata soprattutto la disciplina delle modalità di fatturazione anche allo scopo di adeguarle alle evoluzioni tecnologiche. Infatti, una volta armonizzata la parte sostanziale dell'imposta si è sentito il bisogno di predisporre una disciplina almeno in parte comune anche per quanto riguardava gli adempimenti degli obblighi formali. Tale disciplina si caratterizza per la previsione di regole vincolanti, ma anche per la discrezionalità lasciata relativamente a molte disposizioni agli Stati membri, in ossequio al principio di sussidiarietà. In tal guisa si è inteso conciliare le esigenze di semplificazione con le esigenze di controllo delle amministrazioni finanziarie nazionali.

Nel caso di una cessione di immobili da parte di un debitore giudiziario nel contesto di una vendita giudiziale al pubblico incanto, l'art. 199 prevede che il debitore d'imposta sia il soggetto passivo. Per quanto riguarda la nozione di «vendita giudiziale al pubblico incanto», i dubbi interpretativi erano scaturiti dal fatto che le varie versioni linguistiche traducevano in modo diverso la suddetta nozione. Talune parlavano infatti di «liquidazione», come quella spagnola, altre di «vendita giudiziale al pubblico incanto». Poiché la *ratio* del regime è quella di evitare che la capacità tributaria di un debitore sia compromessa dall'apertura di una procedura concorsuale nei suoi confronti e, poiché la nozione di «vendita giudiziale al pubblico incanto» ha un ambito di applicazione più ampio di quella di «liquidazione», l'applicazione del regime non può essere limitata alla cessioni di immobili che hanno luogo nell'ambito di un procedimento di liquidazione, ma deve riguardare tutti i beni venduti nell'ambito di una procedura d'insolvenza.

In una sentenza successiva la Corte è invece intervenuta a chiarire la portata di un'altra nozione relativa ai profili procedurali, oggetto di un dubbio interpretativo causato dall'ampiezza e generalità del termine. L'art. 226 della direttiva prevede, tra gli altri requisiti che debbono essere necessariamente indicati all'interno di una fattura, il nome e l'indirizzo completo del soggetto passivo e dell'acquirente o del destinatario⁶²⁹. L'obbligo di emissione della fattura ha un rilievo centrale nella struttura dell'imposta, poiché a esso sono strettamente legati gli istituti dell'esercizio della rivalsa, della legittimazione per la detrazione e della liquidazione dell'imposta. Probabilmente proprio per tale ragione si tratta di un documento a contenuto vincolato i cui requisiti sono stati elencati per la prima volta a livello europeo dalla già menzionata direttiva 2001/115/CE il cui scopo era quello di semplificare, modernizzare e armonizzare le modalità di fatturazione.

La questione pregiudiziale rivolta alla Corte di giustizia riguardava il fatto se il concetto di «indirizzo» dovesse essere interpretato nel senso che il soggetto passivo dovesse necessariamente indicare l'indirizzo del luogo in cui esercitava la sua attività economica oppure se fosse sufficiente indicare un indirizzo presso cui questo fosse raggiungibile via posta. Poiché è lo stesso art. 226 a prevedere che non possano essere richieste condizioni ulteriori rispetto a quelle indicate esplicitamente dal suddetto articolo, il diritto europeo osta al fatto che nella fattura debba essere indicato come indirizzo il luogo di esercizio effettivo dell'attività economica. Infatti, la previsione anche indiretta di condizioni ulteriori metterebbe a rischio l'arduo bilanciamento tra esigenze del mercato di semplificazione ed esigenze nazionali di controllo raggiunto dalla direttiva 2001/115.

⁶²⁹ Per approfondimenti sulla nozione di fattura, si veda M. G. Ortoleva, *Il diritto a detrazione dell'I.V.A.: caratteri e questioni controverse*, Verona, 2016, 120.

3.7 Osservazioni conclusive

Nei precedenti paragrafi si è tentato di individuare i tratti comuni relativi alle nozioni autonome di elaborazione giurisprudenziale a seconda dell'ambito in cui queste vengono individuate. Sono stati analizzati, ad esempio, lo stretto legame tra l'esplicita qualificazione come nozione autonoma e l'esistenza di un regime derogatorio in materia di esenzioni: un legame stretto che contraddistingue anche le nozioni relative alle attività cui applicare un'aliquota ridotta, ma non il concetto di «trasferimento di una universalità di beni», anch'esso qualificato esplicitamente come nozione autonoma.

Sono state analizzate le *nozioni proprie*, non esplicitamente qualificate come autonome, relative al profilo oggettivo, necessarie a superare le divergenze tra i concetti propri delle diverse tradizioni giuridiche nazionali. È stata oggetto di studio la difficoltà di coniugare le esigenze dell'uniforme applicazione e della generalità relativamente alle nozioni di «soggetto passivo», di «prestazione di servizi» e di «attività economica» che presentano definizioni tanto ampie e poco caratterizzate da essere difficilmente qualificabili come concetti.

Anche tra i regimi speciali si rinvencono molte nozioni proprie e la ragione è che, trattandosi di disposizioni che introducono regole diverse da quella generale, seppure al fine di ribadire i principi ispiratori dell'imposta in relazione a situazioni specifiche, è necessario che l'ambito di applicazione di ogni concetto sia definito in modo preciso e strumentale al perseguimento degli obiettivi per cui il regime è stato previsto. In tal modo determinati caratteri delle nozioni autonome sono stati collegati ad altrettanti aspetti dell'imposta.

Tuttavia, l'esigenza di elaborare concetti europei non si è limitata alle norme sostanziali, riguardando talvolta anche profili procedurali. D'altra parte, poiché l'intervento della Corte è per sua natura casistico, ma soprattutto perché la definizione delle nozioni è strettamente legata alla necessità di fornire un'interpretazione funzionale ai diversi ambiti dell'imposta oggetto di armonizzazione, l'obiettivo di garantire un'applicazione e un'interpretazione uniformi, anche se comune, viene declinato in modo diverso nelle varie «tipologie» di nozioni autonome pur non risparmiando nessun ambito della direttiva.

Capitolo IV

L'attuazione e l'interpretazione delle nozioni autonome negli ordinamenti nazionali

4.1 Le nozioni autonome nell'attuazione, interpretazione e applicazione nazionale

Nei paragrafi che seguono si effettuerà una ricognizione eminentemente sotto il profilo normativo dell'attuazione che alcuni Stati membri hanno dato alle nozioni che sono state esaminate precedentemente. Infatti, ai fini del presente lavoro, si crede che sia particolarmente importante concentrarsi sulle scelte del legislatore interno. Tuttavia, non si ometteranno riferimenti alla giurisprudenza e alla prassi, soprattutto quando esse sono significative per garantire la coerenza dei concetti nazionali rispetto alla giurisprudenza europea a fronte di regimi attuativi dubbi.

4.1.1 L'attuazione, interpretazione e applicazione delle nozioni relative alle esenzioni

La disciplina europea delle esenzioni lascia ampio margine agli Stati nell'attuazione con la previsione di concetti ampi, regimi opzionali e richiami alla responsabilità definitoria e di individuazione degli Stati nazionali. I singoli Stati, quindi, hanno spesso fornito un'attuazione della direttiva coerente con le nozioni giuridiche nazionali. Ad essa la giurisprudenza e la prassi nazionale si sono talvolta attenute, talvolta se ne sono discostate. Inoltre, nel caso delle esenzioni per attività di interesse pubblico, poiché queste possono essere intese, in modo a-tecnico, come strumenti agevolativi e redistributivi per determinati soggetti in relazione a determinati settori socialmente ed economicamente rilevanti⁶³⁰, gli Stati hanno spesso fatto uso della discrezionalità in modo non uniforme.

Sebbene i principi giuridici che caratterizzano gli ordinamenti nazionali costituiscano spesso il "substrato" giuridico dell'ordinamento dell'Unione⁶³¹ e orientino l'attività sia del legislatore, sia della Corte di giustizia, questi si declinano secondo forme diverse nei diversi Stati membri. L'armonizzazione, infatti, da un lato, si ispira o attinge alle tradizioni giuridiche nazionali, dall'altro, vincola al perseguimento degli obiettivi europei, lasciando gli Stati liberi nella scelta dei mezzi. Questi fattori hanno comportato una grande quantità di rinvii pregiudiziali alla Corte di giustizia aventi ad oggetto le disposizioni della direttiva⁶³².

⁶³⁰ F. Montanari, *Le esenzioni IVA*, cit., 8.

⁶³¹ Sul fatto che i principi giuridici degli ordinamenti nazionali costituiscano il substrato giuridico dell'ordinamento dell'Unione e orientino la Corte nell'individuazione dei principi generali del diritto europeo, si veda G. Bizioli, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Padova, 2008, 68. Per un discorso analogo, in materia di diritti fondamentali, si veda, invece, F. Saponaro, *Il "funzionalismo" e l'integrazione europea in materia tributaria*, in *Revista de Estudos Constitucionais*, 2019, 11 (2), 68. Sul punto si esprimono anche F. Moschetti, *I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana, per l'«ordinamento giuridico in cammino» dell'Unione europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 328; Guarino, *Verso una fase costituente nell'Unione europea*, in *Riv. dir. pubbl. com.*, 2009, 1287.

⁶³² A questo proposito si veda anche R. De La Feria, R. Krever, *Ending VAT Exemptions*, cit., 24 che tratta della questione prestando specifica attenzione alle esenzioni per le operazioni immobiliari.

In materia di esenzioni, la Corte ha innanzitutto costantemente ribadito la necessità di interpretarle secondo un metodo restrittivo e ne ha specificato la portata facendo ricorso, nell'argomentazione delle sentenze, a metodi interpretativi analogici e teleologico-funzionali⁶³³. Si tratta del criterio interpretativo più coerente con la funzione delle previsioni esonerative, la cui applicazione, però, rende difficile raggiungere un risultato sistematico anche a causa della varietà delle tipologie di esenzioni. A ciò deve aggiungersi il frequente richiamo alla neutralità, intesa però non come neutralità relativa al sistema dell'IVA, ma come neutralità interna al settore toccato dall'esenzione⁶³⁴ e che era un principio sconosciuto a molti degli ordinamenti degli Stati membri, prima dell'introduzione della direttiva IVA⁶³⁵.

Occorre sottolineare che la giurisprudenza europea relativa alle singole esenzioni specificandone la portata e l'applicazione, interviene fisiologicamente in un momento successivo rispetto all'attuazione delle direttive da parte degli Stati, e quindi può comportare la necessità per gli Stati di adottare di conseguenza modifiche legislative oppure di adeguare la prassi amministrativa e la giurisprudenza domestiche.

Sia la giurisprudenza sia la prassi nazionali hanno, con il tempo, riconosciuto e recepito l'approccio europeo che valorizza le attività e le operazioni piuttosto che i soggetti e che, nel definire concetti, predilige l'interpretazione funzionale (sebbene si possa trattare di criteri interpretativi o di risultati ermeneutici prima sconosciuti ad alcuni ordinamenti nazionali). Nel definire le nozioni, la Corte spesso valorizza il substrato economico delle operazioni e la funzione delle esenzioni allo scopo di superare almeno in parte le divergenze nazionali (v. il prec. para. 2.4.5, cap. II). Al contrario, per le nozioni relative al profilo soggettivo, fondamentali soprattutto in relazione alle esenzioni per attività di interesse pubblico, sia il legislatore sia l'interprete nazionale godono di maggiore discrezionalità. Per questo agli Stati membri rimane generalmente più spazio per compiere scelte organizzative coerenti con i modelli sociali nazionali che rispondono alle tradizioni giuridiche e ai valori costituzionali dei singoli Stati. Questo approccio è il più coerente con l'idea di armonizzazione che, nel perseguimento dell'obiettivo voluto dalla direttiva, lascia libertà nelle forme e dunque garantisce il rispetto dei concetti propri del diritto nazionale. Ciò non di meno, come abbiamo analizzato nel precedente capitolo, anche in questo ambito la Corte non esita a individuare nozioni e fornire specificazioni direttamente applicabili negli Stati membri.

Dall'analisi dell'attuazione e applicazione delle ipotesi di esenzione nelle discipline nazionali emerge che l'individuazione di nozioni autonome ha un effetto duplice: da un lato, le definizioni offerte dalla giurisprudenza offrono un utile ausilio interpretativo; dall'altro, vincolano le istituzioni degli Stati membri per mezzo di definizioni funzionalistiche.

⁶³³ F. Schulyok, *The ECJ's interpretation of VAT Exemptions*, cit., 70.

⁶³⁴In questo senso si veda F. Montanari, *Le esenzioni IVA*, cit., 49 che menziona, a titolo esemplificativo, l'esenzione per attività sportive. In questo senso, per un approfondimento, può essere interessante anche la riflessione svolta in relazione ai cd. «effetti giuridici comparabili» e al rapporto tra interpretazione dei suddetti nella giurisprudenza costituzionale e nella giurisprudenza della Corte di giustizia (F. Montanari, *Le esenzioni IVA*, cit., 191) in cui si propone una riflessione che riguarda le esenzioni per attività di interesse pubblico.

⁶³⁵ Riguardo la natura del principio di neutralità quale principio di rilevanza costituzionale, anche in quanto derivazione del principio di uguaglianza, cfr. J. Englisch, *EU Perspective on VAT Exemptions*, Oxford, 2011, 54; Id., *Tax Coordination between member States in the EU – Role of the ECJ*, 46, in M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer (edited by), *Horizonatal Tax Coordination*, Amsterdam, IBFD, 2012; R. De La Feria, *The EU VAT System and the Internal Market*, Amsterdam, IBFD, 2009, 268.

Paragrafo 4.1 - Le nozioni autonome nell'attuazione, interpretazione e applicazione nazionale

Nella disciplina **italiana** le esenzioni sono disciplinate dall'art. 10 d.P.R. 633/1972⁶³⁶. Molte operazioni, che nella formulazione originaria del d.P.R. si trovavano tra quelle escluse, sono state successivamente annoverate tra quelle esenti⁶³⁷. La **Francia** disciplina le esenzioni all'art. 261 del *Code général des impôts, CGI*. La **Spagna** all'art. 20 della *Ley 37/1992*⁶³⁸. Per quanto riguarda la **Germania**, questa prevede, al §4 dell'*Umsatzsteuergesetz (UStG)*, vari tipi di esenzione e, per la maggior parte di queste, è prevista la possibilità in capo al soggetto passivo di scegliere per la tassazione oppure per l'esenzione (opzione). Vi è quindi una tendenza condivisa degli Stati a disciplinare unitariamente le esenzioni, non prevedendo disposizioni differenti a seconda che si tratti di esenzioni per attività di interesse pubblico o di altre esenzioni.

4.1.1.1 Le nozioni relative alle esenzioni per attività di interesse pubblico

Il settore delle esenzioni per attività di interesse pubblico si caratterizza per la necessità, riconosciuta quindi a livello europeo, di rendere coerente la neutralità economica del tributo tipica della lettura europea dell'IVA con altri valori extrafiscali, spesso corrispondenti con i principi costituzionali fondanti degli ordinamenti degli Stati membri. In conseguenza della diversa valenza della funzione pubblica riferibile a ordinamenti con tradizioni giuridiche diverse e differenziati per quanto riguarda il ruolo statale, le attività oggetto di esenzione per ragioni di interesse pubblico assumono forme e caratteri variegati a seconda dello Stato membro. Si tratta di attuazioni più o meno coerenti con le definizioni funzionalistiche offerte dalla Corte.

Le definizioni funzionalistiche delle nozioni autonome elaborate dalla giurisprudenza della Corte devono comunque fungere da orientamento e da limite per valutare la coerenza tra le scelte attuative e applicative nazionali e la disciplina europea: gli Stati possono esercitare la discrezionalità lasciata loro dalla disciplina europea entro il perimetro del perseguimento degli obiettivi individuati dalla Corte per mezzo delle definizioni funzionalistiche. I vincoli europei rimangono infatti fondamentali per garantire l'uniforme applicazione nei casi in cui non vi sia totale sovrapposizione tra obiettivi nazionali ed europei. L'individuazione di «limiti europei» alla discrezionalità nazionale è coerente con il fatto che il riconoscimento europeo di “valori nazionali”

⁶³⁶ Per lungo tempo la disciplina nazionale si è caratterizzata per la non corretta distinzione tra fattispecie di esclusione e di esenzione. In questo senso si veda P. Filippi, voce «Valore aggiunto (imposta sul)», in Enc. dir., XLVI, Varese, 1993, che afferma che «il problema della disciplina e dell'individuazione di queste operazioni è assai complesso per la confusione che viene operata dal legislatore fra fattispecie di esclusione e di esenzione». Per questo, autorevole dottrina è arrivata a sostenere che la differenziazione sia stata effettuata «non tanto in base a valutazioni di ordine contenutistico, ma semplicemente sulla spinta di determinate necessità classificatorie» (F. Gallo, *L'IVA: verso una ulteriore revisione*, in Riv. dir. fin., 1978, I, 602).

⁶³⁷ S. La Rosa, *Eguaglianza tributaria*, Milano, 1968, 137; G. Marongiu, *La disciplina delle esclusioni e delle esenzioni*, in Rass. dir. e tecnica doganale, 1972, 913. Per lungo tempo la disciplina nazionale si è caratterizzata per la non corretta distinzione tra fattispecie di esclusione e di esenzione. Tra le ipotesi di non corretta attuazione del dettato della direttiva nell'ordinamento interno rientrano ancora le cessioni di valori bollati che sono considerate come operazioni escluse (A. Comelli, *IVA comunitaria e IVA nazionale*, cit., 625). Nell'ordinamento italiano, sono esplicitamente escluse dal campo di applicabilità del tributo alcune operazioni prese in considerazione degli articoli 2, c. 3 e 3, c. 3. Ad esempio, sono operazioni escluse le cessioni di denaro per carenza dell'oggetto; le fusioni tra società per la continuità operativa che le stesse realizzano; i campioni gratuiti perché non sono considerati rilevanti dalla sesta direttiva.

⁶³⁸ Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).

che si ha nell'ambito della disciplina delle esenzioni non è affatto assoluto, ma trova appunto un limite negli altri principi ispiratori dell'imposta.

Col passare degli anni, anche a fronte di una giurisprudenza europea sempre più ricca e specifica, gli Stati membri hanno adattato le discipline nazionali ai valori e orientamenti europei, in coerenza con il vincolo di uniforme applicazione che giustifica l'interpretazione della Corte riguardo alle nozioni autonome. Talvolta ciò è avvenuto per mezzo di modifiche della normativa di riferimento, come nel caso dei servizi pubblici postali in Italia. L'art. 10 del d.P.R. 633/1972, ad esempio, è frutto di successive modifiche ed interventi e deve essere letto «in rapporto di stretta e immediata dipendenza dalla direttiva europea»⁶³⁹.

Oppure è avvenuto per mezzo dell'adozione di una tecnica normativa di specificazione espressa (in positivo) o di esclusione (in negativo), tecnica in cui eccelle la disciplina spagnola. Talaltra l'adattamento, coerente con gli obiettivi europei e in attuazione dei concetti definiti autonomamente in sede europea, è avvenuto per mezzo di modifiche della prassi o della giurisprudenza. Vedremo come in quest'ultimo caso si garantisca il rispetto del principio di effettività, centrale nel diritto europeo⁶⁴⁰, ma non sempre l'applicazione uniforme nel territorio dello Stato.

I legislatori nazionali hanno adottato approcci differenti nel recepimento delle nozioni autonome della direttiva. In alcuni casi, come è evidente nella disciplina italiana, hanno fatto affidamento sui concetti noti; in altri casi, ne hanno coniat di nuovi che spesso ricalcano le scelte terminologiche e di formulazione della direttiva. Il legislatore italiano, ad esempio, in relazione a determinate esenzioni per attività di interesse pubblico richiama categorie civilistiche predeterminate, come le Onlus. In altre ipotesi ricorre a concetti presi dal linguaggio comune che prescindono da uno specifico contenuto giuridico. È il caso degli «enti ospedalieri, case di cura e stabilimenti termali», nonché degli «enti aventi finalità di assistenza sociale oppure degli asili, case di riposo per anziani e simili» che, pur essendo identificabili con maggior precisione, non possono essere agevolmente ricondotti ad una preesistente nozione giuridica. A ciascuno di essi viene attribuito riconoscimento normativo nell'ordinamento italiano per il perseguimento delle finalità extrafiscali sottese, in modo più o meno esplicito, dalle norme di esenzione.

Nell'ambito delle esenzioni per attività di interesse pubblico, la maggior parte delle differenze tra gli Stati membri riguarda i concetti relativi al profilo soggettivo. Questo è spesso coerente e giustificato del fatto che la direttiva subordina la concessione dell'esenzione al «debito riconoscimento» del soggetto esercente l'attività agevolata (assistenza e previdenza sociale, protezione dell'infanzia e della gioventù, educazione e formazione) o alla sua «definizione» (attività mediche e paramediche) da parte dello Stato membro. In questi casi, la maggior parte delle normative tributarie nazionali rimanda alla disciplina di altri settori al fine di individuare in concreto

⁶³⁹ F. Montanari, *Le esenzioni IVA*, cit., 167.

⁶⁴⁰ Sul ruolo del principio di effettività si veda anche A. Di Pietro, *L'integrazione fiscale europea e la sua interpretazione*, in AA.VV., *L'interpretazione conforme al diritto dell'Unione europea* (a cura di A. Bernardi), Atti del Convegno inaugurale del Dottorato di Ricerca Diritto dell'Unione europea e Ordinamenti nazionali del Dipartimento di Giurisprudenza dell'Università di Ferrara, Rovigo, 15-16 maggio 2014, 382.

Paragrafo 4.1 - Le nozioni autonome nell'attuazione, interpretazione e applicazione nazionale

gli organismi *riconosciuti* o *definiti*. È il caso, ad esempio, della legislazione urbanistica, fondamentale per determinare la portata di nozioni relative alle attività immobiliari.

Dallo studio delle discipline nazionali emergono modalità di riconoscimento che spaziano da disposizioni *ad hoc*, alla comparazione tra soggetti aventi caratteri simili, al riferimento alla prassi amministrativa; dal riconoscimento per mezzo di atti di diritto pubblico al riconoscimento per mezzo di atti di diritto privato⁶⁴¹. La varietà della modalità di riconoscimento è coerente con la giurisprudenza della Corte che non richiede l'esperimento di alcuno specifico procedimento formale e considera coerenti con la disciplina unionale svariate modalità di riconoscimento⁶⁴².

In Italia la giurisprudenza della Corte di Cassazione e delle commissioni tributarie propendono per un'interpretazione estensiva delle forme di riconoscimento⁶⁴³. Ciò è coerente con la volontà di evitare che le forme di riconoscimento costituiscano un ostacolo all'esatta attuazione della nozione. Infatti, i criteri e i parametri atti ad individuare la portata delle nozioni autonome hanno carattere sostanziale e, pur riguardando sia i profili soggettivi sia quelli oggettivi, non riguardano invece modalità e criteri procedurali. Ciò non di meno, esse devono garantire che i soggetti individuati presentino caratteri coerenti con le definizioni europee.

La direttiva, quindi, lascia ampia autonomia agli Stati membri per quanto riguarda l'attuazione delle esenzioni per attività di interesse pubblico, soprattutto per le nozioni relative ai requisiti soggettivi. Ciò può essere spiegato anche dalla volontà di rispettare le differenze giuridiche, talvolta significative, che caratterizzano l'organizzazione di settori così legati agli interessi statali, per questo meritevoli di particolare attenzione. Inoltre, proprio in questi settori si riscontra la tendenza da parte di molti Stati a distribuire l'erogazione di taluni servizi destinati alla collettività, totalmente oppure in funzione integrativa, tra soggetti pubblici e privati. Si tratta di una tendenza che in alcuni ordinamenti, come quello italiano, non solo riceve riconoscimento, ma viene favorita dalla Costituzione⁶⁴⁴.

In nome di questo margine di apprezzamento, molti ordinamenti (quello italiano è un esempio in tal senso), si allontanano dalle scelte compiute in sede europea in merito alla terminologia e alla formulazione delle fattispecie esenti. Il nostro ordinamento, infatti, soprattutto per le nozioni di portata più ampia e trasversale, preferisce ricorrere a singoli concetti legati al diritto nazionale: ad esempio, non si rinviene nell'ordinamento nazionale alcun cenno agli «organismi aventi carattere sociale» che sono invece un punto di riferimento fondamentale della disciplina europea.

La direttiva, in questo settore, pone dei limiti motivati dalla volontà di specificare l'ambito di operatività in coerenza con le finalità proprie delle operazioni e in ragione dell'effetto di esenzione dall'IVA. Ad esempio, per quanto riguarda le prestazioni strettamente connesse con l'assistenza e la

⁶⁴¹ In questo senso si veda F. Montanari, *Le esenzioni IVA*, cit., p. 227, che afferma anche che nella giurisprudenza e nella prassi italiana non è possibile ravvisare un approccio metodologico uniforme e che si spazia da ipotesi in cui si adotta un approccio sostanzialista a ipotesi in cui si fa riferimento al soddisfacimento di requisiti formali.

⁶⁴² Sentenza *Zimmermann*, cit., punto 31 e sentenza *Dornier*, cit., punto 67.

⁶⁴³ Più rigorista è invece l'approccio dell'Agenzia delle Entrate. In questo senso si veda F. Montanari, *Le esenzioni IVA*, cit., 228.

⁶⁴⁴ Art. 118 c. 4 che prevede il principio della sussidiarietà orizzontale. A questo proposito si veda G.C. Salerno, *Servizi di interesse generale e sussidiarietà orizzontale fra ordinamento costituzionale e ordinamento dell'Unione Europea*, Torino, 2010, 18.

Capitolo IV - L'attuazione e l'interpretazione delle nozioni autonome negli ordinamenti nazionali

previdenza sociale, con la protezione dell'infanzia e della gioventù, la direttiva afferma che il riconoscimento dello Stato deve riguardare gli organismi «aventi carattere sociale»; una qualificazione utile a definire i soggetti in ragione non dei loro caratteri, ma della funzione che svolgono.

Nel caso dell'educazione, dell'insegnamento scolastico o universitario e della formazione, invece, soddisfano il requisito soggettivo, insieme agli enti di diritto pubblico, gli organismi che lo Stato membro riconosce come aventi finalità simili: ritorna in questo caso un requisito funzionale che deve però a sua volta essere qualificato dall'ordinamento nazionale. Quindi, l'autonomia degli Stati, utile all'adozione di scelte coerenti con i caratteri degli ordinamenti nazionali, deve essere esercitata nel rispetto dei principi e degli obiettivi europei.

Non sempre, tuttavia, appare facile riconoscere se le divergenze esistenti tra le discipline nazionali siano dovute all'esercizio dell'autonomia lasciata dalla direttiva e se rispettino i limiti posti da essa. Ciò, a maggior ragione, perché nella disciplina europea, data la centralità di obiettivi e definizioni funzionalistiche, le previsioni normative rimangono spesso ampie ed altrettanto spesso è la giurisprudenza a definirne i caratteri e i confini, contribuendo in questo modo anche alla costruzione di un ordinamento europeo.

Nel caso dei requisiti soggettivi delle esenzioni per attività di interesse pubblico, è il tipo di attività a qualificare l'ente, a prescindere dal soddisfacimento di requisiti formali. Di conseguenza, i legislatori e le amministrazioni nazionali non possono farne dipendere il soddisfacimento da requisiti o metodi di riconoscimento esclusivamente formali⁶⁴⁵. Inoltre, talora la giurisprudenza fornisce indicazioni più precise che prescindono dalla valorizzazione dell'attività esercitata. Nell'ambito della giurisprudenza relativa agli organismi sociali, la Corte ha valorizzato il fatto che, da un lato, deve trattarsi di organismi che perseguono finalità di interesse generale; dall'altro, che può essere considerato compatibile con il regime IVA delle esenzioni un modello organizzativo imprenditoriale il quale ha l'obiettivo di conseguire risorse economiche proprie⁶⁴⁶. Anche in questo caso è evidente il ruolo decisivo della giurisprudenza a fronte di formulazioni ampie e generiche della direttiva.

Più limitata è l'autonomia di scelta tra diverse soluzioni nazionali in materia di profilo oggettivo delle esenzioni. Ne è risultata una minore differenziazione tra le discipline di recepimento nazionali, pur non essendo le difformità del tutto assenti, come è stato recentemente messo in evidenza nel caso delle prestazioni offerte dalle scuole guida e autoscuole la cui diversa disciplina in alcuni Stati membri è stata oggetto di attenzione da parte della Corte di giustizia⁶⁴⁷.

Le nozioni relative ai servizi pubblici postali

In relazione ai «servizi pubblici postali» gli interventi della Corte di giustizia sono stati soprattutto volti a specificare se la nozione dovesse essere interpretata facendo riferimento

⁶⁴⁵ F. Montanari, *Le esenzioni IVA*, cit., 172.

⁶⁴⁶ F. Moschetti, *I principi di giustizia fiscale della costituzione italiana*, cit., 447.

⁶⁴⁷ Sentenza *A & G Fahrschul-Akademie*, cit.

Paragrafo 4.1 - Le nozioni autonome nell'attuazione, interpretazione e applicazione nazionale

principalmente a criteri oggettivi oppure soggettivi⁶⁴⁸ e se i servizi dovessero essere effettuati da enti pubblici. In particolare, la Corte ha ribadito che, in un'economia liberalizzata, l'applicazione dell'esenzione non poteva dipendere dalla natura pubblica o privata dell'ente⁶⁴⁹. In questo senso i regimi nazionali hanno dato attuazione coerente alla disciplina europea e recepito gli orientamenti interpretativi della Corte. Nel 2018, però, la Commissione ha sottolineato la presenza di regimi attuativi nazionali ancora parzialmente differenti e ha indicato ulteriori questioni interpretative rimaste aperte e irrisolte, in particolare a seguito della sentenza TNT della Corte di giustizia⁶⁵⁰.

Con la sentenza TNT la Corte di giustizia aveva infatti affermato che la nozione di «servizi pubblici postali» va riferita necessariamente ad operatori, pubblici o privati, che si obbligano ad assicurare in uno Stato membro la totalità o una parte del servizio postale universale, quale definito dalla direttiva sui servizi postali comunitari⁶⁵¹. Inoltre, ha affermato che l'esenzione non si applica né alle prestazioni di servizi, né alle cessioni di beni accessorie a dette prestazioni, le cui condizioni di fornitura siano state negoziate individualmente con i clienti. La Commissione, in seguito alla sentenza, ha ribadito l'importanza di interpretare la nozione alla luce della giurisprudenza europea, ma anche delle direttive sui servizi postali comunitari⁶⁵² e delle linee guida del *VAT Committee*. Tuttavia, ha specificato che rimangono dubbi per quanto riguarda l'individuazione dei soggetti cui si applica l'esenzione quando nessun operatore del servizio postale pubblico sia stato designato come prestatore del servizio universale dalla pubblica autorità⁶⁵³.

La disciplina nazionale **italiana** prevede che siano esenti «le prestazioni del servizio postale universale, nonché le cessioni di beni a queste accessorie, effettuate dai soggetti obbligati ad assicurarne l'esecuzione»⁶⁵⁴. Specifica, inoltre, che sono escluse le prestazioni di servizi e le

⁶⁴⁸ In particolare, come si è evidenziato nel capitolo III, nella sentenza *Commissione/Germania*, (sentenza *Commissione contro Germania*, C-107/84, *cit.*), ci si chiedeva se i servizi pubblici postali dovessero essere intesi «in senso sostanziale, riferendoli al complesso delle attività postali», e cioè quelle attività che, anche prese singolarmente, possono essere riferite al complesso delle attività postali, a prescindere dal fatto che si tratti degli organi di gestione che effettuano le prestazioni di servizi da esonerare.

⁶⁴⁹ Nella sentenza del 23 aprile 2009, *TNT Post UK*, C-357/07, EU:C:2009:248, punto 33, la Corte identifica l'obiettivo dell'esenzione nell'offerta, a costo ridotto, di servizi postali rispondenti ai bisogni essenziali della popolazione. Si tratta di un'innovazione rispetto alla sentenza *Commissione/Germania* (sentenza *Commissione contro Germania*, C-107/84, *cit.*), in cui ci si limitava ad affermare che il servizio poteva essere reso da un ente di diritto pubblico oppure da un'impresa concessionaria.

⁶⁵⁰ Taxud (2018) 6354142 – Working paper No 960 VAT Committee – Question.

⁶⁵¹ Art. 3 della direttiva 97/67/CE del Parlamento europeo e del Consiglio 15 dicembre 1997.

⁶⁵² Direttiva 97/67/CE come modificata dalle direttive 2009/39/CE e 68/2008/CE.

⁶⁵³ Secondo la Commissione, infatti, l'esenzione dell'art. 132, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA coprirebbe qualsiasi operatore postale che si qualifichi come fornitore del servizio postale universale, a prescindere dal modo in cui questo è stato designato (decisione amministrativa o impegnandosi a garantire tale servizio), purché sia stato notificato alla Commissione. In altri termini, secondo la Commissione, anche se l'operatore che fornisce un servizio postale universale è vincolato da un proprio impegno a garantire tale servizio, nella misura in cui si impegna a offrire, in tutti i punti del territorio di uno Stato membro, un servizio postale universale, può farlo anche in assenza di un riconoscimento formale. In ogni caso, la prestazione del servizio in questione dovrebbe essere soggetta al controllo statale, dato l'obbligo degli Stati membri di garantire la fornitura del servizio universale. Relativamente a questo punto, secondo la Commissione, i regimi nazionali sarebbero ancora divergenti. Il problema sembra essere che la Commissione non consideri la licenza un atto amministrativo della pubblica autorità e secondo la Commissione il controllo dello Stato e la notifica alla Commissione, a prescindere dall'atto con cui si è stipulato l'accordo con il privato che fornisce il servizio, sarebbero sufficienti per applicare l'esenzione.

⁶⁵⁴ Art. 10 del d.p.r. 633/1972.

cessioni di beni ad esse accessorie, le cui condizioni siano state negoziate individualmente. L'attuale formulazione, frutto di una modifica del 2010, sembra aver recepito letteralmente le indicazioni fornite dalla direttiva 2009/162/UE e dalla giurisprudenza della Corte di giustizia.

La formulazione iniziale dell'esenzione prevedeva, infatti, che fossero esenti dall'imposta il servizio postale e il servizio telegrafico nazionale. Il riferimento al servizio postale universale, nonché alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi a queste accessorie, compare a partire dal 24 agosto 2010 per effetto della legge 73/2010, in considerazione della posizione espressa dalla Corte di giustizia nella sentenza TNT⁶⁵⁵. Nel 2014⁶⁵⁶, invece, a seguito di sollecitazioni dell'Autorità Antitrust⁶⁵⁷ e di una pronuncia del TAR⁶⁵⁸, e sempre in considerazione della giurisprudenza europea, si è introdotta la specificazione relativa alla negoziazione individuale delle condizioni.

Anche la **Germania**, che aveva inizialmente formulato l'esenzione in modo simile all'Italia, ha provveduto a modificare la disciplina interna per adattarsi al diritto europeo. Allo stesso modo, in **Spagna**, la Ley 43/2010⁶⁵⁹ ha modificato la disciplina nazionale prevedendo che l'esenzione IVA si applichi unicamente agli operatori che si impegnano a prestare il servizio postale universale in uno Stato membro in tutto o in parte⁶⁶⁰. Sono esclusi i servizi prestati da determinati soggetti a seguito di una negoziazione individuale⁶⁶¹. In **Francia**⁶⁶² sono esenti le prestazioni di servizi e le cessioni di beni a queste accessorie, con l'eccezione del trasporto di persone e delle telecomunicazioni che riguardano il servizio postale universale, effettuate in Francia dal prestatore del servizio postale universale. Per la definizione di *servizio postale universale* e di *prestatore* si rinvia al *Code des postes et communications électroniques*⁶⁶³. A differenza degli altri paesi, quindi, si escludono ulteriori specificazioni legislative.

Le vicende relative ai servizi pubblici postali dimostrano che gli Stati hanno modificato i propri regimi attuativi per adattarli agli interventi successivi della Corte di giustizia volti a specificare la portata della nozione per adeguarla alle evoluzioni del mercato e renderla coerente con altri strumenti normativi europei. Tuttavia, rimangono ancora delle questioni aperte. Infatti, se la maggior parte degli Stati membri esaminati escludono esplicitamente il caso in cui il soggetto abbia negoziato individualmente le condizioni con i clienti, nessuna disposizione, come sottolineato dalla Commissione, si occupa della situazione in cui il fornitore del servizio si sia impegnato a fornire il servizio a seguito della stipulazione di un atto che non sia un provvedimento amministrativo. Relativamente a questa ipotesi permangono divergenze applicative.

⁶⁵⁵ P. Centore, *IVA*, Milano, 2014, 314.

⁶⁵⁶ D.l. 91/2014 convertito nella l. 116/2014, art. 32-*bis* che modifica l'art. 10 del d.p.r. 633/72.

⁶⁵⁷ Provvedimento Antitrust dell'11/4/2013, n. 24293 (Bollettino 16/2013).

⁶⁵⁸ TAR Lazio, 7 Febbraio 2014, n. 1525.

⁶⁵⁹ Ley del servicio postal universal, de los derechos de los usuarios y del mercado postal.

⁶⁶⁰ Art. 20. Uno 1° LIVA, come modificato dall'art. 79 LPGE.

⁶⁶¹ In questo senso si veda anche Resolución de la DGT de 21 de mayo 2012, núm. 1100, (PROV 2012, 266274) e Resolución de la DGT, de 8 de abril 2013, núm. 1164 (PROV 2013, 170056).

⁶⁶² Art. 261-11° CGI.

⁶⁶³ Art. L. 1 del *Code des postes et communications électroniques*.

Paragrafo 4.1 - Le nozioni autonome nell'attuazione, interpretazione e applicazione nazionale

Le nozioni relative alle attività mediche

La disciplina europea in materia di esenzioni per attività mediche contempla un'esenzione per l'ospedalizzazione e le cure mediche erogate da enti pubblici oppure enti ospedalieri che operino alle medesime condizioni sociali e che siano debitamente riconosciuti⁶⁶⁴ e un'esenzione per le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio di professioni mediche e paramediche quali definite dallo Stato membro interessato⁶⁶⁵.

Gli Stati godono di ampia autonomia per quanto riguarda l'attuazione delle condizioni del debito riconoscimento e della definizione da parte dello Stato membro, relative al profilo soggettivo. Infatti, il quadro normativo europeo riconosce agli Stati la possibilità di differenziare anche in maniera significativa i rispettivi regimi in relazione al profilo soggettivo, seppure sempre nel rispetto degli obiettivi europei e delle indicazioni fornite dalla Corte di giustizia. In particolare, dalla giurisprudenza della Corte di giustizia sembra emergere che gli «organismi» e «istituti» debbano possedere requisiti simili agli enti di diritto pubblico⁶⁶⁶. La qualificazione degli enti di diritto pubblico, però, rimane pur sempre compito del legislatore nazionale, dal momento che manca qualsiasi definizione nella direttiva.

A questo proposito la disciplina nazionale **italiana**⁶⁶⁷ fa riferimento alle prestazioni di ricovero e cura rese dagli ospedali pubblici, da quelli «convenzionati», cioè quelli che, sulla base di accordi stipulati con regioni e altri enti pubblici, prestino i propri servizi a condizioni sociali analoghe. A questi si aggiungono le associazioni di natura privata, cioè le società di mutuo soccorso, gli enti del Terzo settore e gli stabilimenti termali che non perseguono scopo di lucro. Tuttavia, quest'ultima disposizione non costituisce l'attuazione dell'art. 132, in relazione ai concetti appena menzionati, ma la scelta di fare uso dell'opzione prevista all'art. 133, secondo la quale gli Stati possono estendere la portata dell'esenzione anche a enti diversi da quelli di diritto pubblico purché essi soddisfino, alternativamente, una delle condizioni elencate dalla direttiva, ad esempio quella per cui non devono agire con finalità lucrative⁶⁶⁸.

La **Spagna**⁶⁶⁹ fa riferimento ai servizi di ospedalizzazione e assistenza sanitaria realizzati dagli enti pubblici ospedalieri, da quelli privati e dalle fondazioni purché operino in un sistema di prezzi approvati dalle autorità pubbliche; il regime spagnolo specifica ulteriormente una serie di operazioni che non rientrano nell'esenzione. Ad esempio, coerentemente con la giurisprudenza

⁶⁶⁴ Art. 132, paragrafo 1, lett. b) della direttiva 2006/112/CE.

⁶⁶⁵ Art. 132, paragrafo 1, lett. c) della direttiva 2006/112/CE.

⁶⁶⁶ Ciò, sia in virtù della centralità che quest'ultima nozione riveste all'interno dell'art. 132, sia per la stretta correlazione che tradizionalmente esiste tra questi enti e le attività di interesse generale.

⁶⁶⁷ Art. 10 c.1 n.19 del d.p.r. 633/1972.

⁶⁶⁸ A queste si aggiungono la gestione volontaristica, il controllo dei prezzi ovvero l'assenza di distorsioni della concorrenza.

⁶⁶⁹ Art. 20. Uno 2° LIVA. La Resolución del TEAC de 16 abril 2008 (JT 2008, 1114) specifica, coerentemente con il contenuto della giurisprudenza europea, che i requisiti per poter beneficiare dell'esenzione siano due: uno relativo al profilo soggettivo e uno relativo al profilo oggettivo. E che, in virtù dell'interpretazione restrittiva cui devono essere sottoposte le deroghe al principio di generalità, non possono rientrarvi i servizi resi da una residenza geriatrica che non perseguono una finalità terapeutica, individuata in coerenza con la giurisprudenza europea.

unionale, sono esclusi dall'esenzione i medici veterinari⁶⁷⁰. I servizi di ospedalizzazione e assistenza sanitaria resi da una Fondazione sanitaria non soggetta al regime dei prezzi comunicati o autorizzati non può beneficiare di tale esenzione⁶⁷¹.

Per quanto riguarda la **Francia**, invece, le prestazioni mediche effettuate da ospedali sono considerate escluse dal campo di applicazione dell'IVA in ragione dell'art. 256 CGI che prevede che non rientrino nel campo di applicazione dell'imposta le operazioni effettuate da enti pubblici qualora non si verificano distorsioni della concorrenza⁶⁷². Per gli ospedali pubblici vige una presunzione di non distorsione della concorrenza per le attività effettuate da questi ultimi che coincidano con quelle per cui è prevista l'esenzione per gli istituti di cura privati e per le operazioni strettamente connesse. L'art. 261, 4-1° *bis*, prevede che, qualora si tratti di soggetti riconosciuti che possiedono la specifica autorizzazione⁶⁷³, le attività di ospedalizzazione e cura, oltre che a una lista non esaustiva di attività connesse, siano esenti. Dunque, anche la Francia, come l'Italia e la Spagna, recupera l'elemento del riconoscimento da parte della legge per poter beneficiare dell'esenzione, rimandando, ai fini della concreta individuazione, ad altre fonti. Tuttavia, essa disciplina questa esenzione in una parte del CGI diversa rispetto a quella in cui disciplina le altre esenzioni per attività di interesse pubblico.

In **Germania**⁶⁷⁴ si accorda l'esenzione ai servizi forniti da tutti gli ospedali, cliniche e luoghi di cura pubblici mentre, agli ospedali gestiti da istituzioni di diritto privato si applica quanto previsto da un'altra sezione dell'UStG⁶⁷⁵.

Tutti i paesi presi in considerazione, quindi, fanno riferimento a disposizioni relative ad altri settori del diritto nazionale per determinare l'individuazione del profilo soggettivo, con la peculiarità francese di disciplinare l'esenzione per le attività mediche separatamente dalle altre esenzioni. Il riferimento ad altri settori del diritto nazionale è coerente con la disciplina europea che rimette agli Stati l'individuazione dei criteri necessari a determinare la portata del profilo soggettivo. Eventuali divergenze o incompatibilità rispetto agli obiettivi europei andranno valutate in relazione a situazioni specifiche e comunque rispetto ad un parametro ampio, cioè quello del rispetto degli obiettivi europei e delle indicazioni fornite dalla Corte di giustizia.

Per quanto riguarda il punto di visto oggettivo, gli Stati hanno attuato coerentemente la disciplina europea, facendo riferimento alle «prestazioni di ricovero e cura» (**Italia**⁶⁷⁶); ai servizi di cura alla persona, ossia tutti i servizi che contribuiscono all'elaborazione di diagnosi mediche o al

⁶⁷⁰ Sentenza del 24 maggio 1988, *Commissione/Italia*, C-122/87, EU:C:1988:256. Per quanto riguarda l'applicazione dell'esenzione ai veterinari nell'ordinamento spagnolo, si veda la Resolución de la DGT, de 19 de febrero 2013, núm. 495 (PROV 2013, 99289).

⁶⁷¹ A meno che non rientri nell'esenzione prevista per le persone fisiche che possano essere qualificati come professionisti medici.

⁶⁷² «Les personnes morales de droit public ne sont pas assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée pour l'activité de leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs lorsque leur non-assujettissement n'entraîne pas de distorsions dans les conditions de la concurrence».

⁶⁷³ Ai sensi dall'art. L.6122-1 del *code de la santé publique* (CSP).

⁶⁷⁴ § 4 punto 14 lettera b frase 1 UStG.

⁶⁷⁵ § 4 punto 14 lettera b, aa) UStG, che rimanda all'approvazione ai sensi del § 108 SGB V.

⁶⁷⁶ Art. 10 c.1 n.19 del d.p.r. 633/1972.

Paragrafo 4.1 - Le nozioni autonome nell'attuazione, interpretazione e applicazione nazionale

trattamento di malattie umane (**Francia**⁶⁷⁷); all'«ospedalizzazione e assistenza sanitaria» (**Spagna**⁶⁷⁸); alle «cure ospedaliere e cure mediche» (**Germania**⁶⁷⁹) che costituiscono un'attuazione con la valorizzazione dell'attività terapeutica ad opera della Corte di giustizia.

La questione di maggiore difficoltà concerne le operazioni strettamente connesse. Questa considerazione può essere spiegata anche in ragione del fatto che la giurisprudenza della Corte ha chiarito i profili più dubbi inerenti al profilo oggettivo, come le questioni inerenti alla chirurgia estetica o l'inclusione o meno delle attività veterinarie, delimitando in negativo l'ambito di applicazione delle esenzioni. I chiarimenti elaborati dalla giurisprudenza europea sono stati talvolta recepiti anche dalla disciplina legislativa degli Stati membri, come nel caso della Spagna. Molte questioni inerenti alle operazioni connesse rimangono invece ancora aperte, anche in ragione dell'ampia gamma di attività che possono rientrare in questa nozione e della difficoltà di individuare un criterio oggettivo efficace per stabilire l'esistenza della connessione piuttosto che procedere specificando le attività ritenute connesse o meno. Il carattere indispensabile dell'operazione rispetto al perseguimento della finalità terapeutica, enucleato dalla giurisprudenza europea quale requisito della connessione, è effettivamente un criterio molto ampio che, tuttavia, i più importanti ordinamenti nazionali dimostrano di attuare in modo unitario rispetto al parametro della gestione patrimoniale. Secondo la Corte di giustizia, infatti, gli atti di gestione patrimoniale non soddisfano il requisito necessario per poter essere qualificati come operazioni accessorie.

La disciplina **italiana**⁶⁸⁰ include espressamente nell'esenzione la somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto.

La **Spagna**⁶⁸¹ esclude esplicitamente la consegna di medicinali, i servizi di vitto e alloggio a persone diverse dai destinatari dei servizi di ricovero e assistenza sanitaria, e i servizi di locazione effettuati da ospedali. Si tratta infatti di servizi non *immediatamente* necessari allo svolgimento di attività con finalità terapeutica che riguardano la gestione patrimoniale. Inoltre, la Spagna dimostra di risolvere in senso positivo la questione piuttosto discussa in materia IVA se esonerare o meno la somministrazione di cibo e bevande all'interno degli ospedali soltanto qualora siano destinate ai pazienti.

Anche in **Francia**⁶⁸² si devono considerare esclusi dall'esenzione i servizi e le vendite che non sono collegati al ricovero o al trattamento terapeutico e che non derivano da una prescrizione medica. Sono esclusi anche gli acquisti specifici dei pazienti come cibo, bevande, costi telefonici, noleggio TV etc. In questo modo la Francia dimostra di distinguere tra alimentazione ordinaria ed extra, considerando solo la prima indispensabile al perseguimento della finalità terapeutica; sono ovviamente esclusi anche i servizi offerti a persone diverse dai pazienti. L'ambito di applicazione viene così circoscritto in ragione del beneficiario del servizio di ricovero e solo i servizi a lui destinati rientrano nella nozione. Per quanto riguarda i pasti, occorre distinguere anche tra quelli

⁶⁷⁷ Art. 261, 4-1°-bis CGI.

⁶⁷⁸ Art. 20. Uno 2° LIVA.

⁶⁷⁹ § 4 punto 14 lettera b) UStG.

⁶⁸⁰ Art. 10 c.1 n.19 del d.p.r. 633/1972.

⁶⁸¹ Art. 20. Uno 2° LIVA.

⁶⁸² BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10 a IA § 40 e seguenti.

serviti al personale dipendente per i quali gli ospedali si trovano nella stessa situazione di altri datori di lavoro che alimentano il loro personale gratuitamente o che hanno una mensa aziendale e i pasti serviti ad altre persone, per i quali le entrate corrispondenti sono imponibili. Si tratta di un'attività che non riguarda l'esenzione per le attività sanitarie o assistenziali, ma concerne le modalità organizzative degli enti ospedalieri che, in questo, non si differenziano appunto da quanto offerto dall'impresa privata nei rapporti con i propri dipendenti.

Sia per quanto riguarda le operazioni strettamente connesse, sia per quanto riguarda le altre operazioni, i regimi attuativi nazionali, quindi, si distinguono a seconda che forniscano indicazioni più o meno precise riguardo il profilo oggettivo. Elencazioni che, a volte, come nel caso della Spagna sono anche formulate in termini negativi, ma che, comunque, non sono da ritenersi esaustive. In ogni caso alcune di queste specificazioni, come quelle relative ai veterinari, oppure ai costi telefonici, sono conseguenza diretta delle pronunce della Corte di giustizia.

In generale, l'attuazione del profilo oggettivo da parte degli Stati membri sembra tenere conto del perseguimento di *finalità terapeutiche*, obiettivo fondamentale secondo la giurisprudenza della Corte.

Per quanto riguarda il profilo soggettivo la maggior parte degli Stati non applicano l'imposta all'ospedalizzazione e cure mediche prestate da enti pubblici nonché dalle strutture private che siano state oggetto di uno specifico riconoscimento, disciplinato dal diritto nazionale. Questo approccio è coerente con la libertà lasciata dal diritto europeo e anche con la sempre crescente ripartizione, più o meno articolata, tra il settore pubblico e quello privato dell'erogazione di servizi e benefici alla persona, anche di rilievo costituzionale. Anche le pronunce della Corte di giustizia danno riconoscimento a questa scelta fornendo indicazioni utili sulle caratteristiche soggettive di coloro che operano nel settore della cd. imprenditoria sociale.

In questo caso, infatti, nell'individuazione degli elementi costitutivi della nozione autonoma, si deve tenere conto non solo del bilanciamento delle esigenze che avevano originariamente animato la previsione dell'esenzione, ma anche del crescente affidamento all'impresa privata dell'ospedalizzazione e delle cure mediche nonché della continua e rapida evoluzione di questo settore. Trattandosi di fenomeni che si declinano in modo e in tempi diversi nei singoli Stati, la previsione del *debito riconoscimento* da parte degli Stati serve proprio a lasciare autonomia a questi ultimi nella scelta, e allude all'esito di una procedura amministrativa di riconoscimento o di attribuzione nazionali. In questo modo si rimette agli Stati il riconoscimento di caratteri stabiliti da norme nazionali. Ciò cui gli Stati devono prestare particolare attenzione è comunque pur sempre l'applicazione di una disciplina uniforme a coloro che agiscono nel medesimo ambito, cioè probabilmente a coloro che forniscono servizi fungibili agli occhi del paziente-consumatore, in modo da garantire la migliore attuazione del principio di neutralità, inteso come parità di trattamento tra coloro che agiscono in concorrenza.

Paragrafo 4.1 - Le nozioni autonome nell'attuazione, interpretazione e applicazione nazionale

Per quanto riguarda le prestazioni sanitarie rese dagli esercenti professioni mediche e paramediche⁶⁸³, la disciplina europea rimette la definizione del profilo soggettivo agli Stati membri i cui regimi attuativi sono uniformi e fanno spesso riferimento a medici generici, specialisti, dentisti, ostetriche e infermieri. Affinché si possa essere qualificati come tali, si richiede che i soggetti siano iscritti ad un albo, oppure si richiama la disciplina nazionale di settore prevista per quella categoria. Anche questo è coerente con la giurisprudenza della Corte che, pur lasciando discrezionalità agli Stati, attribuisce particolare rilievo ai requisiti della qualifica personale e al principio di neutralità fiscale⁶⁸⁴.

L'**Italia**, ad esempio, fa riferimento «all'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza, ai sensi dell'art. 99 del testo unico delle leggi sanitarie, ovvero individuate con decreto del Ministro della sanità, di concerto con il Ministro delle finanze»⁶⁸⁵.

La **Francia**⁶⁸⁶ si riferisce alle professioni mediche e paramediche regolamentate, ai professionisti autorizzati ad usare legalmente il titolo di osteopata, chiropratico, psicologo o psicoterapeuta e a psicoanalisti titolari di una delle qualifiche richieste, ai biologi medici e a dentisti e protesisti.

Anche l'UStG **tedesca**⁶⁸⁷ fa riferimento alle professioni mediche e paramediche o a quelle di medico, dentista, medico laico, fisioterapista, ostetrica.

La **Spagna** menziona i professionisti considerati come tali nel sistema legale, gli psicologi, i logopedisti, gli ottici, i laureati presso centri ufficiali o riconosciuti dall'Amministrazione che hanno lo status di professionisti medici o sanitari, stomatologi, odontologi, odontotecnici e odontotecnici⁶⁸⁸. Si tratta quindi di discipline simili sia per quanto riguarda le professioni individuate a titolo esemplificativo, sia per quanto riguarda il frequente richiamo ad altri settori dell'ordinamento.

Per quando riguarda il profilo oggettivo, non sembrano riscontrarsi particolari difficoltà nell'attuazione della nozione di «prestazioni sanitarie» utilizzata dalla direttiva e i regimi nazionali sembrano valorizzare unitariamente, e coerentemente con la disciplina europea, il perseguimento di finalità terapeutiche che accomuna questa esenzione a quella relativa all'ospedalizzazione e cure mediche. L'**Italia** fa riferimento alle prestazioni di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona⁶⁸⁹; la **Francia** alle cure dispensate alle persone (*soins dispensées aux personnes*)⁶⁹⁰; la **Germania** ai trattamenti curativi (*Heilbehandlungen*)⁶⁹¹; la **Spagna**, propendendo per una formulazione piuttosto ampia, fa riferimento all'assistenza a persone fisiche (*asistencia a personas*

⁶⁸³ Art. 132, para. 1, lettera c) della direttiva 2006/112/CE.

⁶⁸⁴ Sentenza del 27 aprile 2006, *Sollevé*, C-443/02, EU:C:2006:257.

⁶⁸⁵ Art. 10 c. 18 del d.p.r. 633/1972.

⁶⁸⁶ Art. 261, 4-1°-bis CGI.

⁶⁸⁷ § 4 punto 14 lett. a) UStG.

⁶⁸⁸ Art. 20. Uno 3° LIVA.

⁶⁸⁹ Art. 10 c. 18 del d.p.r. 633/1972.

⁶⁹⁰ Art. 261, 4-1° CGI.

⁶⁹¹ § 4 punto 14 lett. a) UStG.

Capitolo IV - L'attuazione e l'interpretazione delle nozioni autonome negli ordinamenti nazionali

fisicas)⁶⁹²: in questo Paese membro il compito di declinare il requisito del “perseguimento di finalità terapeutiche”, facendo riferimento al fatto che le prestazioni assistenziali mediche siano legate alla diagnosi, prevenzione e trattamento della malattia, è affidato alla prassi. Più specificamente i servizi diagnostici sono quelli che hanno lo scopo di determinare la qualificazione, il carattere peculiare o l'assenza di una malattia; i servizi che hanno come scopo la prevenzione sono invece quelli prestati in anticipo per evitare una malattia o rischio di malattia; i servizi di trattamento quelli forniti per curare malattie⁶⁹³.

L'uniformità di attuazione rispetto al profilo oggettivo è probabilmente anche dovuta al fatto che la definizione che la giurisprudenza europea offre della nozione di «prestazioni sanitarie» di fatto valorizza i caratteri comuni delle normative nazionali grazie ad una definizione ampia che esalta la funzione, cioè in ultima analisi la finalità terapeutica.

Le nozioni relative all'istruzione pubblica e privata

Nella disciplina europea le attività di istruzione sono esenti qualora vengano fornite da enti di diritto pubblico oppure da enti privati cui lo Stato riconosce finalità simili. Anche l'insegnamento privato è esente, all'unica condizione che si tratti di lezioni relative all'insegnamento scolastico o universitario.

Si ripropongono questioni simili a quella relative all'ospedalizzazione in relazione al margine di autonomia degli Stati nell'attuazione dei concetti cui fanno riferimento il profilo oggettivo e soggettivo. In particolare, per quanto riguarda quest'ultimo, è rimessa agli Stati membri l'individuazione degli «enti privati aventi finalità simili» e sono assenti condizioni specifiche per l'insegnamento privato. Questo spiega, almeno in parte, la varietà delle soluzioni nazionali per quanto riguarda il profilo soggettivo che viene però almeno in parte ridimensionata in ragione dell'unitarietà della tipologia delle prestazioni esenti indipendentemente dai caratteri del soggetto erogante e della comune finalità del trasferimento di conoscenze all'allievo. La finalità educativa, quindi, assolve a una funzione simile della finalità terapeutica nelle esenzioni per attività mediche.

Per quanto riguarda il profilo soggettivo, la **disciplina italiana** fa riferimento agli «istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni e da enti del Terzo settore di natura non commerciale». Per quanto riguarda l'insegnamento privato, invece, fa generico riferimento agli insegnanti che offrano lezioni a titolo personale⁶⁹⁴.

Per quanto riguarda l'insegnamento pubblico, la giurisprudenza nazionale, coerentemente con l'approccio europeo, esclude che possano essere oggetto dell'esenzione solo le attività erogate da organismi riconosciuti dal Ministero dell'istruzione. Sostiene quindi che «il riferimento normativo a istituti o scuole riconosciute dalla pubblica amministrazione è evidentemente descrittivo mirando solo ad affermare il principio che tutte le attività didattiche possono beneficiare

⁶⁹² Art. 20. Uno 3° LIVA.

⁶⁹³ Resoluciones DGT: (PROV 2017, 80217); (JT 2017, 135963); (JT 2017, 790); (PROV 2017, 193859); (PROV 2017, 201928).

⁶⁹⁴ Art. 10 c. 20 del d.p.r. 633/1972.

Paragrafo 4.1 - Le nozioni autonome nell'attuazione, interpretazione e applicazione nazionale

dell'esenzione purché poste in essere da organismi riconosciuti da pubbliche amministrazioni»⁶⁹⁵. Nella genericità del riferimento potranno attribuire la qualifica di *istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni* non solo i riconoscimenti del Ministero della pubblica istruzione, ma anche quelli provenienti da altre amministrazioni pubbliche di volta in volta competenti o da organismi da esse vigilati⁶⁹⁶.

In assenza di un riconoscimento, comunque, non può bastare l'autocertificazione per coloro che svolgono attività universitarie⁶⁹⁷. In Italia, infatti, i corsi universitari possono essere attivati esclusivamente da università statali e non statali, e le istituzioni non universitarie possono attivare corsi e rilasciare titoli equipollenti solo in casi tassativamente indicati da specifiche disposizioni normative e previa autorizzazione dello stesso MIUR. Il fatto che, nel caso dell'insegnamento universitario, il riconoscimento necessario per il soddisfacimento del requisito soggettivo non sia soddisfatto da un'autocertificazione è conseguenza della conformazione del sistema universitario italiano e delle regole di riconoscimento relative ad altri settori⁶⁹⁸. La scelta italiana si inserisce nel margine di autonomia lasciato dalla direttiva agli ordinamenti nazionali proprio per garantire la miglior «coesistenza» tra disciplina fiscale e sovranità degli Stati nei settori di competenza, come nel caso dell'istruzione.

La **disciplina spagnola** menziona gli enti di diritto pubblico oppure i soggetti privati autorizzati a svolgere tali attività⁶⁹⁹. Secondo la prassi consolidata dall'amministrazione finanziaria, il requisito soggettivo si considera soddisfatto quando le attività sono svolte da enti di diritto pubblico o privati autorizzati a svolgere tali attività. Nel secondo caso, il centro didattico può essere autorizzato dallo Stato, Comunità autonome o altri enti pubblici con competenza generica in materia di istruzione o, se del caso, con competenza specifica per quanto riguarda l'insegnamento impartito dall'istituto⁷⁰⁰.

Per quanto riguarda l'insegnamento privato, invece, sono esenti le lezioni private tenute da «individui» (*personas físicas*)⁷⁰¹. Ciò che è decisivo è che una persona fisica agisca come insegnante e professionista, non come imprenditore. Si considera «professionista» colui che, agendo per conto

⁶⁹⁵ Cass. Sez. V, 30 maggio 2012, n. 8623.

⁶⁹⁶ Ad esempio, le federazioni sportive che sono organi del CONI, a sua volta sottoposto alla vigilanza del Ministero per i beni e le attività culturali. Si vedano Cass. Sez. V, 20 giugno 2002, n. 8977 e Cass. Sez. V, 15 giugno 2011, n. 13069.

⁶⁹⁷ Agenzia delle Entrate, risposta all'interpello del 3 aprile 2019, n. 94. Infatti, nella circolare del 18 marzo 2008, numero 22/E, formulata d'intesa col Ministero, il riconoscimento da parte del MIUR o da altri soggetti pubblici è considerato il requisito fondamentale per accedere all'esenzione IVA. Gli organismi privati, diversi dalle scuole paritarie e non paritarie, che svolgono prestazioni didattiche e formative nelle aree presenti negli assetti ordinamentali dell'Amministrazione scolastica possono ottenere un "riconoscimento" utile ai fini fiscali anche da altri soggetti pubblici diversi dal Ministero della Pubblica Istruzione. Ad esempio, dalle stesse Direzioni Regionali dell'Agenzia delle Entrate competenti, che saranno poi sottoposte al parere tecnico rilasciato dagli uffici del Ministero della Pubblica Istruzione in conformità con una circolare dello stesso Ministero del 18 gennaio 2008 (prot. A00DGOS n. 602). Queste regole non trovano però applicazione nell'ambito universitario, secondo il parere concorde dell'Agenzia delle Entrate e del MIUR, cui l'Agenzia delle Entrate si è rivolta direttamente per dirimere il dubbio relativo all'autocertificazione.

⁶⁹⁸ Tanto che la stessa Agenzia delle Entrate, per risolvere la questione si è rivolta al MIUR.

⁶⁹⁹ Art. 20. uno 9° LIVA.

⁷⁰⁰ Esso dovrà valutare se le attività consistono unicamente o principalmente nell'insegnamento di materie comprese in uno dei curricula del sistema educativo spagnolo. Nel caso in cui il soggetto svolga un'attività principale diversa dall'insegnamento e un'attività didattica, sarà necessario che quest'ultimo sia incluso in uno qualsiasi dei suddetti piani di studio.

⁷⁰¹ Art. 20. Uno 10° LIVA.

proprio, svolge personalmente l'attività in questione; cioè colui che svolge l'attività come manifestazione della capacità personale, non in conseguenza della messa al servizio dell'attività di un'organizzazione impresa, formalmente distaccata dalla personalità professionale intrinseca del docente o insegnante⁷⁰². Nel caso in cui agisca per conto di un'entità o di una società l'esenzione non è applicabile e, se del caso, sarebbe necessario valutare se si tratta di istruzione impartita da enti di diritto pubblico.

La **Francia**⁷⁰³ richiama gli istituti pubblici o privati disciplinati dal codice dell'istruzione per quanto riguarda l'istruzione primaria, secondaria, superiore e universitaria, nonché le persone giuridiche di diritto pubblico o di diritto privato, ma soltanto qualora siano in possesso di un certificato rilasciato dall'autorità amministrativa competente, per quanto riguarda la formazione continua. In Francia sono indicati specificamente all'interno del medesimo codice anche gli enti che erogano servizi a distanza e che soddisfano il requisito soggettivo⁷⁰⁴. Per l'istruzione privata, invece, soddisfano il requisito soggettivo le persone fisiche pagate direttamente dai loro allievi (*personnes physiques qui sont rémunérées directement par leurs élèves*).

In **Germania**⁷⁰⁵ si prendono in considerazione le scuole private e gli altri enti di formazione generale o professionale qualora soddisfino determinati requisiti di cui all'art. 7, paragrafo 4, della *Grundgesetze staatlich* (Costituzione) o dal *Landsrecht* (legislazione del Land). Per quanto riguarda l'insegnamento da parte di privati, il requisito soggettivo è soddisfatto dagli insegnanti indipendenti che appartengano ad uno degli istituti scolastici le cui prestazioni sono esenti oppure si tratti di insegnanti presso strutture universitarie⁷⁰⁶.

I diversi ordinamenti sembrano quindi offrire soluzioni diversificate alla questione del profilo soggettivo di quest'esenzione, soprattutto per l'istruzione impartita dagli insegnanti a titolo personale, come è evidente nel caso della Germania che prevede requisiti di appartenenza a determinate strutture.

Per quanto riguarda l'istruzione pubblica la maggior parte degli ordinamenti richiama fonti normative esterne all'IVA per individuare i soggetti (ad esempio la Francia) oppure l'ottenimento di autorizzazioni (l'Italia). Ciò è coerente con il margine lasciato dalla direttiva con l'obiettivo di coordinare la disciplina IVA con le peculiarità e i caratteri dell'organizzazione del sistema educativo nei diversi Stati.

Più variegata è l'attuazione del profilo soggettivo per quanto riguarda l'istruzione privata. In questo caso gli Stati non si allineano alla disciplina europea che intende concedere l'esenzione all'insegnamento privato a prescindere da qualsiasi considerazione ulteriore e le soluzioni spaziano dal requisito dell'appartenenza agli istituti scolastici al fatto che l'insegnante è direttamente

⁷⁰² Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, nella resolución del 16 de febrero de 1993.

⁷⁰³ Art. 261, 4-4° CGI.

⁷⁰⁴ L 444-1 à L 444-11 del Code de l'éducation.

⁷⁰⁵ § 4 punto 21 UStG.

⁷⁰⁶ Inoltre, in forza del § 4 punto 22 lett. a) UStG, non sono imponibili le prestazioni relative a conferenze, corsi e altre lezioni economiche o formative, effettuate da persone giuridiche di diritto pubblico, da istituti di formazione amministrativa ed economica, da università popolari o da enti aventi scopi di pubblica utilità o appartenenti ad un'associazione professionale, qualora i proventi fossero utilizzati prevalentemente a copertura delle spese.

Paragrafo 4.1 - Le nozioni autonome nell'attuazione, interpretazione e applicazione nazionale

retribuito dall'allievo. Inoltre, in questo caso, è difficile sostenere che ciò sia dovuto alla volontà di tenere in considerazione la conformazione del sistema educativo nazionale.

La compatibilità di queste soluzioni rispetto alla nozione europea, comunque, andrà valutata ricordando che, secondo l'art. 131, gli Stati possono introdurre le limitazioni necessarie ad assicurare la corretta e semplice applicazione delle medesime esenzioni per prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso. Dunque, soltanto le condizioni inconciliabili con tale finalità saranno considerate incompatibili con il diritto europeo. Inoltre, nell'assenza di criteri individuati precisamente dalla Corte di giustizia che contribuiscano a delimitare la portata della nozione, non esistono parametri soggettivi dichiaratamente europei alla luce dei quali valutare i regimi attuativi nazionali.

Per quanto riguarda il profilo oggettivo, la giurisprudenza della Corte ribadisce chiaramente che lo scopo delle esenzioni relative all'istruzione, e delle relative nozioni, è quello di evitare che l'aumento dei costi renda il servizio inaccessibile. Quindi, le attività che l'ordinamento intende tutelare evitando l'aumento dei costi sono quelle che hanno ad oggetto la trasmissione di conoscenze e competenze. Si tratta di finalità strettamente legate a quel «progresso sociale» che le attività di istruzione e quelle di natura artistico-culturale condividono e che sono valorizzate anche dai testi costituzionali degli Stati membri. Quest'obiettivo comune fornisce utili indicazioni per quanto riguarda l'attuazione nell'ordinamento nazionale rispetto al profilo oggettivo, sebbene vi siano attività riguardo le quali l'imponibilità o meno è dubbia.

La direttiva europea fa riferimento all'educazione dell'infanzia e della gioventù, all'insegnamento scolastico e universitario, alla formazione e riqualificazione professionale nonché alle lezioni impartite a titolo personale relative all'insegnamento scolastico o universitario.

La Spagna⁷⁰⁷, come per le cure mediche e l'ospedalizzazione, non si limita a specificare quali debbano essere considerate attività esenti, cioè l'istruzione e l'assistenza dell'infanzia e della gioventù, l'insegnamento delle lingue, l'insegnamento personale e post-laurea nonché la formazione e riqualificazione personale, ma menziona anche esplicitamente una serie di attività escluse, come gli alloggi e pasti forniti dalle scuole oppure dalle residenze per studenti o i corsi forniti privatamente cui si applica la tassa sulle attività economiche. L'amministrazione finanziaria, invece, specifica che i servizi di insegnamento in cui il contenuto del corso è tenuto dall'insegnante su Internet o tramite una rete elettronica, cioè tramite connessione remota, sono classificati come servizi educativi, non come servizi forniti elettronicamente.

Per la prassi, per valutare se un'attività è esente, occorre valutare se le attività consistono unicamente o principalmente nell'insegnamento di materie comprese in uno dei curricula del sistema educativo spagnolo; coerentemente i servizi resi tramite internet saranno esentati quando i servizi di insegnamento trattano argomenti inclusi in uno qualsiasi dei curricula di uno qualsiasi dei livelli o gradi del sistema educativo spagnolo⁷⁰⁸. Il riferimento, fondamentale secondo la prassi spagnola, al fatto che si tratti di attività che consistono unicamente o principalmente

⁷⁰⁷ Art. 20. Uno 10° LIVA.

⁷⁰⁸ DGT en Consulta vinculante de 12 noviembre, núm. 3349 (JT 2014, 356).

nell'insegnamento di materie comprese in uno dei curricula del sistema educativo spagnolo, valorizzando quindi il profilo oggettivo, è conseguenza della giurisprudenza europea. In particolare, è conseguenza, come esplicitamente riconosciuto dall'amministrazione finanziaria spagnola⁷⁰⁹, delle sentenze della Corte in cui essa ha affermato che l'applicazione dell'esenzione non può essere condizionata dall'identità del fornitore del servizio, né dalla concessione dell'autorizzazione⁷¹⁰.

La **Francia**⁷¹¹ prende in considerazione le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel contesto dei vari livelli di istruzione (primaria, secondaria, superiore, universitaria). Coerentemente con la giurisprudenza europea⁷¹², l'esenzione non si estende alla retribuzione corrisposta dagli istituti di istruzione alle persone giuridiche che tengono corsi nei loro locali e nell'ambito dei corsi che erogano⁷¹³.

La **Germania**⁷¹⁴ fa riferimento a corsi, lezioni, educazione etc.

La **disciplina italiana** è formulata in termini piuttosto ampi e prevede che siano esenti le prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e, più in generale, le prestazioni didattiche di ogni genere, incluse la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, nonché, al contrario di quello che accade in Spagna, le prestazioni relative all'alloggio, al vitto e alla fornitura di libri e materiali didattici.

Dunque, nel valorizzare l'insegnamento, l'istruzione e l'educazione, nelle sue diverse declinazioni inclusa la formazione, gli Stati membri recepiscono l'indicazione della Corte secondo la quale l'unitarietà deve essere garantita valorizzando il profilo oggettivo e l'obiettivo, che tutte le attività elencate presentano, della trasmissione di conoscenze da un docente agli studenti.

Un aspetto interessante concerne la recente vicenda dell'esclusione dall'esenzione per le attività di istruzione e insegnamento dell'attività svolta dalle scuole guida. La **disciplina italiana** ha recentemente specificato che non sono incluse nell'esenzione le prestazioni relative

⁷⁰⁹ Resolución de 16 febrero, núm. 282 (PROV 2006, 103546). Nel caso di specie, si trattava di un soggetto che non disponeva di riconoscimento a fornire servizi educativi in una Comunità Autonoma in cui la detta autorizzazione era obbligatoria per svolgere l'attività. L'Amministrazione ha indicato che i servizi devono essere considerati esenti quando gli insegnamenti impartiti vertono esclusivamente o principalmente su argomenti inclusi in uno qualsiasi dei programmi di uno qualsiasi dei livelli e gradi del sistema scolastico spagnolo, indipendentemente dal fatto che tale entità abbia o meno un'autorizzazione riconosciuta dagli organi competenti della Comunità Autonoma in cui è stabilita. Questa tesi è stata successivamente adottata in risoluzioni successive: resolución del 15 giugno 2017, n. 1529 (PROV 2017, 201867) e resolución del 6 luglio 2017, n. 1752 (PROV 2017, 262509).

⁷¹⁰ Sentenza *Linneweber e Akritidis*, cit., in cui si fa esplicito riferimento al principio di neutralità fiscale.

⁷¹¹ Art. 261, 4-4° CGI.

⁷¹² Sentenza *Eulitz*, cit. Nella sentenza si afferma che il fatto che il soggetto abbia lo status di lavoratore autonomo sotto il profilo del diritto civile e del diritto tributario tedesco e che le sue attività siano svolte privatamente non significa che le lezioni siano svolte «a titolo personale» ai sensi di detta disposizione. La mancanza di un vincolo di subordinazione tra l'organismo terzo per cui l'insegnante lavora e che organizza i corsi non può essere sufficiente per poter ritenere che le attività di detto socio siano svolte «a titolo personale». Ciò che è certo è quindi che la qualifica di lavoratore autonomo non sia sufficiente per poter qualificare il soggetto che svolge lezioni «a titolo personale» ai fini della direttiva IVA. Inoltre, sembra che il fatto che la prestazione a titolo personale implichi che la responsabilità del corso debba essere in capo all'insegnante e, probabilmente, che egli debba essere remunerato direttamente. Nel caso di lezioni impartite nel contesto di un corso organizzato da un istituto, si deve ritenere che la responsabilità sia in capo all'istituto.

⁷¹³ CAA Versailles del 15 maggio 2014 n° 12VE02748 (RJF 10/14 n° 886).

⁷¹⁴ § 4 punto 21 UStG.

Paragrafo 4.1 - Le nozioni autonome nell'attuazione, interpretazione e applicazione nazionale

all'insegnamento della guida automobilistica⁷¹⁵ e la prassi⁷¹⁶ conferma questa conclusione, recependo le indicazioni della Corte di giustizia, in questo modo superando il proprio precedente orientamento⁷¹⁷. Anche la **normativa spagnola** opera la stessa specificazione, e afferma che non sono inclusi nell'esenzione i corsi relativi al conseguimento delle patenti delle classi A e B, delle licenze e autorizzazioni necessarie per la guida di aeromobili o navi, sia a scopo sportivo, sia a scopo ricreativo⁷¹⁸. Al contrario, la **Germania** non menziona in modo esplicito l'esclusione dall'esenzione per le scuole guida.

Effettivamente la ragione per cui la disciplina italiana, a partire dal decreto-legge del 2017, ne fa esplicita menzione è dovuta proprio a un rinvio pregiudiziale proposto dalla Germania⁷¹⁹, avente ad oggetto la questione se la nozione di «insegnamento scolastico o universitario», di cui alla direttiva, comprendesse le lezioni di scuola guida per l'ottenimento della patente di guida⁷²⁰.

La diversità delle posizioni dei governi intervenuti nel procedimento davanti alla Corte rifletteva la diversità dei regimi di attuazione nazionali. I governi tedesco, austriaco, portoghese e finlandese, in linea con la Commissione proponevano che la questione venisse risolta in senso negativo. I governi italiano e spagnolo suggerivano, invece, una risposta positiva⁷²¹.

La Corte ha affermato, in una sentenza brevissima, che il legislatore dell'Unione aveva inteso fare riferimento ad un determinato tipo di insegnamento «che è comune a tutti gli Stati membri, indipendentemente dalle caratteristiche specifiche di ogni sistema nazionale». Più specificamente l'esenzione si riferisce a un sistema integrato di conoscenze e competenze avente ad oggetto un insieme diversificato e ampio di materie. L'insegnamento di guida automobilistica, essendo un «insegnamento specialistico, non equivale alla trasmissione di conoscenze e competenze aventi ad oggetto un insieme ampio e diversificato di materie»⁷²². Questa affermazione seguiva a un esame delle attuazioni nazionali⁷²³, richiamando in modo originale la comparazione tra le diverse versioni linguistiche come tecnica interpretativa, dalla cui formulazione emergeva che la maggior parte degli

⁷¹⁵ Art. 2-bis d.l. 50/2017.

⁷¹⁶ *Ibidem*.

⁷¹⁷ Risoluzioni 83/E/1998 e 134/E/2005.

⁷¹⁸ Art. 20. Uno 9° LIVA.

⁷¹⁹ Per un commento riguardo la sentenza della Corte si vedano C. Möller, *Fahrschulunterricht kein steuerfreier Schul- und Hochschulunterricht*, *Mehrwertsteuerrecht* 2019, 406-409 e H. Nieskens, *Fahrschulunterricht keine Bildungsleistung*, *EU-Umsatz, Steuerberater*, 2019, 49-52. Nel 2014 il fisco tedesco aveva infatti ritenuto che la scuola guida tedesca A & G non potesse invocare il beneficio dell'esenzione. Secondo quest'ultimo, alla luce del diritto nazionale, le prestazioni proposte dalla A & G non erano esenti, atteso che essa non soddisfaceva le condizioni stabilite dall'art. 4, punto 21, lettere a) o b), della legge relativa all'imposta sul fatturato, nella versione pubblicata il 21 febbraio 2005. Tuttavia, lo stesso giudice riteneva che la A & G potesse invocare il beneficio dell'art. 132, paragrafo 1, lettera i) o j), della direttiva 2006/112.

⁷²⁰ Per le categorie B e C1.

⁷²¹ Più specificamente, il governo spagnolo, in linea con la posizione assunta da quello italiano, proponeva, più specificamente di riconoscere che le lezioni di scuola guida rientrassero nell'esenzione prevista dall'art. 132, paragrafo 1, lettera i) della direttiva 2006/112 come formazione professionale.

⁷²² Sentenza *A & G Fahrschul-Akademie*, *cit.*, punto 29.

⁷²³ Con l'eccezione della Polonia che si riferiva all'«insegnamento generale o superiore», la stragrande maggioranza delle attuazioni nazionali faceva riferimento all'insegnamento scolastico o universitario «enseignement scolaire ou universitaire» nella versione francese, «school or university education» nella versione inglese, «Schul- und Hochschulunterricht» nella versione tedesca.

Stati si riferissero a un sistema d'istruzione avente ad oggetto un'ampia gamma di conoscenze e disciplinato dalla legge. Legge che ne definisce la struttura, il funzionamento e il programma di studio, nonché le qualifiche degli insegnanti e le regole per l'ottenimento dei diplomi⁷²⁴.

Questa sentenza della Corte, quindi, non solo contribuisce a definire la portata della nozione, ma dimostra anche che la Corte di giustizia si ispira e tenga esplicitamente in considerazione i regimi attuativi degli Stati, creando così un'influenza reciproca tra concetti europei e nazionali⁷²⁵. Nonché, come si è già visto, che gli Stati spesso introducano specificazioni "adattative" delle nozioni utilizzate nella propria disciplina positiva, appunto a seguito di interventi giurisprudenziali relativi alle suddette nozioni⁷²⁶.

Le nozioni relative all'assistenza sociale e alla protezione di infanzia e gioventù

Anche l'art. 132 lett. g) e h), avente ad oggetto attività concernenti l'assistenza e la previdenza sociale e la protezione di infanzia e gioventù, lascia ampio margine di discrezionalità agli Stati membri riguardo il profilo soggettivo. La direttiva europea prevede, infatti, che l'assistenza e la previdenza sociale, così come la protezione di infanzia e gioventù siano esenti quando sono effettuate da «enti di diritto pubblico o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come eventi carattere sociale».

Secondo il **regime attuativo italiano** sono esenti da IVA le «prestazioni previdenziali e assistenziali a favore del personale dipendente»⁷²⁷, così come le prestazioni proprie dei «brefotrofi, orfanotrofi, asili, case di riposo per anziani» etc.⁷²⁸. L'esenzione non è subordinata all'esistenza di requisiti ulteriori in capo al soggetto erogatore.

La **Spagna**⁷²⁹, invece, distingue tra servizi di previdenza sociale, direttamente o tramite enti responsabili o collaboratori, i cui enti erogatori devono appartenere al servizio di previdenza sociale

⁷²⁴ Al riguardo si vedano le conclusioni dell'Avvocato generale Szpunar del 3 ottobre 2018, *A & G Fahrschul-Akademie*, C-449/17, EU:C:2018:791, punto 14.

⁷²⁵ Più specificamente, secondo la Corte, nella maggior parte dei paesi membri questo sistema di istruzione è gestito principalmente a livello statale da scuole pubbliche. Alle strutture statali si affiancano quelle private, che forniscono il medesimo servizio a titolo oneroso cui, secondo la Corte, l'Unione ha esteso l'esenzione per evitare un eccessivo innalzamento dei costi e le distorsioni concorrenziali. Le scuole guida, non facendo parte del sistema generale di istruzione e fornendo questo servizio a titolo oneroso, secondo la Corte, non dovrebbero beneficiare, e nella maggior parte non beneficiano, dell'esenzione. È evidente, in questo caso, che nel valutare, la coerenza dei regimi nazionali rispetto a quello europeo emergano considerazioni anche riguardo la parità concorrenziale.

⁷²⁶ La conseguenza, della sentenza, come più volte affermato, è stata la modifica della disciplina nazionale. Per il contribuente, poiché le sentenze della Corte di giustizia hanno portata retroattiva, ciò ha significato la regolarizzazione della posizione in relazione alle operazioni effettuate e registrate in annualità ancora accertabili, emettendo delle note di variazione e dichiarazioni integrative di ciascun anno solare, con la possibilità di modificare l'ammontare di IVA detraibile passando dal regime di esenzione a quello di prorata oppure modificando il regime di prorata già applicato. Evidentemente, trattandosi di affidamento legittimo a indicazioni dell'Agenzia delle Entrate, non saranno applicabili sanzioni.

⁷²⁷ Art. 10 c. 23 del d.p.r. 633/1972.

⁷²⁸ Più specificamente, secondo l'art. 10 c. 21 del d.p.r. 633/1972, sono esenti le prestazioni proprie dei brefotrofi, orfanotrofi, asili, case di riposo per anziani e simili, delle colonie marine, montane e campestri e degli alberghi e ostelli per la gioventù di cui alla legge 21 marzo 1958, n. 326, comprese le somministrazioni di vitto, indumenti e medicinali, le prestazioni curative e le altre prestazioni accessorie.

⁷²⁹ Art. 20. Uno 7° LIVA.

Paragrafo 4.1 - Le nozioni autonome nell'attuazione, interpretazione e applicazione nazionale

e i cui utenti devono essere remunerati solo attraverso il versamento dei relativi contributi⁷³⁰. Per l'assistenza sociale, l'esenzione è prevista sia nel caso in cui il soggetto erogatore sia un ente pubblico, sia nel caso in cui il soggetto erogatore sia un'organizzazione privata (*entidades de Derecho Público o entidades o establecimientos privados de carácter social*) per una serie di attività esplicitamente identificate. Si tratta di un lungo elenco di attività, tra le quali la protezione dell'infanzia e della gioventù oppure l'assistenza alla terza età, accomunate dal fatto di essere attività di assistenza sociale appunto.

Con il concetto di «assistenza sociale» (*asistencia social*), nell'ordinamento spagnolo, devono intendersi le attività prestate dal settore pubblico o da entità o soggetti privati al di fuori del quadro della previdenza sociale che prevedano mezzi finanziari, personali o organizzativi per contribuire ai bisogni di alcuni gruppi⁷³¹, in stato di necessità, emarginazione o rischio di emarginazione sociale⁷³².

La **Francia**⁷³³ subordina l'esenzione a due condizioni: la prima è che la gestione sia affidata a soggetti per cui non sussiste alcun interesse economico ai risultati della gestione, precisando che la prestazione deve avvenire a titolo gratuito e il concorso dei membri dev'essere disinteressato⁷³⁴. La seconda condizione è che i prezzi siano stati approvati dall'autorità pubblica oppure siano inferiori a quelli che si rinvergono nel medesimo settore. Per quanto riguarda il profilo oggettivo, deve trattarsi di prestazioni aventi carattere sociale o filantropico.

La **Germania**⁷³⁵ prevede che sono esenti da imposta le prestazioni di servizi connesse con la gestione di istituti per l'assistenza o la cura di persone bisognose di assistenza fisica, mentale o psichica erogate da soggetti giuridici di diritto pubblico oppure da altri enti o istituzioni elencati e individuati facendo riferimento ad altri settori dell'ordinamento giuridico⁷³⁶. Si tratta, principalmente, di una serie di soggetti ricompresi in un elenco dettagliato la cui individuazione è strettamente legata a quanto previsto dal *Sozialgesetzbuch*. Anche per quanto riguarda la protezione dell'infanzia e della gioventù, si fa riferimento ad una serie di soggetti individuati piuttosto dettagliatamente.

⁷³⁰ La normativa spagnola (Art. 20. Uno 7° LIVA) specifica infatti che questa esenzione sarà applicabile solo nei casi in cui coloro che effettuano tali operazioni non ricevano alcun corrispettivo dagli acquirenti dei beni o dai destinatari dei servizi, ad eccezione dei contributi versati alla previdenza sociale. Comunque, la norma specifica che l'esenzione non si estende alle consegne di medicinali o forniture mediche effettuate per conto della previdenza sociale. Si vedano anche le Resoluciones (PROV 2017, 102351); (PROV 2017, 102041); (PROV 2017, 156965); (PROV 2017, 193849); (PROV 2017, 201928) e (PROV 2019, 1065), in cui, ad esempio, è stato indicato che i servizi volti a porre sottotitoli e traduzione in lingua dei segni per le compagnie radiofoniche e televisive, sia pubbliche che private, per facilitare l'accesso a notiziari, programmi, dibattiti, ecc. alle persone con compromissione dell'udito mediante il sistema di *box imaging* di interpretazione video non sono considerati servizi di assistenza sociale.

⁷³¹ Come anziani, minori e giovani, minoranze etniche, tossicodipendenti, rifugiati e asili etc.

⁷³² Relazione del segretariato tecnico generale del Ministero degli Affari Sociali, del 23 giugno 1995.

⁷³³ Art. 261, 7-1° CGI.

⁷³⁴ Cioè i soci non possano vantare diritti sull'attivo dell'associazione.

⁷³⁵ § 4, punto 16 UStG.

⁷³⁶ Si tratta di istituzioni con le quali esiste un contratto ai sensi dell'art. 132 del quinto libro del codice sociale (*Fünften Buches Sozialgesetzbuch*), enti che forniscono servizi di assistenza domiciliare o domestica in conformità con il settimo libro del codice sociale (§ 26 Abs. 5 in combinato disposto con § 44 del settimo libro (*Siebten Buches Sozialgesetzbuch*), istituzioni con cui esiste un accordo ai sensi dell'art. 194 del codice sociale, istituzioni riconosciute ai sensi dell'art. 225 del codice sociale etc.

Capitolo IV - L'attuazione e l'interpretazione delle nozioni autonome negli ordinamenti nazionali

Poiché gli Stati, coerentemente con la disciplina europea, possono estendere l'esenzione a enti diversi da quelli pubblici, subordinandone la concessione a una o più condizioni, le soluzioni adottate dai legislatori nazionali in sede di recepimento sono piuttosto eterogenee spaziando tra quelle che, come quella italiana, non subordinano l'esenzione al soddisfacimento di particolari requisiti a quelle che, invece, subordinano la concessione dell'esenzione al soddisfacimento di particolari requisiti come l'assenza di scopo di lucro. Vi sono poi Stati che fanno riferimento al requisito del riconoscimento statale, come la Germania, ma anche il Lussemburgo; la Francia prevede invece il soddisfacimento di una doppia condizione. In relazione a questa esenzione, quindi, si assiste alla piena affermazione dell'autonomia statale nel tradurre i caratteri soggettivi ed oggettivi che qualificano l'operazione.

Le attività connesse con la pratica sportiva

L'art. 132 lett. m) esenta «talune prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport e dell'educazione fisica» fornite da organismi senza fini di lucro e «talune prestazioni di servizi culturali e le cessioni loro strettamente connesse» effettuate da enti di diritto pubblico o da altri organismi culturali. Anche queste esenzioni, quindi, fanno riferimento alle nozioni di «organismi senza fini di lucro e enti di diritto pubblico o altri organismi culturali».

Durante la redazione della sesta direttiva gli Stati ebbero, infatti, difficoltà nell'individuazione delle attività da includersi in questa esenzione che risultarono tra l'altro nella scelta del concetto piuttosto ampio di *talune prestazioni*. Con la scelta del termine «talune», quindi, il legislatore voleva lasciare agli Stati membri il compito di decidere quali prestazioni possono essere esenti dall'IVA⁷³⁷.

Di conseguenza, i legislatori nazionali godono di ampia autonomia nella scelta della attività che soddisfano tale requisito e, più in generale, nell'attuazione delle nozioni relative alla disposizione. La Corte, in relazione alla nozione di «sport», ha fornito un'interpretazione estremamente ampia, facendovi rientrare anche attività serventi rispetto all'attività fisica e rendendo esplicito il fatto che lo scopo dell'esenzione è quello di promuovere tale pratica in ampi strati della popolazione⁷³⁸. Pertanto, l'esenzione non può essere limitata alle sole attività sportive praticate in modo organizzato, sistematico o finalizzato alla partecipazione a competizioni sportive⁷³⁹, né a quelle caratterizzate da una componente fisica significativa⁷⁴⁰. A questo proposito, coerentemente con la sentenza della Corte di giustizia riguardo il bridge, in Belgio l'amministrazione finanziaria ha modificato (con effetto a partire dal 1° gennaio 2019) la propria posizione riguardo il fatto che scacchi, giochi di carte e videogiochi sono attività esenti, non trattandosi di attività caratterizzate da una componente fisica significativa.

⁷³⁷ Conclusioni dell'Avvocato generale Bot del 29 settembre 2016, *British Film Institute*, C-592/15, EU:C:2016:733, punti 22-23. Si tratta peraltro di un profilo comune anche ai servizi culturali.

⁷³⁸ Sentenza del 21 febbraio 2012, *Město Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95.

⁷³⁹ Sentenza del 21 febbraio 2012, *Město Žamberk*, cit., punto 24.

⁷⁴⁰ Sentenza *The English Bridge Union*, cit.

Paragrafo 4.1 - Le nozioni autonome nell'attuazione, interpretazione e applicazione nazionale

Per quanto riguarda il profilo soggettivo si deve però trattare di attività erogate nei confronti di soggetti che praticano lo sport o l'educazione fisica da enti non aventi fini di lucro⁷⁴¹. Per determinare se un'organizzazione del genere soddisfi i requisiti prescritti da tale disposizione, occorre tenere conto dell'insieme delle sue attività, comprese quelle che essa fornisce come complemento dei servizi considerati dalla disposizione stessa⁷⁴². Vi devono, inoltre, essere incluse anche le prestazioni rese da associazioni prive di personalità giuridica o persone giuridiche⁷⁴³.

Per comprendere quali soggetti e attività rientrino nell'esenzione, è particolarmente utile guardare agli effetti comparabili in relazione allo scopo dell'esenzione e alla preservazione del principio di neutralità⁷⁴⁴. In altri termini, l'interprete, nel qualificare i soggetti o l'operazione per verificare se rientri o meno nell'esenzione, deve prestare particolare attenzione alle finalità del disposto normativo e a garantire il medesimo trattamento in situazioni comparabili rispetto agli obiettivi dell'esenzione. A questo scopo, è utile tenere in considerazione le concrete caratteristiche dell'attività esercitata.

Un'ulteriore indicazione significativa viene dall'art. 98 della direttiva. Esso prevede la possibilità di applicare un'aliquota ridotta per quanto riguarda il diritto di ingresso a manifestazioni e l'uso di impianti sportivi. Ne deriva che queste attività non possono essere oggetto di esenzione da parte dei legislatori nazionali. I dubbi interpretativi generati dalla formulazione della norma avevano portato la Commissione nel 1984 a proporre di eliminare l'aggettivo «talune»⁷⁴⁵. Questa scelta sarebbe stata anche coerente con la primaria importanza accordata dall'Unione allo sport a livello sociale⁷⁴⁶.

Nell'**ordinamento italiano** le prestazioni di servizi connesse con la pratica dello sport non sono contemplate da una norma specifica. Il legislatore italiano, infatti, non ha recepito espressamente l'art. 132 lett. m) della direttiva 2006/112/CE. Per quanto riguarda il regime applicabile, occorre distinguere tra associazioni dilettantistiche e non dilettantistiche. Entrambe rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 4 del d.p.r. 633/1972 che prevede che le associazioni che effettuano attività connesse con la pratica dello sport sono assoggettate a imposta salvo che si tratti di attività istituzionali⁷⁴⁷.

Per quanto riguarda le associazioni sportive non dilettantistiche, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi verso pagamento di corrispettivi specifici, anche quelle compiute in conformità alle finalità istituzionali, si considerano attività commerciali e, dunque, sono soggette

⁷⁴¹ Sentenza *Kennemer Golf*, cit.; sentenza *Město Žamberk*, cit., punto 23.

⁷⁴² Sentenza *Kennemer Golf*, cit., punto 21.

⁷⁴³ Sentenza del 16 ottobre 2008, *Canterbury Hockey Club e Canterbury*, C-253/07, EU:C:2008:571.

⁷⁴⁴ Si veda F. Montanari, *Le esenzioni IVA*, cit., 191 sgg. che, però, fa più specificamente riferimento agli effetti giuridici comparabili.

⁷⁴⁵ COM (84) 648, 29 dicembre 1984.

⁷⁴⁶ G. Di Giandomenico, *La funzione sociale dello sport nell'Unione europea ridisegnata dal Trattato di Lisbona*, Milano, 2012, 202; Libro Bianco dello Sport, Comunicazione della Commissione europea, 11 luglio 2007, COM 2007 (391).

⁷⁴⁷ Art. 4 c. 4 del d.p.r. 633/1972. Tuttavia, sia alle associazioni dilettantistiche, sia a quelle non dilettantistiche, si applica l'imposta quando svolgono attività commerciali.

ad imposta. Per queste ultime, inoltre, è prevista l'applicazione del regime opzionale in tema di «intrattenimenti e giochi» di cui all'art. 74 c. 6 nelle ipotesi in cui i ricavi non superino un certo limite quantitativo (attività svolte nei confronti di terzi)⁷⁴⁸.

Per quanto riguarda, invece, le associazioni sportive dilettantistiche, sono escluse dal campo di applicazione dell'IVA le prestazioni di servizi o le cessioni di beni, effettuate, in conformità alle proprie finalità istituzionali, dalle associazioni sportive dilettantistiche, nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, anche qualora sia previsto il pagamento di corrispettivi specifici (art. 4, comma 4, d.p.r. n. 633/72).

Il legislatore nazionale aveva, quindi, fatto ampio utilizzo della propria autonomia, pur non violando esplicitamente la previsione della Corte secondo la quale la disposizione intende favorire i servizi collegati con la pratica sportiva o con l'educazione fisica, prestati da enti senza fini di lucro al fine ultimo di promuovere tale pratica in ampi strati della popolazione. La Corte di giustizia, nel 2013, si è espressa riguardo la disciplina del Regno Unito⁷⁴⁹, affermando che la disciplina nazionale che escludeva la soggettività passiva dell'ente associativo a condizione che effettuasse prestazioni nei confronti degli iscritti o associati, non era in linea con il diritto europeo. Questa decisione ha creato dei dubbi anche riguardo l'esclusione per le associazioni dilettantistiche prevista dall'ordinamento italiano.

Ad oggi, i corrispettivi riscossi da associazioni e società sportive dilettantistiche sono esenti in ragione dell'art. 10 d.p.r. 633/1972 che prevede l'esenzione per le prestazioni sportive dell'infanzia e della gioventù e per quelle didattiche di ogni genere, qualora siano rese da istituti o scuole riconosciuti dalla pubblica amministrazione oppure da Onlus. Secondo la prassi amministrativa le federazioni sportive, in quanto organismi di diritto pubblico, possono riconoscere espressamente le scuole di sport delle loro associazioni, in questo modo permettendo loro di beneficiare dell'esenzione prevista per l'istruzione e la didattica che prevede, appunto, il riconoscimento delle strutture che erogano i servizi. Si tratta di un orientamento ormai consolidato⁷⁵⁰.

Per quanto riguarda la giurisprudenza, la Corte di Cassazione aveva affermato in due sentenze che i compensi ricevuti da associazioni sportive sono esenti da IVA, se la loro attività è svolta da organi della pubblica amministrazione competente oppure da organismi vigilati come le Federazioni sportive⁷⁵¹. In questo modo sia la prassi, sia la giurisprudenza, sembrerebbero interpretare la norma nel senso che il legislatore volesse includere nei concetti di «istituto» e «scuola» anche le associazioni e società sportive dilettantistiche.

Tuttavia, questa soluzione non sembra soddisfacente in termini di sistema. La direttiva europea fa infatti riferimento alle prestazioni fornite da «organismi senza scopo di lucro». La disciplina nazionale, invece, facendo rientrare l'esenzione per le attività sportive in quella relativa

⁷⁴⁸ Per quanto riguarda la qualificazione della nozione di «sport» come nozione autonoma, si veda la sentenza del 21 febbraio 2013, *Město Žamberk*, C- 18/12, EU:C:2013:95.

⁷⁴⁹ Sentenza del 19 dicembre 2013, *Bridport and West Dorset Golf Club*, C-495/12, EU:C:2013:861.

⁷⁵⁰ Agenzia delle Entrate, Ris. del 24 giugno 2002, n. 205; Agenzia delle Entrate, Ris. del 14 ottobre 2008, n. 382; Min. Finanze - Dip. Entrate Aff. Giuridici Serv. III, Ris. del 30 dicembre 1993, n. 551.

⁷⁵¹ Cass. Sez. VI, Ord., 19 maggio 2017, n. 12698 e Cass. Sez. V, 30 maggio 2012, n. 8623, ma anche CTR Trieste del 27 marzo 2017, n. 77.

Paragrafo 4.1 - Le nozioni autonome nell'attuazione, interpretazione e applicazione nazionale

all'istruzione, fa riferimento a un requisito soggettivo diverso: si tratta degli «enti di diritto pubblico aventi lo stesso scopo o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi finalità simili».

La Corte di Cassazione, nel valutare se la fornitura da parte di un circolo nautico (associazione sportiva dilettantistica) di servizi di rimessaggio di imbarcazioni fosse esente, affermava che «il punto essenziale consiste nella valutazione se l'attività in questione rientri o meno nelle finalità istituzionali dell'ente, ipotesi cui la legge collega la esclusione della qualifica commerciale della stessa e quindi la esenzione dall'IVA». In realtà l'esenzione dell'attività è conseguenza diretta della qualifica come soggetto passivo, e quindi dell'esercizio di un'attività commerciale. Sembra quindi errato argomentare che l'esenzione derivi dall'esclusione della qualifica commerciale.

L'attuazione e l'interpretazione nazionali non sembrano quindi allinearsi con la disciplina europea, malgrado l'ampio margine di autonomia di cui gli Stati godono in virtù della norma, riconducendo parte delle attività rientranti nella nozione di «sport» nell'esenzione prevista per l'educazione e, comunque, utilizzando dei criteri diversi da quelli cui fa riferimento la Corte.

La **Francia** prevede che i servizi sociali educativi, culturali o sportivi siano esenti qualora siano prestati da organizzazioni senza scopo di lucro ai loro membri entro certi limiti⁷⁵². Una di queste condizioni riguarda proprio le specificazioni attinenti alla natura dei servizi resi. Rientra tra le attività sportive esenti la fornitura di strutture e materiale o attrezzature per l'esercizio dello sport. Sono espressamente esclusi, invece, i servizi di vitto e alloggio, il funzionamento di bar e punti di ristoro.

Secondo la **disciplina spagnola**, sono esenti le prestazioni di servizi forniti alle persone fisiche che praticano sport o educazione fisica (requisito oggettivo), a condizione che siano forniti da enti di diritto pubblico, da federazioni sportive, dal comitato olimpico spagnolo, da enti sportivi privati o stabilimenti di natura sociale (requisito soggettivo)⁷⁵³. Si esclude esplicitamente che l'esenzione possa applicarsi agli spettacoli sportivi. Il servizio deve essere direttamente correlato alla pratica dello sport o dell'educazione fisica da parte di una persona fisica, e non sono considerati tali, a differenza della Francia, l'esercizio di attività di ristorazione, ad esempio, negli spazi utilizzati dagli atleti, i servizi di catering, bar, negozi, prenotazione di spazi per eventi etc.

Per quanto riguarda il requisito soggettivo, quindi, occorre soddisfare due condizioni. Il prestatore deve essere un ente o uno stabilimento sportivo di natura sociale. Inoltre, i soggetti che ricevono i servizi devono essere persone fisiche, a prescindere dal fatto che a pagare sia la scuola, il club o l'associazione attraverso cui vengono fornite le prestazioni.

Per quanto riguarda la determinazione del carattere sociale, occorre fare riferimento all'art. 20 c. 3 LIVA e al regolamento relativo all'imposta sul valore aggiunto⁷⁵⁴. Soddisfano il requisito

⁷⁵² Art. 261-1-a CGI.

⁷⁵³ Artt. 20. Uno 13° LIVA e 20. Uno 14°, LIVA.

⁷⁵⁴ Al fine della scelta sarà fondamentale il fatto di non avere scopo di lucro e devolvere i profitti ottenuti allo sviluppo di attività esenti della stessa natura, che la posizione di presidente, datore di lavoro o rappresentante legale siano libere e non siano svolte al fine di ottenere guadagni e che i partner, i partecipanti delle entità o degli stabilimenti, nonché i loro coniugi o parenti fino al secondo grado compreso, non possono essere i principali destinatari delle operazioni esenti o beneficiare di condizioni speciali nella fornitura di i servizi.

soggettivo i complessi sportivi gestiti da parte di un Consiglio comunale⁷⁵⁵, un'agenzia autonoma dipendente dal consiglio comunale consultivo in cambio della riscossione di un prezzo pubblico⁷⁵⁶, ma non una società commerciale, poiché non ha lo status di stabilimento privato di natura sociale⁷⁵⁷. Si tratta quindi, almeno per quanto riguarda le attività aventi carattere culturale, di una disciplina molto dettagliata.

È quindi evidente come, nell'ampiezza della formulazione della disposizione, gli Stati abbiano fatto ampio utilizzo della loro autonomia e ne siano risultati regimi attuativi molto differenti gli uni dagli altri. Ciò è particolarmente evidente soprattutto in relazione al profilo soggettivo, anche in ragione dell'assenza di indicazioni da parte della Corte di giustizia, fatta salva l'esclusione dell'esenzione per coloro che esercitano attività commerciali che viene specificata dalle discipline nazionali oppure dalla prassi o dalla giurisprudenza.

Anche per quanto riguarda il profilo oggettivo, l'utilizzo del termine *talune prestazioni*, ha lasciato un ampio margine di discrezionalità che è stato ampiamente utilizzato. In questo caso, però vi sono state alcune indicazioni della giurisprudenza soprattutto in relazione a quelle attività per cui la qualificazione era più dubbia, non presentando una componente fisica rilevante. In questo caso, alcuni Stati sembrano aver recepito le indicazioni giurisprudenziali.

La nozione di «operazione connesse»

La disciplina europea estende l'esenzione prevista per determinate attività anche alle «operazioni strettamente connesse», sia che si tratti di cessioni di beni, sia che si tratti di prestazioni di servizi. Si tratta delle esenzioni relative all'ospedalizzazione e alle cure mediche, all'assistenza e previdenza sociale, alla protezione dell'infanzia e della gioventù, allo sport o educazione fisica, ai servizi culturali. Quello di «operazioni strettamente connesse» è un concetto precipuamente europeo che non trova corrispondenti negli ordinamenti degli Stati membri al di fuori della materia IVA, ma che è largamente utilizzato all'interno della direttiva. Per questa ragione è particolarmente interessante occuparsi dell'attuazione nazionale della nozione. Secondo la giurisprudenza della Corte sono «operazioni strettamente connesse» quelle indispensabili al perseguimento immediato della finalità sottese all'esenzione.

Il **legislatore italiano** omette qualsiasi riferimento alle *operazioni connesse*; si limita a rinviare alle *operazioni accessorie* per quanto riguarda il servizio postale universale e le prestazioni proprie dei brefotrofi, orfanotrofi, asili, case di riposo per anziani etc.

Come anticipato, però, si tratta di una sovrapposizione foriera di fraintendimenti in quanto, nella disciplina e giurisprudenza europee, si tratta di due concetti distinti. Entrambi hanno lo scopo di estendere l'ambito di applicazione delle esenzioni, ma a diverso titolo. Dunque, la disciplina nazionale italiana risulta problematica rispetto a quella europea sotto due punti di vista: innanzitutto, perché non fa riferimento alle operazioni connesse in tutti i casi in cui vi fa riferimento la disciplina

⁷⁵⁵ Resolución DGT (PROV 2008, 64132).

⁷⁵⁶ Resolución DGT (PROV 2019, 340).

⁷⁵⁷ Resoluciones DGT (PROV 2014, 2105); (PROV 2014, 7059); (PROV 2017, 9470).

Paragrafo 4.1 - Le nozioni autonome nell'attuazione, interpretazione e applicazione nazionale

europea; in secondo luogo, perché anche nelle ipotesi in cui lo recepisce, non utilizza il concetto di «operazione connessa», ma quella di «operazione accessoria».

Nella giurisprudenza nazionale, le operazioni accessorie vengono definite facendo riferimento a criteri quali quello di «identità del prestatore» o di «prezzo unico» che sembrano essere troppo rigorosi rispetto ai criteri individuati dalla Corte per quanto riguarda le operazioni connesse. Inoltre, sia la prassi, sia la giurisprudenza nazionale non sempre utilizzano coerentemente con la giurisprudenza europea il vincolo funzionale tra l'operazione e il bene tutelato, necessario affinché sia soddisfatto il requisito della connessione⁷⁵⁸.

L'Agenzia delle Entrate ha escluso che potessero essere considerati tali i servizi di pulizia e igiene di una casa di riposo, nonché di riordino delle stanze degli ospiti, in quanto «non effettuate direttamente a favore degli anziani»⁷⁵⁹. L'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate era stata suffragata anche dalla giurisprudenza di merito⁷⁶⁰. Più recentemente, tuttavia, l'Amministrazione ha affermato che, nel caso di attività rese da una casa di riposo che spaziano dai servizi di assistenza infermieristica, di alloggio e di assistenza alla persona a quelli di animazione, lavanderia, pulizie, etc., dal momento che consistono nella gestione globale della casa di riposo, è applicabile il regime di esenzione⁷⁶¹. Per quanto riguarda le attività culturali, la fornitura di audioguide oppure dell'accompagnatore, spesso resa da un soggetto diverso dall'organizzatore della mostra, «non può ritenersi una necessaria integrazione della mostra – attività spettacolistica» e, per questo, non può considerarsi esente. Eppure, non si vede come mai la pulizia delle case di riposo non debba essere considerata mezzo «per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore», richiesto dalla giurisprudenza europea. Tanto più che essa sottolinea che il concetto di operazioni connesse non debba essere oggetto di un'interpretazione particolarmente restrittiva. Infatti, i servizi di pulizia delle case di riposo per anziani sono servizi *effettivamente essenziali* al perseguimento della finalità sottesa all'esenzione, e cioè l'assistenza e previdenza sociale.

Sembra, invece, che la giurisprudenza della Corte di Cassazione tenda ad allinearsi alla giurisprudenza europea in materia di operazioni strettamente connesse, malgrado l'attuazione nazionale si riferisca alle «operazioni accessorie»⁷⁶². Inoltre, in una sentenza relativa all'esenzione prevista per l'istruzione, ha fatto esplicito riferimento all'esistenza di un vincolo funzionale tra le operazioni accessorie (più correttamente, «strettamente connesse») e la prestazione principale,

⁷⁵⁸ F. Montanari, *Le esenzioni IVA*, cit., 221.

⁷⁵⁹ Agenzia delle Entrate, Ris. 2 ottobre 2007, n. 275.

⁷⁶⁰ Comm. Tribut. I grado di Trento, 18 ottobre 2010, n. 63.

⁷⁶¹ Agenzia delle Entrate, risposta all'interpello del 1° luglio 2019, n. 221. Questo orientamento sembra essere stato confermato ancora più recentemente, in relazione ai servizi di lavanderia resi in una casa di riposo, che tuttavia non rientrano nella gestione globale della casa di riposo, ma sono affidati ai dipendenti dell'istituto e che sono oggetto di una trattativa con la Residenza sanitaria assistenziale in un diverso contratto. L'Agenzia delle Entrate ha affermato che «È possibile riconoscere l'esenzione da IVA di cui all'art. 10, primo comma, n.21) del Decreto IVA solo a seguito della stipula del nuovo contratto, che prevede i servizi di ristorazione e lavanderia in aggiunta alle prestazioni già rese in base al contratto in corso di esecuzione. Ciò non toglie che le «singole prestazioni» previste dall'attuale contratto possano essere fatturate in regime di esenzione IVA ove abbiano le caratteristiche per rientrare in una delle fattispecie previste dal citato art. 10» (Agenzia delle Entrate, risposta all'interpello del 3 agosto 2020, n. 240).

⁷⁶² Ad esempio, per quanto riguarda le prestazioni rese da case di riposo nei confronti di anziani sottolineava che la somministrazione di indumenti, medicinali, vitto, prestazioni curative e le altre prestazioni agli ospiti della casa sono prestazioni meramente accessorie, a quella principale dell'alloggio (Cass. Sez. V, 03 settembre 2001, n. 11350).

dimostrando quindi di recepire la giurisprudenza europea che presta particolare attenzione a questo criterio nell'individuazione delle operazioni accessorie⁷⁶³.

In particolare, la Corte ha escluso che la prestazione strettamente connessa dovesse essere svolta dal medesimo soggetto che erogava quella principale, poiché il collegamento tra le due riguarda piuttosto le concrete modalità di svolgimento. Nel caso di specie, infatti, la ragione per esonerare le prestazioni di vitto e alloggio era da rinvenirsi nel fatto che si trattasse di prestazioni «in relazione di strettissima complementarità o strumentalità» rispetto al diritto allo studio e, quindi, all'istruzione e formazione universitaria; valore tutelato, come ricorda anche la sentenza, dalla stessa Costituzione. La valorizzazione della stretta strumentalità rispetto al diritto allo studio è del tutto coerente con la definizione europea delle operazioni connesse che valorizza la funzione dell'esenzione e il valore tutelato.

Anche per quanto riguarda le esenzioni per attività sociali, la Corte di Cassazione ha fatto riferimento al carattere funzionale tra l'attività svolta dall'ente e lo scopo sociale dell'esenzione. Sembra quindi che, proprio in relazione alle operazioni strettamente connesse, la Corte di Cassazione tenga in considerazione l'interpretazione funzionale della Corte di giustizia. Questo approccio sembra essere quello più coerente con la giurisprudenza della Corte di giustizia che ha esplicitamente rifiutato un'interpretazione *particolarmente restrittiva* della nozione in esame.

La **Francia** menziona esplicitamente le operazioni strettamente connesse, rispettivamente, all'insegnamento e all'istruzione⁷⁶⁴, alla protezione dell'infanzia e della gioventù, alle attività svolte da organizzazioni senza scopo di lucro che perseguono obiettivi di natura filosofica, religiosa, politica, patriottica, civica o sindacale⁷⁶⁵.

Nell'ordinamento francese sono considerate operazioni strettamente connesse all'istruzione, ad esempio, vitto e alloggio per pensionanti, le cessioni aventi ad oggetto articoli o materiale scolastico, come libri o quaderni, che costituiscono il complemento obbligatorio e inscindibile dell'istruzione fornita⁷⁶⁶. Sono inoltre previste liste non esaustive di attività strettamente connesse alle cure mediche. Il fatto che non si menzionino criteri come quello dell'identità soggettiva lascia presumere che non vi siano sovrapposizioni tra prestazioni accessorie e prestazioni strettamente connesse.

Sull'attuazione delle «operazioni strettamente connesse» alle prestazioni mediche nell'ordinamento francese è intervenuta nel 2001 la Corte di giustizia chiarendo che ogni tipo di analisi necessaria a garantire al paziente la maggior affidabilità possibile delle stesse, incluse quindi

⁷⁶³ Cass. Sez. V, Sent., 15 giugno 2011, n. 13069.

⁷⁶⁴ Art. 261, 4-4° secondo il quale: «a. les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont *étroitement liées...*»

⁷⁶⁵ Art. 261, 4-9°.

⁷⁶⁶ Sono esenti da IVA anche le vendite di materiale didattico ad alunni e studenti (dispense, etc.) quando costituiscono il complemento obbligatorio e inseparabile dell'insegnamento, le somme richieste dalle università in cambio della stampa di tesi e le vendite di oggetti fabbricati e i servizi resi dagli alunni nel quadro dell'attuazione. Nonché la prestazione di servizi e la consegna di beni strettamente correlati ad essi effettuati nell'ambito di una formazione professionale continua, come l'alloggio e cibo per i tirocinanti o la fornitura di documenti educativi. Si veda, in questo senso, la sentenza dell'11 gennaio 2001, *Commissione/Francia*, C-76/99, EU:C:2001:12, punto 23, che fornisce nel corso di una procedura di infrazione proprio contro la Francia, criteri utili in generale per l'individuazione delle operazioni strettamente connesse.

Paragrafo 4.1 - Le nozioni autonome nell'attuazione, interpretazione e applicazione nazionale

anche alta specializzazione, devono essere considerate prestazioni strettamente connesse alle cure mediche e, quindi, a esse si deve applicare l'esenzione⁷⁶⁷.

La **Spagna** considera esenti le prestazioni strettamente connesse (*relacionadas directamente*) con l'assistenza sanitaria e l'ospedalizzazione effettuate da soggetti di diritto pubblico oppure da soggetti privati autorizzati⁷⁶⁸. Prevede poi una lista di attività che debbono essere considerate tali⁷⁶⁹. Per quanto riguarda l'istruzione e l'educazione dell'infanzia, anche in questo caso si fa esplicito riferimento alle prestazioni strettamente connesse⁷⁷⁰. Come nel caso della Francia, il fatto che non si menzionino criteri come quello dell'identità soggettiva, lascia presumere che non vi siano sovrapposizioni tra prestazioni accessorie e prestazioni strettamente connesse.

Anche la **disciplina tedesca** richiama le cessioni di beni e prestazioni di servizi strettamente connesse alle cure ospedaliere e cure mediche⁷⁷¹, all'assistenza e alla sicurezza sociale⁷⁷², all'istruzione e all'educazione⁷⁷³. Sono reputate strettamente connesse le operazioni che, secondo gli usi, «sono caratteristiche e indispensabili, si presentano regolarmente e generalmente nel

⁷⁶⁷ Sentenza Commissione/Francia, C-76/99, *cit.*, punto 28. Più specificamente, l'art. 261-4-1° CGI stabilisce, che le prestazioni di analisi di biologia medica sono esenti dall'IVA. Non si fa esplicito riferimento al fatto che si tratti di *operazioni strettamente connesse*, ma la norma è intesa ad esentare gli esami biologici «destinati a facilitare la prevenzione, la diagnosi e la cura delle malattie umane» (Circolare del 6 aprile 1982 3 A-7-82 emanata dal Ministro dell'Economia, delle Finanze e del Bilancio). La trasmissione di prelievi a scopo di analisi tra i laboratori può avvenire solo in virtù di un contratto di collaborazione (Art. L. 760, c. 5, del *code de la santé publique*). e si applica sia alle spese di prelievo e analisi, sia alle spese legate alla trasmissione dei prelievi. Tuttavia, per determinati tipi di analisi che richiedono alta specializzazione, e sono presi in considerazione dall'art. L. 759 del *code de la santé publique*, si deve talvolta ricorrere a determinati laboratori il cui elenco viene stabilito dal ministero della Sanità. Questi ultimi non possono essere oggetto di contratti di collaborazione, ma sono tenuti a offrire il servizio su tutto il territorio nazionale. e si applica sia alle spese di prelievo e analisi, sia alle spese legate alla trasmissione dei prelievi. Tuttavia, per determinati tipi di analisi che richiedono alta specializzazione, e sono presi in considerazione dall'art. L. 759 del *code de la santé publique*, si deve talvolta ricorrere a determinati laboratori il cui elenco viene stabilito dal ministero della Sanità. Questi ultimi non possono essere oggetto di contratti di collaborazione, ma sono tenuti a offrire il servizio su tutto il territorio nazionale. Il laboratorio che ha effettuato le analisi deve versare al laboratorio del prelievo un onorario di trasmissione stabilito con decreto ministeriale. All'onorario di trasmissione viene applicata l'IVA. Nel 2001 questa applicazione dell'IVA è stata ritenuta incompatibile con il diritto europeo dalla Corte di giustizia per le ragioni già menzionate. Dunque, anche l'esenzione di cui all'art. 261-4-1° CGI sembra doversi considerare un'operazione strettamente connessa, malgrado non venga esplicitamente qualificata come tale dalla disciplina francese.

⁷⁶⁸ Art. 20. Uno 2° LIVA.

⁷⁶⁹ Si tratta della fornitura di cibo, alloggio, sala operatoria, fornitura di farmaci e forniture mediche e altri servizi simili forniti da cliniche, laboratori, sanitari e altre strutture ospedaliere e sanitarie.

⁷⁷⁰ Art. 20. Uno 9° LIVA.

⁷⁷¹ L'Umsatzsteuergesetz (UStG), § 4 punti 14 e 16. L'art. 4, punto 14, dell'UStG prevede che sono esenti da IVA le operazioni rientranti nell'esercizio della professione di medico, dentista, naturopata, fisioterapista (kinesiterapista), ostetrico o analoghe attività terapeutiche ai sensi dell'art. 18, paragrafo 1, punto 1, della [legge relativa all'imposta sul reddito (*Einkommensteuergesetz*)], e nell'esercizio della professione di chimico-clinico. Sono altresì esenti le altre prestazioni effettuate da associazioni, i cui membri fanno parte delle categorie professionali citate alla prima frase, nei confronti dei loro membri, purché tali prestazioni siano utilizzate direttamente per l'esecuzione delle operazioni esenti in forza della prima frase (...). Ai sensi dell'art. 4, punto 16, lettera b), dell'UStG, sono parimenti esenti dall'IVA: «le operazioni strettamente connesse (...) all'esercizio degli ospedali, nei seguenti casi (...)

b) ospedali che, nel precedente esercizio, hanno soddisfatto i requisiti prescritti dall'art. 67, paragrafi 1 o 2, del codice tributario». L'art. 67 del codice tributario (*Abgabenordnung*, BGBl 2002 I, pag. 3866 e BGBl 2003 I, pag. 61), cui fa riferimento l'art. 4, paragrafo 16, lettera b), dell'UStG, riguarda le attività che beneficiano di sgravi fiscali («Steuerbegünstigte Zwecke»), cioè le attività che perseguono uno scopo di pubblica utilità, caritativo o religioso. Le imprese commerciali che perseguono siffatti scopi sono, al ricorrere di determinate condizioni, considerate come imprese che esercitano un'attività economica a uno scopo determinato che dà diritto a vantaggi fiscali («Zweckbetrieb»). L'art. 67 del codice tributario definisce le condizioni alle quali tale regime è applicabile agli ospedali.

⁷⁷² § 4 punto 18 UStG.

⁷⁷³ § 4 punto 23 UStG.

contesto della gestione corrente e sono direttamente o indirettamente connesse a quest'ultima»⁷⁷⁴. Si tratta di un'indicazione coerente con quella europea nella parte in cui esplicita il criterio dell'indispensabilità, ma che continua a fare riferimento alla *connessione* senza affermare direttamente che con questo concetto debba intendersi che si tratti di operazioni che perseguono in modo immediato il medesimo fine dell'operazione principale esente. Queste operazioni non devono avere lo scopo di procurare a tali enti introiti supplementari mediante attività realizzate in concorrenza diretta con le operazioni imponibili di altre imprese⁷⁷⁵.

La normativa tedesca esclude anche esplicitamente alcune operazioni dalla qualifica di «operazioni strettamente connesse». Nel caso delle operazioni strettamente connesse all'ospedalizzazione e alle cure mediche, si tratta, ad esempio, delle forniture di medicinali da parte di una farmacia ospedaliera a un ente diverso da quello che gestisce l'ospedale o della fornitura a titolo oneroso di medicinali a servizi di cure ambulatoriali autorizzati dell'ospedale⁷⁷⁶. Le ipotesi di esclusione esplicitamente elencate sono utili alla corretta applicazione dei criteri identificati dall'ordinamento.

La maggior parte degli Stati membri esaminati, quindi, menziona il concetto di operazioni connesse e prevede liste non esaustive di operazioni che devono considerarsi strettamente connesse. Nessun paese, invece, prevede una definizione generale delle operazioni connesse che faccia esplicito riferimento ai parametri individuati dalla giurisprudenza europea.

Tale approccio si può probabilmente spiegare con la volontà di garantire la certezza del diritto ed evitare l'utilizzo di criteri che, per la loro ampiezza, potrebbero essere oggetto di applicazione difforme. In ogni caso, proprio perché si tratta di liste non esaustive, si ritiene che questi rimangano criteri fondamentali per la prassi e la giurisprudenza nell'applicazione e interpretazione alle attività non esplicitamente prese in considerazione. In questo senso, l'esempio della Corte di Cassazione italiana risulta significativo.

4.1.1.2 Le nozioni relative alle «altre esenzioni»

La disciplina europea distingue tra «esenzioni per attività di interesse pubblico» e «altre esenzioni». Si tratta di una distinzione fondata sulle ragioni che hanno animato l'introduzione dell'una e dell'altra categoria.

Sebbene la maggior parte degli Stati membri non abbiano mantenuto la distinzione all'interno dei loro ordinamenti⁷⁷⁷, prevedendo una disciplina unitaria delle attività e delle operazioni esenti, anche nell'attuazione e interpretazione nazionali rimangono dei caratteri comuni. Ad esempio, la

⁷⁷⁴ Linee direttrici relative all'imposta sulla cifra di affari del 2005: *Umsatzsteuerrichtlinien* 2005, BGBl. 2004 I, numero speciale 3/2004, sezione 100.

⁷⁷⁵ Conseguentemente, siffatte prestazioni non sono più esenti dall'imposta in forza del § 4 punto 16 UStG, qualora la prestazione paragonabile sia imponibile in forza del § 4 punto 14 UStG.

⁷⁷⁶ Nonché a policlinici, a enti di cure ambulatoriali, a centri sociopediatrici e a farmacie pubbliche oppure della cessione ai pazienti, da parte dei servizi ospedalieri di cure ambulatoriali abilitati, di medicinali destinati a essere direttamente utilizzati durante il trattamento ambulatoriale.

⁷⁷⁷ L'Italia, come anticipato, disciplina le esenzioni all'art. 10 del d.p.r. 633/1972 ed elenca prima le altre esenzioni e a seguire, le esenzioni per attività di interesse pubblico. La Germania prevede le attività esenti al §4 Umsatzsteuergesetz; la Francia all'art. 261 CGI e la Spagna all'art. 20. Uno 22° sgg.

Paragrafo 4.1 - Le nozioni autonome nell'attuazione, interpretazione e applicazione nazionale

maggior libertà lasciata agli Stati membri per la determinazione del profilo soggettivo è un elemento comune alle esenzioni per attività di interesse pubblico, determinante nell'esame dell'attuazione nazionale. Al contrario, le «altre esenzioni» si caratterizzano per la centralità del profilo oggettivo e per la possibilità concessa agli Stati membri di decidere sull'imponibilità o meno di determinate operazioni. Il fatto che gli Stati abbiano optato o meno per l'esenzione è significativo dal momento che l'imponibilità o esenzione delle operazioni incide sull'interpretazione. Ad esempio, l'obbligo di interpretazione restrittiva vige solo qualora si tratti di operazioni esenti.

Al contempo, occorre ricordare che, anche per le nozioni relative alle esenzioni in relazione alle quali gli Stati possono optare per l'imposizione, i caratteri costitutivi del concetto rimangono validi. Ad esempio, per quanto riguarda molte delle attività relative al settore finanziario, gli Stati possono concedere ai soggetti interessati la possibilità di optare per la tassazione; possibilità esercitata solo da alcuni. Il fatto che i regimi nazionali si differenzino in ragione della scelta non ha impedito alla Corte di affermare che anche le nozioni relative a queste disposizioni, come quella di *gestione* di fondi d'investimento, sono nozioni autonome, e quindi devono essere interpretate in modo uniforme⁷⁷⁸.

Inoltre, poiché si tratta di un settore in cui emergono continuamente strumenti nuovi, l'utilizzo delle nozioni del diritto civile e commerciale può mettere a rischio l'uniforme applicazione. Per evitarlo, la Corte attribuisce fiducia centrale a concetti, come quello di *operazione*, nuovi per alcuni ordinamenti come quello italiano. Può essere, quindi, particolarmente interessante analizzare l'attuazione e applicazione di queste nozioni.

I regimi attuativi relativi alle operazioni immobiliari, coerentemente con gli ampi margini lasciati dalla disciplina europea e la possibilità di optare per l'imponibilità, invece, si caratterizzano per la loro varietà. Ad esempio, la maggior parte dei paesi subordinano alle caratteristiche dell'immobile la possibilità di optare per l'imponibilità o per l'esenzione; alcuni ordinamenti, però, come l'Italia, fanno dipendere da caratteristiche soggettive la possibilità di optare per l'imponibilità. Tuttavia, è proprio nell'ambito delle operazioni immobiliari che si riscontra un elevato grado di uniformità per le nozioni, ad esempio quella di *fabbricato*, per cui esiste una giurisprudenza consolidata della Corte.

Nell'analisi dei regimi attuativi, ed eventualmente dell'interpretazione e applicazione delle nozioni relative alle «altre esenzioni», quindi, occorrerà ricordare queste riflessioni.

Le nozioni relative alle operazioni finanziarie

L'art. 135 della direttiva IVA prevede l'esenzione di un insieme eterogeneo di operazioni finanziarie che si caratterizzano per essere descritte principalmente in chiave oggettiva (cfr. il prec. para. 3.2.1.1, cap. III). L'ambito delle attività finanziarie è animato da molte discussioni riguardo

⁷⁷⁸ Ad esempio, proprio per quanto riguarda i fondi d'investimento, rientreranno nella nozione le operazioni il cui scopo sia incoraggiare l'investimento di capitali dei piccoli investitori in fondi d'investimento e, relativamente alle quali, la scelta tra esenzione e imponibilità non comporti la discriminazione tra investimento diretto in titoli e investimento mediante organismi di investimento collettivo.

l'opportunità o meno di esentare⁷⁷⁹, tanto che i modelli IVA più recenti, come quello australiano, non prevedono più l'esenzione per i servizi finanziari⁷⁸⁰. Al contrario, la maggior parte dei paesi europei esonera le attività finanziarie.

Le disposizioni fanno ricorso a fattispecie ampie, individuate facendo riferimento a termini generici, come è evidente nel caso della «concessione e negoziazione di crediti o la gestione di crediti da parte di coloro che li hanno concessi», strumentali a garantire una disciplina comune in ordinamenti diversi⁷⁸¹. In relazione all'espressione «concessione e negoziazione di crediti», la Corte ha affermato esplicitamente che essa deve essere interpretata in senso ampio⁷⁸², al fine di evitare che la portata sia limitata ai soli prestiti e crediti concessi da organismi bancari e finanziari⁷⁸³.

L'utilizzo di termini privi di una precisa connotazione giuridica, ma che rappresentano tratti comuni di una serie di fattispecie contrattuali tipiche, permette l'applicazione di una disciplina comune a fattispecie che variano da Stato a Stato. Tuttavia, il ricorso a una tassonomia così ampia, la cui portata e i cui confini sono stati chiariti nel corso del tempo dalla giurisprudenza della Corte di giustizia e l'assenza di una generale definizione europea dei *servizi finanziari*, hanno comportato che gli Stati membri abbiano spesso modificato le loro discipline o l'amministrazione finanziaria i propri orientamenti a seguito di pronunce giurisprudenziali⁷⁸⁴. L'introduzione di principi applicabili a più fattispecie e il chiarimento per mezzo della giurisprudenza della Corte, in un settore complesso come quello della attività finanziarie, infatti, ha spesso richiesto interventi successivi da parte degli organi nazionali, tanto più che la giurisprudenza europea in questo settore è complessa e ricca di minuzie. Criteri comuni alle fattispecie, ribaditi dalla giurisprudenza sono, ad esempio, l'irrelevanza del profilo soggettivo e il fatto che nel loro complesso esse devono essere riconducibili alle operazioni finanziarie⁷⁸⁵.

Come anticipato, le esenzioni relative ai servizi finanziari rientrano tra le esenzioni per le quali gli Stati possono decidere se accordare o meno ai soggetti passivi la possibilità di optare per la tassazione. Tuttavia, la ragione per cui la direttiva prevede l'esenzione per le attività finanziarie, e la maggior parte degli Stati membri si uniformano alla scelta europea, senza concedere ai soggetti passivi la possibilità di optare per la tassazione, è la difficoltà di scindere le diverse componenti delle transazioni finanziarie e di identificare il corrispettivo in modo autonomo, indipendentemente

⁷⁷⁹ Si veda il Consultation paper on modernising Value added tax obligations for financial services and insurances della Commissione del 2006.

⁷⁸⁰ R. De La Feria e R. Krever, *Ending VAT Exemptions*, cit., 4.

⁷⁸¹ In questo senso si veda F. Montanari, *Le esenzioni IVA*, cit., 303 che fa riferimento al fatto che l'art. 135 della direttiva IVA riconduca alle esenzioni talune categorie di operazioni che non corrispondono a quelle conosciute agli ordinamenti membri se non in termini di *sentire comune*.

⁷⁸² Sentenza del 27 ottobre 1993, *Muys' en De Winter's*, C-281/91, EU:C:1993:855, punto 13; sentenza *Hedqvist*, cit., punto 37; sentenza del 18 ottobre 2018, *Volkswagen Financial Services*, C-153/17, EU:C:2018:845, punto 35.

⁷⁸³ Infatti, dal momento che l'elemento caratterizzante della nozione è la concessione di un finanziamento, non si possono applicare trattamenti differenziati sulla base del fatto che il finanziamento venga concesso da una banca oppure da un operatore economico non avente lo status particolare di entità del settore finanziario o bancario.

⁷⁸⁴ Sull'assenza di una definizione di «servizi finanziari», «operazioni finanziarie», «attività finanziarie e «strumenti finanziari», si veda F. Montanari, *Le esenzioni IVA*, cit., 285.

⁷⁸⁵ Sentenza dal 19 aprile 2007, *Velvet & Steel Immobilien*, cit., punti 21, 22 e 24.

Paragrafo 4.1 - Le nozioni autonome nell'attuazione, interpretazione e applicazione nazionale

dagli elementi che compongono la transazione⁷⁸⁶, nonché, in alcuni casi, la volontà di evitare l'aumento del costo del credito per il consumatore⁷⁸⁷.

Prevedono la possibilità di optare per l'imponibilità il Belgio, la Germania, la Francia, la Lituania e l'Estonia⁷⁸⁸. Alla difficoltà di identificare il corrispettivo si aggiunge la diffidenza a considerare creazione di valore aggiunto – e dunque tassabili – le prestazioni che riguardano il capitale inteso come «investimento»⁷⁸⁹. Si tratta, quindi, di ragioni molto diverse dalla tutela di valori giuridici quali la sanità pubblica o l'istruzione che animano le esenzioni di cui all'art. 132 della direttiva. Il fatto che la motivazione dell'esenzione si rinvenga nelle ragioni tecniche legate alla difficoltà di tassazione implica che anche gli strumenti dell'interpretazione funzionale, che tanto aiutano nell'attuazione e interpretazione delle esenzioni per attività di interesse pubblico, siano meno efficaci nella valutazione della coerenza dei regimi nazionali rispetto alle indicazioni fornite in sede europea⁷⁹⁰.

La **normativa italiana** disciplina l'esenzione per attività finanziarie all'art. 10 c. 1 e 4 che prevede che siano esenti una serie di attività; tra queste le prestazioni di servizi concernenti la concessione e la negoziazione di crediti, la gestione degli stessi da parte dei concedenti e le operazioni di finanziamento; l'assunzione di impegni di natura finanziaria, l'assunzione di fidejussioni e di altre garanzie e la gestione di garanzie di crediti da parte dei concedenti; le dilazioni di pagamento, le operazioni, compresa la negoziazione, relative a depositi di fondi, conti correnti, pagamenti, giroconti, crediti e ad assegni o altri effetti commerciali, ad eccezione del recupero di crediti; la gestione di fondi comuni di investimento e di fondi pensione di cui al decreto legislativo 21 aprile 1993, n. 124, le dilazioni di pagamento e le gestioni similari e il servizio bancoposta. Sono esenti anche le operazioni relative ad azioni, obbligazioni o altri titoli non rappresentativi di merci e a quote sociali⁷⁹¹, le operazioni relative a valori mobiliari e a strumenti finanziari diversi dai titoli⁷⁹². Le operazioni di credito e di finanziamento, sconto di crediti, cambiali e assegni bancari,

⁷⁸⁶ R. De La Feria, R. Krever, *op. prec. cit.*, 28; J. Englisch, *EU Perspective on VAT Exemptions*, 121. Nonché, per una ricostruzione storica, G. Hutchings, *Les opérations financières et bancaires at la taxe sur la valeur ajoutée*, Commission Studies: Competition and Approximation of Legislation (22), 1973.

⁷⁸⁷ Non è completamente d'accordo con questa ricostruzione, basata sulle ragioni rese espliciti nella giurisprudenza della Corte di giustizia, Englisch che insiste sulla centralità della volontà di evitare difficoltà amministrative (J. Englisch, *Loan Intermediary Services: European Union*, in R.F. van Brederode, R. Krever (edited by), *VAT and Financial Services Comparative Law and Economic Perspectives*, Singapore, Springer, 2017, 127.

⁷⁸⁸ Malgrado la rilevanza del settore finanziario in questo paese, invece, il Regno Unito non ha previsto la possibilità di optare per la tassazione.

⁷⁸⁹ H. Grubert, R. Krever, *VAT and Financial Services: competing perspectives on what should be taxed*, in *Tax Law Review*, 2012, 65 (2), 199 sgg.

⁷⁹⁰ Anche per questo motivo si sta assistendo a un tentativo di ravvicinamento delle discipline nazionali da parte delle amministrazioni finanziarie nazionali nel contesto di incontri periodici (*Vat Committee meetings*) volti alla pubblicazione di documenti il cui valore non è vincolante ma che sono stati esplicitamente proposti come supporto all'interpretazione anche all'interno della Corte di giustizia (conclusioni dell'Avvocato generale Kokott del 31 gennaio 2013, *RR Donnelly*, C-155/12, EU:C:2103:57, punti 47 sgg.).

⁷⁹¹ Sono esclusi la custodia e l'amministrazione dei titoli nonché il servizio di gestione individuale di portafogli.

⁷⁹² La norma fa esplicito riferimento al fatto che siano incluse le negoziazioni e le opzioni ed eccettuati la custodia, l'amministrazione e il servizio di gestione individuale di portafogli. Inoltre, sempre secondo la formulazione esplicita della norma, devono essere considerate operazioni relative a valori mobiliari e a strumenti finanziari i contratti a termine fermo su titoli e altri strumenti finanziari e le relative opzioni, comunque regolati; i contratti a termine su tassi di interesse e le relative opzioni; i contratti di scambio di somme di denaro o di valute determinate in funzione di tassi di interesse,

fideiussioni, dilazioni di pagamento e gestioni di fondi comuni d'investimento erano incluse nella formulazione della disposizione sin dal 1979⁷⁹³. L'esenzione è stata poi estesa alle operazioni di copertura di rischi di cambio, quelle relative a valori mobiliari e strumenti finanziari diversi da titoli e le operazioni relative a pagamenti, in conformità con la disciplina europea⁷⁹⁴. In questo modo sono state incluse nel novero dell'esenzione tutte le operazioni finanziarie e non solo quelle creditizie o di finanziamento⁷⁹⁵.

La disciplina nazionale, coerentemente con la formulazione della direttiva, ricorre al concetto di «operazioni». Ad esempio, per le operazioni relative a crediti, ad azioni, obbligazioni etc., il legislatore nazionale riprende dalla formulazione della direttiva IVA, sconosciuta alla tradizione giuridica nazionale. Nell'ordinamento italiano, quindi, si è ritenuto che l'utilizzo di fattispecie nuove potesse garantire il miglior coordinamento con gli obiettivi e la formulazione europea. Grazie all'utilizzo del concetto di «operazione», il legislatore europeo intende superare le tipologie negoziali nazionali per favorire l'uniforme applicazione. Al contempo, l'utilizzo di concetti sconosciuti alla tradizione giuridica nazionale richiede agli interpreti uno sforzo maggiore⁷⁹⁶.

Le «operazioni relative a»

È evidente che nella disciplina europea, così come in quella nazionale, vi siano concetti ricorrenti. È il caso dei concetti di «operazioni relative a» oppure di «negoziato». La Corte specifica che la nozione di «operazione», e in particolare quella di «operazione relativa a», frequente nella direttiva, non può prescindere da una modificazione della situazione giuridica e finanziaria delle parti. Non basta che l'attività sia un componente essenziale al compimento dell'operazione esente. Deve trattarsi di operazioni che creino, modifichino o estinguano i diritti e gli obblighi delle parti relativi a titoli⁷⁹⁷.

L'Agenzia delle Entrate, coerentemente con la giurisprudenza europea, afferma che non possono essere considerate esenti le prestazioni che consistono nella registrazione e contabilizzazione delle operazioni di borsa, se si tratta di esecuzione di adempimenti amministrativi consequenziali alle operazioni⁷⁹⁸. In altri termini, e in via generale, sembra potersi affermare che le operazioni di natura meramente materiale non rientrano nello scopo dell'esenzione. In questo modo sia la Corte di giustizia, sia la prassi nazionale sottolineano che il concetto europeo riposerebbe sugli effetti modificativi della titolarità di valori mobiliari.

di tassi di cambio o di indici finanziari, e relative opzioni; le opzioni su valute, su tassi di interesse o su indici finanziari, comunque regolate.

⁷⁹³ Il legislatore italiano ha recepito il disposto europeo con il d.p.r. 29 gennaio 1979, n. 24 con il quale vennero adottate le norme di adeguamento della disciplina nazionale alla normativa dell'Unione in conformità con la l. 765/1968.

⁷⁹⁴ L. 28 dicembre 1995, n. 549 e l. 18 febbraio 1997, n. 28.

⁷⁹⁵ G. Arnao, F. Castelli, *Il nuovo regime fiscale dell'operatività bancaria non creditizia*, in Corr. trib., 1997, 2723.

⁷⁹⁶ H. Grubert, R. Krever, *op. cit.*, 302.

⁷⁹⁷ Sentenza 13 dicembre 2001, *CSC Financial Services*, *cit.*, punto 33; sentenza del 29 ottobre 2009, *SKF*, *cit.*, punto 48.

⁷⁹⁸ Agenzia delle Entrate, Ris. del 10 dicembre 2001, n. 205; Agenzia delle Entrate, Ris., 15 luglio 2002, n. 230, dove si fa esplicito riferimento ai criteri elaborati dalla giurisprudenza europea e Agenzia delle Entrate, Ris., 13 giugno 2003, n. 133.

Paragrafo 4.1 - Le nozioni autonome nell'attuazione, interpretazione e applicazione nazionale

Più specificamente, l'Agenzia delle Entrate esclude che rientrino tra le «operazioni relative a» valori mobiliari le attività di consulenza finanziaria. Si tratta di attività non contemplate dall'art. 135 della direttiva, ma definite dalla direttiva Mifid⁷⁹⁹. La Corte di giustizia, pronunciandosi riguardo all'applicazione dell'IVA ai servizi di consulenza finanziaria relativa ad una compravendita di azioni, ha affermato che se «l'attività di consulenza finanziaria si svolge solo in una fase preliminare ed è limitata all'assistenza offerta al cliente nella scelta, fra i diversi prodotti finanziari, di quelli maggiormente appropriati alla sua situazione ed alle sue esigenze»⁸⁰⁰, l'attività dovrà essere considerata esente in quanto accessoria alla negoziazione di crediti. Si tratta, infatti, di una prestazione ancillare a quella principale.

Nemmeno la disciplina nazionale fa menzione delle attività dei consulenti finanziari. Secondo l'Agenzia delle Entrate essa può essere astrattamente inclusa tra le «operazioni relative a valori mobiliari» qualora determini una modificazione della situazione giuridico-finanziaria del cliente in quanto il contratto viene concluso a seguito delle raccomandazioni fornite dal consulente⁸⁰¹. Tuttavia, l'attività dovrebbe essere più correttamente inquadrata tra le prestazioni di mediazione, intermediazione e mandato esenti ai sensi dell'art. 10, primo comma, n. 9) e 4) del d.p.r.⁸⁰² Tale conclusione, secondo l'Amministrazione Finanziaria, sarebbe corroborata dal fatto che la direttiva Mifid includa l'attività di consulenza in materia di investimenti fra i servizi di investimento, in quanto avente ad oggetto «una o più operazioni relative ad un determinato strumento finanziario»⁸⁰³.

In questo caso, quindi, è l'Agenzia delle Entrate a fare esplicito riferimento ad una direttiva europea, estranea alla materia IVA. Probabilmente proprio il fatto che la suddetta direttiva miri ad evitare le principali differenze esistenti tra gli Stati membri ed adeguare alle nuove caratteristiche del mercato la legislazione comunitaria, induce a ritenere che la definizione possa essere un utile riferimento anche ai fini dell'applicazione uniforme dell'IVA, nell'assenza di una definizione nazionale. Ciò non di meno, a parere di chi scrive, l'utilizzo delle definizioni della direttiva Mifid non può essere esteso in generale ai concetti della direttiva IVA. Infatti, l'obiettivo della direttiva Mifid è regolamentare in modo efficiente i mercati finanziari. Pertanto, essa si concentra sugli strumenti negoziati proprio nei mercati finanziari. Al contrario, i concetti cui fa riferimento l'esenzione prevista dalla direttiva IVA hanno spesso un ambito di applicazione più ampio. Ad

⁷⁹⁹ Secondo l'art. 4 para. 4 della direttiva 2004/39/CE per consulenza in materia di investimenti si intende la prestazione di raccomandazioni personalizzate ad un cliente, dietro sua richiesta o per iniziativa dell'impresa di investimento, riguardo ad una o più operazioni relative a strumenti finanziari.

⁸⁰⁰ Sentenza *Ludwig*, *cit.*

⁸⁰¹ Agenzia delle Entrate, *Ris.*, 4 agosto 2008, n. 343.

⁸⁰² *Ibidem.*

⁸⁰³ Questa soluzione sarebbe stata corroborata dal fatto che anche la proposta di modifica della direttiva COM 2007-747 e la proposta di regolamento COM 2007-746 relativo al chiarimento di alcuni concetti relativi alle operazioni finanziarie avrebbero fatto propendere per questa soluzione. Secondo la proposta di regolamento (COM 2007-746), infatti, sarebbero rientrati nella nozione di «intermediazione in servizi assicurativi e finanziari», esenti da imposta, quelle attività che soddisfano almeno uno dei seguenti requisiti: a) l'intermediario ha il potere di impegnare il prestatore o il destinatario del servizio assicurativo o finanziario esente; b) l'attività può avere per effetto la creazione, continuazione, modifica o estinzione di diritti e obblighi delle parti riguardo ad un servizio assicurativo o finanziario esente; c) l'attività consiste nella prestazione di una consulenza che implica conoscenze specializzate riguardo ad un servizio assicurativo o finanziario esente. Tuttavia, la proposta di regolamento, a causa del mancato accordo tra i 28 Stati membri dell'Unione, è stata ritirata il 3 marzo 2016.

esempio, non si potrà ritenere che tra le *operazioni relative a titoli* prese in considerazione dalla direttiva rientrino unicamente i valori mobiliari negoziabili sul mercato finanziario, pena la violazione del principio di neutralità rispetto alle forme di investimento nelle imprese⁸⁰⁴.

Le operazioni «accessorie» e le «operazioni relative a»

Un concetto fondamentale nella disciplina italiana dell'IVA è anche quello di «operazioni accessorie»: esse non costituiscono per il destinatario un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni dell'operazione principale integrandola, completandola o rendendola possibile. Per questo non vengono assoggettate autonomamente ad imposta: l'operazione secondaria è sottoposta al regime impositivo dell'operazione principale. Se quest'ultima è esente o non imponibile ai fini IVA, anche l'operazione accessoria beneficia dell'esenzione o della non imponibilità.

Come anticipato, la direttiva IVA, nell'ambito delle esenzioni, non fa riferimento al concetto di «operazioni accessorie», ma a quello di «operazioni connesse» che sono quelle indispensabili al perseguimento del fine previsto per l'operazione principale. Tuttavia, il concetto di operazioni connesse è frequente nell'ambito delle esenzioni per attività di interesse pubblico. Non riguarda, invece, le altre esenzioni e quindi le esenzioni per le attività finanziarie.

Al contrario, la giurisprudenza europea definisce operazioni accessorie quelle che non costituiscono per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore⁸⁰⁵. In questo caso, la prestazione è unica sotto il profilo economico, la sua divisione altererebbe la funzionalità del sistema dell'IVA e quindi l'operazione accessoria deve seguire ai fini IVA il trattamento dell'operazione principale⁸⁰⁶.

Diversamente, il concetto di «operazioni accessorie» è un concetto di riferimento nella disciplina nazionale ed ha una portata più ampia. La disciplina nazionale, infatti, prevede in termini generali che le cessioni o prestazioni accessorie ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, effettuati direttamente dal cedente o prestatore ovvero per suo conto e a sue spese, non sono soggetti autonomamente all'imposta⁸⁰⁷. Nell'ordinamento italiano, in ambito finanziario si utilizza una nozione di accessorietà molto ampia, non necessariamente coerente con la formulazione della direttiva IVA⁸⁰⁸. Per servizi accessori a quelli finanziari si intende, infatti, l'insieme di attività espletato dalle imprese di investimento, dalle banche e, in genere, da tutti gli intermediari finanziari sottoposti a vigilanza prudenziale, i quali sono collegati a strumenti finanziari⁸⁰⁹. Anche il TUF, nell'elencarli, prende in considerazione una vasta gamma di strumenti.

Si tratta di un concetto la cui ampiezza desta sospetti sia in ragione del fatto che la direttiva non prevede la possibilità di esentare le prestazioni strettamente connesse a quelle finanziarie, sia

⁸⁰⁴ Sul punto si veda. J. Englisch, *op. prec. cit.*, 260-261.

⁸⁰⁵ Sentenza *Card Protection Plan Ltd, cit.*, punto 30.

⁸⁰⁶ Sentenza *Card Protection Plan Ltd, cit.*, punto 29.

⁸⁰⁷ Art. 12 del d.p.r. 633/1972.

⁸⁰⁸ F. Montanari, *Le esenzioni IVA, cit.*, 324.

⁸⁰⁹ R. Costi, *Il mercato mobiliare*, Padova, 2004, 255.

Paragrafo 4.1 - Le nozioni autonome nell'attuazione, interpretazione e applicazione nazionale

in ragione della giurisprudenza relativa alle prestazioni uniche nel caso in cui una prestazione sia accessoria all'altra. Si potrebbe semmai valutare se il riferimento nazionale alle operazioni accessorie possa rientrare nell'ampia formulazione prevista dalla direttiva in relazione ad alcune attività finanziarie che fa riferimento alle «operazioni relative a»⁸¹⁰. Il legislatore tributario nazionale esclude esplicitamente alcune operazioni, come la «custodia e amministrazione dei servizi finanziari».

L'Agenzia delle Entrate presta esplicitamente attenzione alla giurisprudenza europea riguardo le «operazioni relative», individuando come criterio dirimente ai fini della scelta tra imposizione ed esenzione il fatto che il prestatore modifichi o incida sulla situazione economica e giuridica del cliente oppure si limiti a mettere a disposizione le proprie risorse⁸¹¹. Nel primo caso l'operazione sarà esente, nel secondo sarà soggetta a imposta. Sempre in coerenza con la giurisprudenza europea i servizi di gestione anagrafica ovvero la mera messa a disposizione dell'interfaccia informatica sono tassabili, viceversa, i servizi di pagamento, idonei ad incidere nella sfera giuridica del destinatario sono esenti⁸¹².

In relazione alla nozione di prestazioni accessorie nell'ordinamento nazionale, afferma che la prestazione accessoria deve avere un nesso di dipendenza funzionale con quella principale e non limitarsi ad agevolare l'esecuzione della prestazione principale e che la prestazione accessoria e la prestazione principale devono essere poste in essere dallo stesso soggetto⁸¹³. Anche la giurisprudenza si è espressa in questo senso⁸¹⁴. Si tratta di criteri che difficilmente possono allinearsi con le previsioni europee. Infatti, né la giurisprudenza relativa alla qualificazione come operazioni uniche delle prestazioni accessorie ad una prestazione principale, né quella relativa all'ampio concetto di «operazioni relative a» richiede alcuna identità soggettiva⁸¹⁵.

La «negoziiazione» e l'«intermediazione»

Un ulteriore concetto trasversale è quello di *intermediazione*⁸¹⁶. Il d.p.r. 633/1972, sin dalla sua versione originaria, esentava le «prestazioni dipendenti da contratti di assicurazione e

⁸¹⁰ La direttiva, all'art. 135, lett. d); e) e f) prevede che siano esenti 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 recupero dei crediti; 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; 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'art. 15, paragrafo 2.

⁸¹¹ Agenzia delle Entrate, Ris. del 11 dicembre 2009, n. 283.

⁸¹² *Ibidem*.

⁸¹³ *Ibidem*.

⁸¹⁴ Comm. Trib. 26 gennaio 1985, n. 2012.

⁸¹⁵ Limitandosi, nel secondo caso, al criterio che esse formino «un insieme distinto», visto nella sua globalità, che sia idoneo a svolgere le «funzioni specifiche ed essenziali tipiche» delle operazioni esenti (sentenza del 5 giugno 1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278).

⁸¹⁶ A questo proposito si veda anche C.B. Jespersen, *Intermediation of Insurance and Financial Services, in European VAT*, Amsterdam, 2011, 33 sgg.

riassicurazione e di vitalizio e le prestazioni di intermediazione relative»⁸¹⁷. Con l'attuazione della sesta direttiva nell'ordinamento nazionale, che ha introdotto l'esenzione delle «operazioni di assicurazione e di riassicurazione, comprese le prestazioni di servizi relative a dette operazioni, effettuate dai mediatori e dagli intermediari di assicurazione» e della *negoziazione* di prestazioni relative a operazioni finanziarie esenti, l'esenzione per le suddette operazioni e i relativi servizi di intermediazione è stata introdotta anche nell'ordinamento nazionale.

Prima della sesta direttiva, l'esenzione delle operazioni di intermediazione era contemplata dalla stessa disposizione che disciplinava l'operazione oggetto di intermediazione. Con l'attuazione della sesta direttiva, è stata introdotta una norma dedicata esclusivamente alle operazioni di intermediazione⁸¹⁸. Quest'ultima prevede che sono esenti le prestazioni di mandato, mediazione e intermediazione relative alle operazioni di cui ai nn. da 1) a 7).

I dubbi concernenti l'attuazione nazionale della disciplina IVA dei servizi d'intermediazione toccano più punti: innanzitutto, proprio la scelta di contemplare in un'unica norma l'intermediazione di una serie di attività piuttosto ampia a fronte di una disciplina unionale in cui la nozione di *intermediazione* non è unitaria e comunque riguarda soltanto i servizi di assicurazione e le operazioni finanziarie; quindi non le operazioni relative alla riscossione dei tributi di cui al n. 5 e ai giochi d'azzardo di cui ai nn. 6 e 7. In secondo luogo, il fatto che la disciplina europea utilizzi termini diversi, come quelli di *intermediazione* e *negoziazione*, a seconda delle attività principali (rispettivamente assicurazioni e attività finanziarie) sembra deporre in questo senso. La centralità di criteri funzionali nell'interpretazione delle esenzioni suffraga l'idea che, nell'eterogeneità delle esenzioni, l'esigenza di definirne la portata applicativa coerentemente con la giustificazione che le anima debba prevalere sull'interpretazione uniforme del medesimo termine in disposizioni diverse⁸¹⁹.

Essa sembra essere una conseguenza della costante riaffermazione della centralità dell'interpretazione funzionale e teleologica a livello europeo. La stessa diversa struttura delle operazioni esenti suggerisce che l'esenzione delle operazioni di intermediazione sia giustificata da ragioni diverse a seconda del settore cui afferisce l'operazione principale e che, quindi, la nozione di intermediazione non debba essere intesa come una nozione autonoma relativa a determinate operazioni esenti, ma come declinazione dell'operazione stessa (insomma non una nozione autonoma)⁸²⁰ oppure come una nozione autonoma, ma dal contenuto variabile a seconda dell'attività esente cui afferisce. L'attuazione nazionale, però, non sembra conformarsi a nessuna delle due possibilità.

Nel caso delle operazioni di assicurazione, la ragione che giustifica l'esenzione si rinviene nelle difficoltà di determinare la base imponibile di quelle operazioni in cui il valore aggiunto può

⁸¹⁷ Art. 10, comma 1, n. 8 della versione originaria del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

⁸¹⁸ Art. 10, c. 1, n. 9) del d.P.R. 633/1972.

⁸¹⁹ Si veda, in particolare, F. Schulyok, *The ECJ's Interpretation*, cit., 266.

⁸²⁰ In questo senso si veda G. Frasoni, *Prestazioni di intermediazione esenti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Rass. trib.*, 2020, II, 342 sgg. che distingue tra categoria autonoma operante «in relazione» ad altre operazioni esenti, e «modo di essere» di un'altra operazione esente.

Paragrafo 4.1 - Le nozioni autonome nell'attuazione, interpretazione e applicazione nazionale

essere determinato solo a livello aggregato⁸²¹, nonché nella volontà di evitare che sulla medesima operazione gravino imposta sul valore aggiunto e altre imposte sulle assicurazioni⁸²².

Per le attività finanziarie, invece, come anticipato, le ragioni dell'esenzione sono più complesse: se è comune alle attività assicurative la difficoltà di individuare la base imponibile, a questa si affianca la diffidenza a considerare il capitale come fattore di produzione. Per quanto riguarda più specificamente le prestazioni d'intermediazione, lo stesso inserimento dell'esenzione è sempre stato presente nelle bozze dei lavori preparatori per la sesta direttiva in relazione alle operazioni assicurative. Diversamente, la nozione di negoziazione relativa alle attività finanziarie è stata inserita in sede di elaborazione del testo definitivo.

La Corte di giustizia ha definito i servizi di negoziazione in ambito finanziario come quelli che «formano un insieme distinto, valutato globalmente, che abbia l'effetto di adempiere le funzioni specifiche ed essenziali del servizio di negoziazione»⁸²³. E che nel caso di specie lo scopo dell'attività di negoziazione è quella di fare il necessario affinché due parti concludano un contratto, senza che il negoziatore abbia un proprio interesse riguardo al contenuto del medesimo⁸²⁴. La stessa Corte afferma, però, esplicitamente di non voler generalizzare la portata delle indicazioni relative alla nozione di negoziazione fornite in relazione ad una specifica tipologia, estendendola alle altre⁸²⁵. In questo modo sembra volersi sottolineare il fatto che non si può individuare la funzione delle prestazioni di negoziazione una volta per tutte. La menzione delle «funzioni specifiche ed essenziali del servizio di negoziazione» implica che queste sono individuate facendo riferimento al settore di riferimento. Sarà quindi la variabilità delle operazioni principali a definire più specificamente il «nesso di essenzialità».

A maggior ragione questa conclusione varrà nell'ipotesi in cui la direttiva faccia riferimento a due termini diversi, quali quelli di *intermediazione* e *negoziazione*. Nel caso dell'intermediazione in operazioni di assicurazione, sono inclusi nel concetto di intermediazione le ipotesi in cui l'agente sia preposto dalla compagnia a ricercare i clienti e a stipulare i contratti assicurativi, anche quando si avvalga di soggetti terzi sub-agenti⁸²⁶. Il fatto che sia intermediazione anche la ricerca di clienti sembra essere coerente e probabilmente motivato dal fatto che pochi mesi prima era entrata in vigore la direttiva 2016/97/UE. Quest'ultima riconosceva che «i prodotti assicurativi possono essere distribuiti da distinte categorie di soggetti o enti, quali agenti, mediatori e operatori di “bancassicurazione”, imprese di assicurazione, agenzie di viaggio e autonoleggi»⁸²⁷. Si tratta quindi

⁸²¹ Si veda in questo senso G. Frasoni, *cit.*, che fa riferimento al concetto di «mutualizzazione del rischio»; R. De La Feira, R. Krever, *Ending VAT Exemptions*, *cit.*, 32 e M. Papis-Almansa, *Vat and Insurance: the European Union*, in R.F. van Brederode e R. Krever (edited by), *VAT and Financial Services*, *cit.*, 328.

⁸²² J. Swinkels, *EU Vat Exemption for insurance transactions*, in *International Vat Monitor*, 2007, 262; R. De La Feira, R. Krever, *op. prec. cit.*, 32 e M. Papis-Almansa, *op. prec. cit.*, 329.

⁸²³ Sentenza *Ludwig*, *cit.*, punti 27.

⁸²⁴ Sentenza *Ludwig*, *cit.*, punto 28.

⁸²⁵ Sentenza *CSC*, *cit.*, punto 39.

⁸²⁶ Sentenza *Taksatorringen*, *cit.*, punto 44; sentenza del 3 aprile 2008, *Beheer*, C-124/07, EU:C:2008:196, punto 23; sentenza del 17 marzo 2016, *Aspiro*, C-40/15, EU:C:2016:172, punto 39.

⁸²⁷ Considerando n. 5.

di una definizione che fornisce indicazioni precise, a differenza di ciò che accade relativamente all'intermediazione in materia finanziaria.

Sembra quindi giustificato affermare che, sebbene l'art. 10, c. 1, n. 9) d.P.R. n. 633/1972 consideri unitariamente la categoria degli agenti, mediatori e intermediari relativamente a tutte le operazioni esenti di cui ai nn. da 1) a 7) della medesima disposizione, probabilmente in nome di esigenze di sistematicità, questa unitarietà non è coerente con la disciplina unionale. Questo soprattutto in ragione del fatto che la nozione di intermediario non sembra doversi interpretare nello stesso modo per quanto riguarda le operazioni finanziarie⁸²⁸ e alle operazioni assicurative⁸²⁹.

Le operazioni creditizie

Per quanto riguarda le operazioni creditizie, la disciplina europea esonera la concessione e la negoziazione di crediti nonché la gestione di crediti da parte di chi li ha concessi⁸³⁰. Diversamente, la disciplina nazionale fa riferimento alle «prestazioni di servizi concernenti la concessione di crediti» e alle «operazioni di finanziamento».

La distinzione tra le due tipologie sembra giustificata dal fatto che nell'ordinamento nazionale italiano si tende a distinguere i contratti di mutuo da quelli di finanziamento. I primi implicano il trasferimento in proprietà di una somma di denaro o di un'altra quantità di cose fungibili in capo ad un soggetto, sul quale incombe l'obbligazione di restituire il *tantundem eisudem generis*⁸³¹. I secondi si caratterizzano per essere «un contratto consensuale, oneroso e atipico, che assolve funzione creditizia, in cui la consegna di una determinata quantità di denaro costituisce l'oggetto di un'obbligazione del finanziatore anziché elemento costitutivo del contratto»⁸³². Inoltre, vi è un vincolo di destinazione del denaro ricevuto.

Questa posizione viene sostenuta anche dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione. La distinzione non esiste, però, nella disciplina europea, nonché in molti ordinamenti nazionali. La classificazione dottrinale civilistica influenza, quindi, la formulazione della disciplina fiscale. Al fine di raggiungere il medesimo obiettivo, e cioè evitare che l'esenzione riguardasse soltanto i contratti di credito oppure soltanto i contratti di finanziamento, il legislatore avrebbe potuto coniare un nuovo concetto, ma in questo caso si è preferito continuare a fare ampio affidamento sui concetti propri del diritto civile.

Occorre tuttavia sottolineare il fatto che il d.p.r. non menzioni i «contratti di finanziamento» bensì le «operazioni di finanziamento». Tale scelta concettuale, che esalta il fine piuttosto che lo strumento contrattuale, sembra coerente e orientata dall'approccio europeo che valorizza l'interpretazione funzionale e gli effetti dei contratti. Per questo la nozione di «operazione di

⁸²⁸ Art. 10 c.1 nn. 1), 3) e 4) d.P.R. 633/1972.

⁸²⁹ Art. 10 c. 1 n. 2) d.P.R. 633/1972. Peraltro, la proposta del Consiglio di direttiva del 28 novembre 2007 si proponeva di modificare l'art. 135 della direttiva 2006/112/CE sostituendo tale disposizione con gli artt. 135 e 135-bis. L'art. 135 lett. f) avrebbe previsto che fossero esenti le operazioni di «intermediazione in operazioni assicurative e finanziarie di cui alle lettere da a) a e)».

⁸³⁰ Art. 135, para. 1, lettera b) della direttiva 2006/112/CE.

⁸³¹ A. Galasso, voce «Credito (contratti di)», in Dig. disc. priv., 1989.

⁸³² Cass. Sez. III, 09 maggio 2003, n. 7773.

Paragrafo 4.1 - Le nozioni autonome nell'attuazione, interpretazione e applicazione nazionale

finanziamento», utilizzata dal d.p.r. 633/1972, non corrisponde alla nozione di «contratto di finanziamento» tipica del diritto civile, ma è più ampia di quest'ultima⁸³³.

Al contempo, malgrado l'utilizzo dell'espressione «finanziamento», non sono inclusi nell'esenzione i cd. finanziamenti a tasso zero (settore del credito al consumo)⁸³⁴, che rientrano invece tra gli impegni di natura finanziaria, anch'essi esenti. Dunque, in relazione a questi due ultimi aspetti (la scelta di parlare di «operazioni» e la disciplina applicabile al credito al consumo) la scelta concettuale nazionale è coerente con quella europea, malgrado la scelta terminologica parzialmente differente.

La «gestione» di fondi comuni d'investimento

In materia di gestione dei fondi comuni d'investimento, la giurisprudenza europea ha chiaramente affermato che, sebbene la stessa direttiva rimandi alle definizioni degli Stati membri per l'individuazione dei suddetti fondi, la nozione di «gestione» rimane una nozione autonoma di diritto europeo il cui significato deve essere determinato prestando particolare attenzione al fatto che non si verificano discriminazioni tra fondi d'investimento in cui la gestione amministrativa viene gestita «internamente» e fondi d'investimento in cui viene affidata ad un soggetto esterno. Al contrario, ne sono escluse le attività inerenti alla gestione e alla sorveglianza dei fondi comuni d'investimento. I criteri di gestione devono essere improntati alla tutela dei piccoli investitori⁸³⁵.

L'Agenzia delle Entrate sembra essersi uniformata agli orientamenti giurisprudenziali e, più in generale, al diritto europeo in materia di fondi d'investimento⁸³⁶. Nelle sue risoluzioni richiama esplicitamente la definizione fornita dalla direttiva 85/611/CEE⁸³⁷, cui fa riferimento la giurisprudenza europea, e la disposizione secondo la quale tali organismi possono assumere la forma contrattuale (fondo comune d'investimento, gestito da una società di gestione), la forma di trust oppure la forma statutaria (società d'investimento), nonché l'allegato II che elenca le funzioni tipiche delle società di gestione.

Ciò che è significativo, e che costituisce un dato sempre più frequente nella giurisprudenza e nella prassi nazionale, è che non solo si richiama esplicitamente la sentenza *Abbey National*, e si fa esplicito riferimento al fatto che quella nozione di «gestione» è una nozione autonoma del diritto comunitario di cui gli Stati membri non possono modificare il contenuto. La giurisprudenza europea ha già specificato che nella nozione rientrano «i servizi di gestione amministrativa e contabile dei fondi forniti da un gestore esterno, qualora formino un insieme distinto, valutato globalmente, e

⁸³³ Si veda F. Montanari, *Le esenzioni IVA*, cit., 337, che sostiene che vi rientrano anche i contratti di apertura di credito bancario e le anticipazioni bancarie, nonché i contratti di liquidità come lo sconto bancario.

⁸³⁴ Ris. Min. 9 aprile 1996, n. 52.

⁸³⁵ Si veda, per tutte, la sentenza *Abbey National*, cit., punto 62.

⁸³⁶ Agenzia delle Entrate, Ris. del 20 aprile 2007, n. 75.

⁸³⁷ La direttiva è stata attuata nel nostro ordinamento mediante l'approvazione dei decreti legislativi 25 gennaio 1992, n. 83 e 84, quest'ultimo abrogato con decorrenza dal 1° luglio 1998 (ad eccezione dell'art. 14) dal comma 1, lettera cc), dell'art. 214 del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, recante il Testo Unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria (TUF).

siano specifici ed essenziali per la gestione di tali fondi». Non vi rientrano, invece, le funzioni attinenti al controllo e alla sorveglianza.

La stessa risoluzione dell'Agenzia ribadisce che la nozione dev'essere oggetto di un'interpretazione di natura oggettiva che non dipende dalle caratteristiche soggettive del prestatore o del committente. Per questo, anche qualora siano fornite da un gestore esterno, le prestazioni devono essere considerate esenti se formano un insieme distinto, valutato globalmente che assolve alle funzioni specifiche dei fondi comuni d'investimento. Qualora, invece, tali prestazioni siano configurate come autonome prestazioni di servizi oggetto di un distinto addebito, la relativa prestazione deve essere assoggetta ad IVA ad aliquota ordinaria⁸³⁸.

La disciplina francese, spagnola e tedesca

L'**attuazione francese**, coerentemente con la formulazione della disciplina europea, si incentra sul profilo oggettivo delle operazioni esenti e prevede che siano esenti una serie di operazioni, articolate nei tre commi dell'art. 261 C⁸³⁹ CGI. Il comma 1 concerne le operazioni bancarie o creditizie, a loro volta raggruppate in sette lettere, da a) a g): tra queste rientrano la concessione e negoziazione di crediti e la gestione dei crediti effettuata dalla persona che li ha concessi.

L'esenzione prevista per le operazioni di gestione del credito si applica, secondo il Consiglio di Stato, sia quando il solo finanziatore si assume il rischio dell'operazione sia quando ricopre il ruolo di «chef-de-file» di un gruppo di finanziatori. Conseguentemente, la remunerazione, gli interessi e le commissioni, corrisposti al «capofila» sono totalmente esenti da IVA, salvo il caso in cui corrispondano specificamente al rimborso delle spese di gestione sostenute per conto dei co-finanziatori. Non sono esenti i corrispettivi di specifici compiti di gestione che questi ultimi le hanno contrattualmente chiesto di svolgere per loro conto. La specificazione operata dal Consiglio di Stato è frutto di un'interpretazione estensiva del concetto nazionale. Infatti, sebbene la formulazione della disposizione preveda che sia esente «la gestione dei crediti svolta dal soggetto che li ha concessi», la giurisprudenza ritiene che anche gli atti di gestione compiuti dagli intermediari rientrino nell'ambito di applicazione dell'esenzione quando sono inseparabili dalla negoziazione del credito o dalle operazioni di garanzia del credito. Si tratta quindi probabilmente di un'interpretazione estensiva motivata dalla volontà di rendere coerente l'attuazione con la giurisprudenza europea.

È esente anche la «negoziazione e l'assunzione di impegni, fideiussioni»⁸⁴⁰. Il Consiglio di Stato ha specificato che vi rientrano le operazioni attraverso le quali un soggetto diverso da una delle parti del contratto fa ciò che è necessario affinché queste parti concludano effettivamente un tale contratto, senza che il negoziatore abbia un proprio interesse. Non possono essere considerate tali, ad esempio, le operazioni che equivalgono alla semplice consegna, da parte di una società a un intermediario incaricato da una compagnia di assicurazioni, di informazioni sui soggetti suscettibili di essere interessati alla conclusione di un contratto di garanzia, senza essere accompagnati da

⁸³⁸ Agenzia delle Entrate, Ris. del 20 aprile 2007, n. 75.

⁸³⁹ Come modificato dall'art. 8 dell'ordinanza n. 2009-15 dell'8 gennaio 2009.

⁸⁴⁰ Art. 261 C-1°-b dCGI.

Paragrafo 4.1 - Le nozioni autonome nell'attuazione, interpretazione e applicazione nazionale

servizi di intermediazione finalizzati alla conclusione individuale di tale contratto⁸⁴¹. Anche in questo caso, dunque, il Consiglio di Stato è intervenuto a specificare la portata dell'esenzione in relazione ai servizi di intermediazione in modo da garantire quell'interpretazione restrittiva coerente con la corrispondente nozione europea.

Sono esenti le transazioni, comprese le negoziazioni, relative a depositi di fondi, conti correnti, pagamenti, trasferimenti, crediti, assegni e altri documenti commerciali, ad eccezione dell'incasso; le transazioni diverse da quelle di custodia e gestione relative ad azioni, azioni di società o associazioni, obbligazioni e altri titoli; la gestione di organismi di investimento collettivo in valori mobiliari e fondi comuni di debito; le transazioni relative all'oro, diverse dall'oro per uso industriale, quando sono effettuate da istituti di credito, fornitori di servizi di investimento, cambiavalute, discount e broker o da qualsiasi altra persona per la quale costituiscono l'attività principale. Si tratta quindi di una serie di operazioni che, a grandi linee, anche per quanto riguarda le scelte terminologiche, ripropone quella della direttiva IVA.

L'art. 260 B⁸⁴², prevede che, seppur esenti, possano essere sottoposte a tassazione le transazioni relative ad attività bancarie, finanziarie e, in generale, alla negoziazione di titoli e denaro definite da appositi decreti. L'opzione o la sua denuncia hanno effetto dal primo giorno del mese successivo a quello durante il quale viene effettuata al servizio fiscale. Secondo l'art. 260 C⁸⁴³ l'opzione di cui all'art. 260 B non si applica, però, ad una serie di situazioni⁸⁴⁴. L'attuazione francese si può quindi considerare coerente con il carattere autonomo delle nozioni relative alle operazioni finanziarie.

Anche l'**ordinamento spagnolo** propone una lunga lista di operazioni esenti⁸⁴⁵, specificando, relativamente ad alcune attività esenti, a quali operazioni si estenda l'esenzione e a quali no. Anch'esso, coerentemente con la disciplina europea, prevede che le operazioni esenti debbano essere definite prestando particolare attenzione al profilo oggettivo e che non sia rilevante che l'operazione venga svolta da una banca o da un altro istituto finanziario⁸⁴⁶. Esso elenca, inoltre, specificamente quali attività debbano rientrare e quali siano incluse nei singoli concetti. Ad esempio, nel caso delle operazioni relative a bonifici, vaglia, assegni, cambiali e carte di credito, si

⁸⁴¹ CE 17-9-2010 n ° 307508: RJF 12/10 n ° 1154

⁸⁴² Come modificato dalla l. n ° 2010-237 del 9 marzo 2010 (art. 17).

⁸⁴³ Come modificato dalla l. n ° 2009-715 del 18 giugno 2009 (art. 6).

⁸⁴⁴ Ad esempio alle operazioni interne effettuate dalle controllate dell'organo centrale (affiliés de l'organe central) delle casse di risparmio e delle banche popolari, nonché i loro raggruppamenti, tra di loro o con l'organo centrale delle casse di risparmio e delle banche popolari; agli interessi, remunerazioni per il prestito di titoli effettuato alle condizioni previste dagli articoli da L. 211-22 a L. 211-26 del Codice monetario e finanziario, agli utili derivanti da pensioni realizzate alle condizioni previste dagli articoli L 211-27 a L. 211-34 dello stesso codice; ai trasferimenti di valori mobiliari e titoli di debito; alle somme versate dal Tesoro alla Banque de France etc.

⁸⁴⁵ Depositi in contanti nelle sue varie forme, compresi depositi in conti correnti e conti di risparmio, e altre operazioni ad essi correlate, compresi i servizi di pagamento forniti dal depositario a favore del depositante; la trasmissione di depositi in contanti; la concessione di crediti e prestiti in denaro, qualunque sia la forma in cui è attuato; le altre operazioni, compresa la gestione, relative a prestiti o crediti concessi da coloro che le hanno concesse in tutto o in parte; la fornitura di fidejussioni, garanzie, fidejussioni e altre garanzie reali o personali, nonché l'emissione, avviso, conferma e altre operazioni relative a crediti documentari etc.

⁸⁴⁶ Resoluciones DGT: (JT 2017, 928); (JT 2017, 596); (JT 2017, 774).

specificata che l'esenzione si estende alla compensazione interbancaria, ma non al servizio di riscossione di cambiali, né ai servizi forniti al cedente nell'ambito dei contratti di factoring.

Nel caso dell'esenzione relativa ai fondi d'investimento e fondi pensione, se l'ordinamento italiano faceva riferimento ai fondi comuni di investimento e fondi pensione individuati sulla base di un decreto legislativo, l'ordinamento spagnolo si riferisce ai fondi di investimento collettivo, agli enti di venture capital gestiti da società di gestione autorizzate e registrate nei registri speciali amministrativi (*Registros especiales administrativos*) e ad altri fondi costituiti conformemente alla loro legislazione specifica⁸⁴⁷.

Sull'ambito di applicazione dell'esenzione prevista per i fondi d'investimento si è pronunciata anche la giurisprudenza che ha riproposto in modo quasi letterale i criteri individuati dalla giurisprudenza europea riguardo, ad esempio, l'obiettivo di tutelare i piccoli investitori o la necessità di includervi i servizi che, valutati globalmente, adempiono alle funzioni specifiche ed essenziali di gestione di un fondo comune di investimento⁸⁴⁸. La suddetta giurisprudenza ha anche riconosciuto esplicitamente il carattere autonomo della nozione. Sempre coerentemente con la giurisprudenza europea l'amministrazione finanziaria e la giurisprudenza della Corte Suprema hanno riconosciuto che le operazioni di gestione relative a riscossione di crediti, cambiali ed altri effetti di commercio non rientrano nella nozione di operazioni relative ai suddetti effetti di commercio⁸⁴⁹.

Per quanto riguarda l'intermediazione, in modo simile all'Italia, la disciplina prevede che sono esenti le operazioni di intermediazione nelle operazioni finanziarie esenti contemplate dalla disciplina nonché nelle operazioni della stessa natura non realizzate nell'esercizio di attività imprenditoriali o professionali. Sono soggetti ad IVA i servizi di acquisizione clienti per entità e istituzioni finanziarie allo scopo di emettere e commercializzare carte di credito quando l'entità si è limitata a promuovere tali prodotti fornendo informazioni senza assumere funzioni di negoziazione.

L'attuazione spagnola presenta, nella specificità e nell'elevato grado di dettaglio che la caratterizzano, caratteri coerenti con il carattere autonomo delle nozioni utilizzate dalla direttiva.

L'**ordinamento tedesco** non fa riferimento alle operazioni, ma piuttosto ricorre al termine *Umsätze* che potrebbe essere tradotto come *transazioni*. Anche la disciplina tedesca, al pari di quella francese e di quella spagnola, prevede un elenco di operazioni finanziarie che ripropone e ricalca quello della direttiva IVA⁸⁵⁰. A differenza della disciplina spagnola e seguendo un approccio più simile a quello italiano, però, specifica solo talvolta quali operazioni debbano intendersi incluse o

⁸⁴⁷ Art. 20. Uno 18° LIVA.

⁸⁴⁸ Sentenza del 21 settembre 2017 (PROV 2017, 266349).

⁸⁴⁹ Resolución 98/2013, del 17 gennaio (PROV 2013, 61139) e sentenza della Corte Suprema del 22 settembre 2011 (RJ 2011, 7194), ricorso n. 5254/200.

⁸⁵⁰ La disciplina tedesca esenta, tra le altre, le transazioni aventi ad oggetto la concessione e l'intermediazione di prestiti; le vendite e l'intermediazione di valute di corso legale; le operazioni nel settore dei valori mobiliari e l'intermediazione di tali transazioni, ad eccezione della custodia e amministrazione dei titoli; le vendite e l'intermediazione di vendite di azioni di società e altre associazioni; la gestione di organismi di investimento collettivo in titoli ai sensi della sezione 1 (2) del Codice degli investimenti tedesco, la gestione di fondi di investimento alternativi comparabili a questi ai sensi della sezione 1 (3) del Codice dei capitali tedesco; la gestione dei fondi pensione ai sensi della legge sulla vigilanza delle assicurazioni etc.

Paragrafo 4.1 - Le nozioni autonome nell'attuazione, interpretazione e applicazione nazionale

escluse dalle attività o operazioni esenti. Come nella disciplina italiana, per individuare i fondi d'investimento che possono beneficiare dell'esenzione, si fa riferimento al Codice degli investimenti (*Kapitalanlagegesetzbuch*).

Le nozioni relative alle operazioni immobiliari

Nell'attuazione delle esenzioni aventi ad oggetto operazioni immobiliari la direttiva concede ampia discrezionalità ai legislatori nazionali. Si tratta di operazioni il cui regime naturale, secondo la direttiva, è quello dell'esenzione. Tuttavia, è prevista gli ordinamenti nazionali di concedere la possibilità di optare per l'imposizione. La disciplina europea lascia, infatti, ai legislatori nazionali ampio margine di scelta non solo tra imponibilità ed esenzione, ma anche di restringere la portata del diritto d'opzione e di determinare le modalità del suo esercizio, con il limite, reso esplicito dalla giurisprudenza della Corte, di non «imporre ad un soggetto passivo obblighi che eccedono quanto consentito dal diritto dell'Unione in materia di IVA»⁸⁵¹ e di «rispettare gli obiettivi e i principi generali della sesta direttiva, in particolare il principio della neutralità fiscale e il requisito di applicazione corretta, semplice e uniforme delle esenzioni previste»⁸⁵². Dunque, l'analisi e l'interpretazione delle discipline nazionali in materia di operazioni immobiliari si caratterizza per la varietà delle discipline dei singoli Stati membri. Inoltre, occorre specificare che alcune delle scelte operate dagli Stati membri, nell'uso di questa libertà, sono state spesso motivate dalla necessità di prevenire l'abuso piuttosto che da scelte di sistema⁸⁵³.

Salvo alcune eccezioni, l'applicazione delle diverse soluzioni fiscali, esercitate nel contesto della discrezionalità lasciata dalla direttiva, dipende dal tipo di immobile oppure dalla destinazione ad usi commerciali ovvero abitativi. In generale, infatti, la direttiva, come i regimi attuativi nazionali prendono in considerazione fattispecie oggettive relativamente alle quali non è previsto alcun requisito soggettivo. Tuttavia, in alcuni ordinamenti l'applicazione di un regime piuttosto che un altro oppure la concessione di un diritto di opzione, come nel caso dell'Italia, dipende da caratteristiche soggettive delle parti coinvolte.

Un carattere comune alle discipline dei diversi Stati membri è che si prevedono discipline diversificate a seconda che l'immobile sia oggetto di cessione oppure di locazione. Nel caso dell'affitto e della locazione, la regola, secondo la disciplina europea, è quella dell'esenzione salvo alcune esclusioni relative ad aree destinate al parcheggio di veicoli, utensili e macchine fissati stabilmente e casseforti. È permesso agli Stati membri prevedere anche eccezioni ulteriori, allo scopo di escludere dall'esenzione le locazioni non a scopo abitativo⁸⁵⁴.

Anche nel caso della cessione di immobili l'esenzione è la regola: sono esenti le cessioni di fabbricati, frazioni di fabbricati e del suolo attiguo purché avvengano successivamente alla prima occupazione; tuttavia, riguardo alla condizione della prima occupazione, gli Stati membri possono

⁸⁵¹ Sentenza del 10 ottobre 2013, *Pactor Vastgoed*, C-622/11, EU:C:2013:649, punto 42.

⁸⁵² Sentenza *Turn- und Sportunion Waldburg*, *cit.*, punto 31.

⁸⁵³ In tal senso si veda A. Van Doesum, H. Van Kesteren, G.-J. Van Norden, *op. cit.*, 317.

⁸⁵⁴ Art. 135 para. 2 della direttiva 2006/112/CE.

differenziare le loro discipline. La «prima occupazione», quindi, è il concetto utilizzato dalla disciplina europea per indicare il momento in cui il bene esce dal circuito produttivo ed entra in quello dei beni di consumo, passando da mezzo di produzione a bene di consumo. Si tratta di un concetto generalmente sconosciuto agli Stati membri. Per questa ragione viene loro lasciato un margine di discrezionalità nell'individuare tale momento di passaggio e si può optare per la tassazione in quei casi in cui il passaggio non si è ancora verificato, ad esempio, perché continua ad essere utilizzato per l'attività economica. Attualmente gli Stati che si avvalgono di questa possibilità sono Irlanda, Italia e Francia.

Per quanto riguarda più specificamente i concetti, occorre distinguere a seconda che la direttiva rimandi agli ordinamenti degli Stati membri, ad esempio per la nozione di *fabbricato*. La regola generale è infatti che gli Stati, pur godendo di ampi margini discrezionalità in tema di esenzioni per attività immobiliari, non possono definirne in modo autonomo i concetti, salvo espresso richiamo al diritto nazionale. La Corte si è concentrata in modo particolare sulle nozioni di «contratto di locazione» e di «bene immobile».

Per entrambe ha fornito definizioni dettagliate che non sempre sono risultate di agevole attuazione negli ordinamenti degli Stati membri, anche in ragione della distanza tra le definizioni europee e quelle del diritto civile nazionale⁸⁵⁵. A questo proposito è interessante la divergenza di posizioni tra la Corte di giustizia e la Commissione riguardo i contratti di locazione: la prima predilige un'interpretazione che valorizzi profili sostanziali e gli effetti giuridici, rifiutando decisamente la posizione espressa in una specifica occasione dalla seconda, secondo la quale la definizione può essere basata sulle analogie tra le pertinenti nozioni giuridiche nel diritto degli Stati membri più fortemente influenzati dal diritto romano⁸⁵⁶. Attualmente la definizione della nozione di «locazione di beni immobili» offerta dalla Corte riguarda la situazione in cui il proprietario di un immobile ceda al locatario, in cambio di un canone e per una durata convenuta, il diritto di occupare il suo bene e di escluderne altre persone dal godimento. Gli elementi caratterizzanti di un contratto di locazione sono, quindi, il diritto di occupare in modo esclusivo un immobile, la corresponsione di un canone e la durata predeterminata

Inoltre, la disciplina relativa al settore immobiliare si caratterizza per il ricorso a nozioni che si rinvencono anche in altri ambiti della direttiva. È il caso della nozione di «fabbricato», che si rinviene sia nell'ambito delle esenzioni, sia tra le disposizioni attinenti al profilo oggettivo. La

⁸⁵⁵ Sul punto si veda F. Montanari, *Le esenzioni IVA*, cit., 239 che afferma che «nell'ambito delle operazioni immobiliari, più che in altri settori, la Corte ha coniato delle categorie autonome di "contratto di locazione" e di "bene immobile" di non agevole collocazione per gli Stati membri di tradizione civilistica ed, in particolare, per l'Italia». Si veda anche C. Cornia, *Le locazioni di immobili ai fini Iva tra interpretazione della norma e riqualificazione della fattispecie*, in *Rass. Trib.*, 2005, II, 641 sgg.

⁸⁵⁶ Nella sentenza *Goed Wonen*, cit., la Commissione afferma che le nozioni di «locazione ed affitto», da una parte, e di «usufrutto», dall'altra, presentano differenze rilevanti nei sistemi di diritto civile derivati dal diritto romano e che questi ultimi sono la maggioranza negli ordinamenti degli Stati membri. L'usufrutto è un diritto reale e l'usufruttuario acquisisce il diritto d'uso e il diritto di godere dei frutti del bene. La locazione e l'affitto sono diritti personali e lo scopo della locazione è quello di mettere il bene a disposizione del locatario affinché ci possa abitare. La sublocazione del bene da parte del locatario è in via di principio esclusa, salvo che sia eccezionalmente autorizzata dal proprietario, mentre l'usufruttuario avrebbe il diritto di usare pienamente il bene in questione, potendolo anche concedere in locazione. Se il legislatore dell'Unione avesse voluto esentare dall'IVA la costituzione di diritti reali come l'usufrutto, avrebbe esplicitamente menzionato tali diritti, piuttosto che limitarsi a menzionare la locazione e l'affitto.

Paragrafo 4.1 - Le nozioni autonome nell'attuazione, interpretazione e applicazione nazionale

giurisprudenza della Corte sottolinea la necessità di interpretare la nozione in modo uniforme, a prescindere dal fatto che riguardi l'art. 135, cioè una fattispecie derogatoria, oppure aspetti strutturali dell'imposta relativi al profilo oggettivo.

L'attuazione nell'ordinamento italiano

La disciplina IVA applicabile alle operazioni immobiliari in Italia è stata oggetto di due importanti riforme: una nel 2006 (decreto «Visco-Bersani»⁸⁵⁷ e una nel 2012 (decreto sviluppo)⁸⁵⁸. Le finalità della prima riforma erano principalmente antielusive e mettevano in primo piano la lotta all'evasione fiscale⁸⁵⁹; queste istanze hanno determinato la creazione di un regime particolarmente rigido e gravoso per il settore immobiliare⁸⁶⁰. Con tale riforma si era dunque introdotta una disciplina che, più che essere funzionale alla miglior garanzia e applicazione dei principi fondamentali in materia IVA, era funzionale a esigenze antiabuso e probabilmente almeno in parte legata a obiettivi politici⁸⁶¹. D'altra parte, gli immobili si prestano naturalmente sia ad attività economiche, sia ad uso privato, e le cessioni e locazioni di immobili spesso non sono considerate attività per le quali si assuma la qualifica di soggetto passiva IVA. Poiché, da tale qualifica risulta condizionata la possibilità di avere diritto alla detrazione, le attività aventi ad oggetto beni immobiliari sono state all'origine di fenomeni abusivi.

Nel 2012 la disciplina delle operazioni immobiliari è stata oggetto di un'ulteriore riforma, questa volta animata dalla volontà di garantire la neutralità dell'imposta anche rispetto agli imprenditori edili che cedono o locano immobili. La crisi immobiliare di quegli anni ne aveva infatti reso eccessivamente svantaggiosa la disciplina, richiedendone una modifica animata da una logica opposta rispetto a quella di sei anni prima⁸⁶². Sebbene il regime di esenzione rimanesse il regime naturale⁸⁶³, venivano introdotte ipotesi di imponibilità, e conseguente diritto a detrazione, in una logica agevolativa.

In conclusione, il regime derivante dalle suddette riforme legislative risulta estremamente eterogeneo: alle norme che escludono la soggettività passiva in determinate ipotesi in cui vi è il rischio di abuso, ad esempio per le società di mero godimento, si affiancano quelle che prevedono o escludono il regime di esenzione, che rimane comunque il regime naturale per le operazioni immobiliari. Di conseguenza, le ipotesi di imponibilità diventano ipotesi agevolative. In questo modo la disciplina nazionale si articola tra esenzioni e imponibilità, occupando i margini di

⁸⁵⁷ D.l. 4 luglio 2006, n. 223.

⁸⁵⁸ D.l. 22 giugno 2012, n. 83.

⁸⁵⁹ La relazione di accompagnamento afferma esplicitamente che «il titolo III prevede misure urgenti in materia di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale, di recupero della base imponibile, [...] e che la disposizione di cui al comma 8 prevede una generale esenzione dall'applicazione dell'IVA per tutte le cessioni e le locazioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato indipendentemente dalla tipologia (abitativa o strumentale) e dal soggetto locatore, fatta eccezione per le cessioni aventi ad oggetto immobili effettuate dal costruttore o dal soggetto che vi abbia operato interventi di ristrutturazione, purché intervenute entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento».

⁸⁶⁰ P. Centore, *Effetti e limiti dell'esenzione IVA delle operazioni immobiliari*, in Corr. trib., 2006, 2664.

⁸⁶¹ F. Montanari, *Le esenzioni IVA*, cit., 258.

⁸⁶² G. Frasoni, *Crisi economica e regime fiscale delle attività immobiliari*, in Corr. trib., 2009, 994.

⁸⁶³ Agenzia delle Entrate, Circ. 28 giugno 2013, n. 22.

discrezionalità lasciati dalla disciplina europea. Sono, poi, previste aliquote ridotte applicabili a seconda della qualifica dell'acquirente (qualora sia un consumatore finale) o del tipo di immobile ceduto.

Occorre specificare che, malgrado gli interventi del 2012 abbiano mutato radicalmente la disciplina, i concetti utilizzati non sono state modificati, sebbene debbano essere utilizzati per perseguire una finalità diversa. Sembra quindi che, sebbene sia mutato il bilanciamento dei valori e della concorrenza e del mercato rispetto a valori costituzionali, le nozioni siano rimaste pressoché immutate. A maggior ragione, quindi, è importante verificare la tenuta dei concetti nazionali rispetto a quelli europei alla luce delle mutate finalità. Infatti, la Corte, nel definire le nozioni autonome, ha sottolineato la necessità che queste fossero orientate al rispetto della neutralità, più che alla necessità di impedire l'evasione o l'elusione. Per perseguire questo scopo la stessa direttiva predispose altri strumenti, come l'art. 131 che prevede la possibilità per gli Stati di prevedere condizioni per prevenire, frode, evasione e abuso.

I concetti chiave

Il **regime italiano**, dunque, distingue a seconda che si prendano in considerazione cessioni o locazione. In entrambi i casi si fa riferimento a fattispecie di natura tendenzialmente oggettiva, malgrado si prevedano regimi diversi anche a seconda della veste giuridica del prestatore e del destinatario del servizio o della cessione. Secondo l'art. 10 c. 8 sono esenti le locazioni e gli affitti di terreni e aziende agricole per le quali gli strumenti urbanistici non prevedono la destinazione edificatoria, nonché di fabbricati, comprese le pertinenze e i beni mobili destinati durevolmente al servizio degli immobili locati e affittati.

Sono invece escluse dall'esenzione, proprio in ragione delle modifiche apportate nel 2012, le locazioni di fabbricati abitativi in relazione alle quali il locatore abbia optato per l'imposizione effettuati da imprese costruttrici o da imprese che vi hanno eseguito interventi di cui all'art. 3 c.1 lett. c), d) ed f) del Testo Unico dell'edilizia⁸⁶⁴. Sono escluse anche le locazioni di fabbricati abitativi destinati ad alloggi sociali e definiti di concerto dal decreto dei Ministeri delle infrastrutture, della solidarietà sociale e delle politiche per la famiglia e per le politiche giovanili e le attività sportive⁸⁶⁵. Nonché le locazioni di fabbricati strumentali che, per le loro caratteristiche, non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni.

Ne risulta che di regola le locazioni di immobili abitativi e strumentali sono esenti da IVA, ma è consentito optare per l'imponibilità nei casi di: locazione di fabbricati abitativi, limitatamente a quelle stipulate da imprese di costruzione o ristrutturazione; locazione di alloggi sociali, da chiunque stipulate; locazione di fabbricati strumentali, da chiunque stipulate.

⁸⁶⁴ D.p.r. 6 giugno 2001, n. 380. In relazione alle imprese che abbiano effettuato interventi di ripristino si veda Agenzia delle Entrate, Circ. 28 giugno 2013, n. 22/E.

⁸⁶⁵ Essi vengono individuati dal decreto del Ministero delle Infrastrutture del 22 aprile 2008 (GU n. 146 del 24-6-2008).

Paragrafo 4.1 - Le nozioni autonome nell'attuazione, interpretazione e applicazione nazionale

La qualifica di «impresa costruttrice» diventa quindi fondamentale perché solo a queste ultime è concessa la possibilità di optare per l'esenzione in relazione a ogni tipo di immobile⁸⁶⁶. Qualora non si soddisfi questo requisito soggettivo, l'opzione per l'imponibilità dipenderà dall'oggetto della locazione: soltanto in relazione ad «alloggi sociali» e «immobili strumentali per natura», i soggetti diversi dalle imprese costruttrici possono optare per la tassazione⁸⁶⁷. Si tratta, quindi, di concetti fondamentali per l'applicazione del regime nazionale.

Per quanto riguarda invece le cessioni, la norma di riferimento è l'art. 10 c. 8-bis che prevede che siano esenti le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato non strumentali all'esercizio di attività d'impresa (cd. fabbricati abitativi). Sono invece imponibili le cessioni effettuate da imprese costruttrici di cui all'art. 3 del Testo Unico dell'edilizia, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento. Al cedente è comunque concessa la possibilità di optare per l'imposizione anche in un momento successivo allo scadere dei cinque anni.

Sono escluse dall'esenzione su opzione del cedente anche le cessioni di «fabbricati di civile abitazione» destinati ad «alloggi sociali» definiti tali da un decreto del Ministero delle infrastrutture⁸⁶⁸. Il termine quinquennale segna il confine tra un regime di imponibilità presuntivo e un regime di imponibilità da applicarsi a seguito di esercizio del diritto di opzione. Ancora una volta la qualifica soggettiva di «impresa costruttrice» diventa determinante ai fini della scelta del regime applicabile.

La definizione di «alloggio sociale» fornita dal decreto del Ministero delle infrastrutture permette di comprendere che ad animare l'esclusione dal regime di esenzione per questo tipo di abitazioni vi siano finalità promozionali. Infatti, è tale l'«unità immobiliare adibita ad uso residenziale in locazione permanente che svolge la funzione di interesse generale, nella salvaguardia della coesione sociale, di ridurre il disagio abitativo di individui e nuclei familiari svantaggiati, che non sono in grado di accedere alla locazione nel libero mercato».

Ai sensi dell'art. 8-ter sono esenti anche le cessioni di fabbricati e di porzioni di fabbricati naturalmente strumentali, escluse quelle effettuate dalle suddette imprese costruttrici e di cui all'art. 3, entro cinque anni dalla data di ultimazione e previo esercizio dell'opzione per l'imposizione da parte del cedente. La previsione quinquennale sembra essere diretta conseguenza della disciplina europea che prevede che possono essere considerate operazioni imponibili quelle effettuate in un momento precedente alla prima occupazione o entro un termine fissato dalle discipline nazionali,

⁸⁶⁶ Secondo la definizione dell'Agenzia delle Entrate «le “imprese costruttrici” si identificano nei soggetti ai quali risulta intestato il provvedimento amministrativo in forza del quale ha luogo la costruzione o la ristrutturazione del fabbricato. In particolare, ai fini dell'imponibilità prevista dalla norma, possono considerarsi “imprese costruttrici” oltre alle imprese che realizzano direttamente i fabbricati con l'organizzazione e mezzi propri, anche quelle che si avvalgono di imprese terze per l'esecuzione dei lavori» (Agenzia delle Entrate, Circ. 28 giugno 2013, n. 22, 5). Si veda N. Forte, A. Lomonaco, *Novità e questioni aperte in tema di cessioni di fabbricati in ambito IVA*, in *Studi e materiali*, 2012, 1211.

⁸⁶⁷ Secondo parte della dottrina il sistema attuale delle società immobiliari pure non è in linea con il principio di proporzionalità. In questo senso si veda L. Perrone, *Società immobiliari (diritto tributario)*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, 1038.

⁸⁶⁸ Decreto del Ministero delle Infrastrutture del 22 aprile 2008 (GU n. 146 del 24-6-2008).

comunque, non superiore a cinque anni dal termine dei lavori o due anni dalla prima occupazione. La disciplina nazionale preferisce quindi fare riferimento alla «data di ultimazione».

Secondo la prassi, un immobile è ultimato quando il direttore dei lavori ha emesso l'attestazione di ultimazione dei lavori che di norma coincide con la dichiarazione da rendere in catasto ai sensi degli artt. 23 e 24 d.P.R. 6 giugno 2001, n. 380⁸⁶⁹. In ogni caso, l'indicazione relativa alla dichiarazione catastale non deve intendersi imprescindibile. Relativamente ad ipotesi di ristrutturazione, la stessa Amministrazione Finanziaria ha affermato che, qualora il bene si trovi effettivamente in fase di ristrutturazione al fine di eseguire interventi significativi, necessari al fine dell'utilizzo del bene, ad esso si applicherà l'IVA⁸⁷⁰.

La nozione di «ultimazione» deve quindi essere intesa in senso sostanziale: sebbene la destinazione/dichiarazione catastale sia un'utile indicazione in tal senso, anche altri elementi, utili a realizzare i requisiti della nozione dal punto di vista sostanziale possono essere sufficienti. La valorizzazione dei profili oggettivi è coerente con la disciplina e le nozioni utilizzate del diritto dell'Unione; il riferimento alla legislazione urbanistica, la previsione di un termine quinquennale e l'applicazione di norme specifiche a tutela di determinate istanze, come quelle sociali, sono una scelta condivisa con altri ordinamenti europei e sembrano rientrare nei margini di discrezionalità lasciati dalla disciplina europea. Al contrario, la scelta di fare dipendere l'applicazione di determinati aspetti del regime da qualifiche soggettive sembra meno coerente con la nozione di locazione elaborata dalla Corte.

Per quanto riguarda la nozione di «cessione di fabbricato» l'Agenzia richiama la generale definizione di cessione di cui all'art. 2 del d.P.R. alla luce della giurisprudenza europea per specificare che nella definizione devono essere inclusi tutti gli atti che comportano il trasferimento della proprietà di beni di ogni genere e che occorre prescindere da specifici negozi giuridici⁸⁷¹. Per questa ragione devono essere considerate cessioni di fabbricati anche quelle che risultino da atti autoritativi della Pubblica Amministrazione come le espropriazioni e le requisizioni in proprietà, le vendite forzate e le sentenze che comportano trasferimento della proprietà oppure costituzione di diritti reali di godimento⁸⁷². Questa scelta sembra coerente con la disciplina positiva della direttiva di cui all'art. 14, che prevede una serie di assimilazioni alle cessioni di beni.

Per quanto riguarda la portata del concetto di «locazione», in linea con la giurisprudenza europea, la Corte di Cassazione considera tale il rapporto di concessione di beni immobili del demanio marittimo in ragione del quale si attribuisce ad un soggetto il diritto di occupare e usare in modo anche esclusivo un determinato bene per una durata limitata e a fronte del pagamento di un corrispettivo⁸⁷³.

Secondo la giurisprudenza unionale la definizione di «locazione» era soddisfatta al ricorrere di determinati elementi: il diritto di occupare l'immobile in modo esclusivo, la corresponsione di

⁸⁶⁹ Agenzia delle Entrate, Circ. 12 agosto 2005, n. 38 e Agenzia delle Entrate, Circ. 1° marzo 2007, n. 12.

⁸⁷⁰ Agenzia delle Entrate, Ris. 8 maggio 2007, n. 91.

⁸⁷¹ Agenzia delle Entrate, Circ. 1° marzo 2007, n. 12.

⁸⁷² *Ibidem*.

⁸⁷³ Cass. Sez. V, 13 marzo 2009, n. 6138 e Cass. Sez. V, 12 novembre 2010, n. 22975.

Paragrafo 4.1 - Le nozioni autonome nell'attuazione, interpretazione e applicazione nazionale

un canone e la durata determinata. In questo senso, l'interpretazione della disciplina nazionale, che non fa riferimento a fattispecie negoziali appartenenti all'ordinamento nazionale, ma valorizza gli stessi elementi evidenziati dalla Corte è coerente con l'ordinamento europeo.

Infine, occorre fare riferimento alle nozioni di «fabbricato strumentale per natura», nozione fondamentale in ragione del diverso regime applicabile agli immobili ad uso abitativo e agli immobili strumentali. Il d.P.R.⁸⁷⁴ definisce infatti gli immobili ad uso abitativo in modo residuale rispetto agli immobili strumentali. Secondo autorevole dottrina, ai fini della scelta, è fondamentale compiere una valutazione sostanziale che tenga in considerazione le caratteristiche strumentali e la possibile utilizzazione pratica di questi ultimi; sebbene tale approccio non permetta di fornire una risposta univoca, è comunque quello più coerente sia con la disciplina europea, sia con gli obiettivi perseguiti dal legislatore nazionale che valorizza le finalità agevolative⁸⁷⁵. Infatti, la disciplina europea riserva un trattamento unitario alle cessioni di fabbricati e non sembra lasciare spazio a distinzioni ulteriori.

Al contrario, secondo l'Agenzia delle Entrate ai fini dell'individuazione di un immobile strumentale per natura occorre fare riferimento alla classificazione catastale⁸⁷⁶. Tuttavia, talvolta la stessa Agenzia delle Entrate ha affermato che gli immobili catastalmente abitativi utilizzati nell'esercizio di attività alberghiere debbono essere qualificati come strumentali per natura, a prescindere dalla classificazione catastale⁸⁷⁷, in questo modo ponendosi in una posizione più in linea con la giurisprudenza europea⁸⁷⁸.

L'attuazione nell'ordinamento francese, spagnolo e tedesco

In **Francia** il regime applicabile alle cessioni di immobili a titolo oneroso differisce a seconda della natura dell'edificio o dei diritti di proprietà ad esso assimilati. Le cessioni di terreni edificabili o nuovi edifici sono imponibili. Le altre cessioni di altri immobili sono esenti, ma possono essere imponibili a seguito dell'esercizio di opzione. Più specificamente, sono imponibili le cessioni a titolo oneroso relative a terreni edificabili, a fabbricati costruiti entro cinque anni dal loro completamento o ai diritti assimilati.

⁸⁷⁴ Art. 10 c. 8-*bis* del d.p.r. 633/1972.

⁸⁷⁵ A. Fedele, *L'imposizione immobiliare. Dalla metafora della fonte all'intenzionalità del risultato produttivo*, in Riv. dir. trib., 2011, V, 549.

⁸⁷⁶ Sono «fabbricati strumentali per natura» (vale a dire, quelli che «per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni») le unità immobiliari classificate o classificabili nei gruppi catastali «B», «C», «D», «E» e nella categoria «A10» qualora la destinazione ad ufficio o studio privato risulti dal provvedimento amministrativo autorizzatorio (Agenzia delle Entrate, Circ. 28 giugno 2013, n. 22).

⁸⁷⁷ Agenzia delle Entrate, Ris. 23 febbraio 2012, n. 18.

⁸⁷⁸ Più recentemente la Corte di Cassazione ha affermato che quando il diritto alla detrazione è fatto valere in relazione all'acquisto di beni immobili aventi destinazione ad uso abitativo, la natura strumentale dei suddetti beni deve essere accertata con specifico riferimento alla loro necessità ai fini dello svolgimento dell'attività dell'impresa e non facendo unicamente riferimento all'oggetto sociale della società acquirente (Cass. Sez. V, Ord., 26 febbraio 2019, n. 5559).

Per l'individuazione dei «terreni edificabili», con una previsione simile a quella italiana, si fa riferimento alla normativa urbanistica⁸⁷⁹. Si tratta di un ampio spettro di terreni. La qualificazione non è in alcun modo legata alle intenzioni dell'acquirente o alla costruzione effettiva, che può essere subordinata al soddisfacimento di altre condizioni relative, ad esempio, alla superficie o alla densità, ovvero al rispetto di servitù spettanti a terzi. Secondo l'amministrazione, l'esistenza di diritti edificatori residuali (*droits à construire résiduels*), in particolare diritti di sopraelevazione, annessi a un edificio costruito non attribuisce al terreno il carattere di terreno edificabile. La cessione di tale fabbricato rientra nel regime applicabile alla cessione di un nuovo fabbricato o di un fabbricato ultimato da più di cinque anni a seconda della data di completamento del fabbricato esistente.

Devono invece considerarsi «nuovi edifici», alla cui cessione deve applicarsi l'imposta, gli edifici costruiti che non sono stati completati da più di cinque anni, sia che risultino da una nuova costruzione, sia che risultino dalla ristrutturazione di edifici esistenti⁸⁸⁰. Il completamento coincide con il deposito presso il municipio della dichiarazione di completamento e di conformità dei lavori alla concessione edilizia.

Sono esenti da IVA le cessioni a titolo oneroso di terreni che non rispondono alla definizione di terreno edificabile nonché le cessioni di fabbricati completati da più di cinque anni⁸⁸¹. Lo stesso vale per le cessioni di diritti assimilati ai beni immobili. Tali operazioni, quando sono effettuate da un soggetto passivo che agisce in quanto tale, sono comunque tassabili a seguito dell'esercizio di un'opzione⁸⁸².

Sono esenti da IVA anche le locazioni di terreni e fabbricati ad uso agricolo, le locazioni di terreni non attrezzati e di immobili non arredati (ad eccezione dei parcheggi per veicoli), salvo il caso di alloggi ammobiliati destinati all'abitazione. Il fatto che l'immobile non sia ammobiliato e sia destinato all'abitazione sembra suggerire che non si tratti di un bene destinato all'esercizio di un'attività commerciale. La disciplina esclude però l'esenzione nel caso in cui i canoni siano in realtà un mezzo per perseguire, in forma diversa, lo sfruttamento di un bene commerciale⁸⁸³. La disciplina francese esclude poi esplicitamente una serie di operazioni.

Nell'ipotesi in cui il conduttore sia un soggetto passivo IVA e utilizzi l'immobile per la propria attività oppure, pur non essendo soggetto passivo, lo destini alla propria professione, si può optare per la tassazione.

Per quanto riguarda le cessioni di immobili, la Francia prevede l'imponibilità delle cessioni effettuate dai commercianti immobiliari. Per questi ultimi, infatti, è previsto che la tassazione della cessione di immobili nei loro confronti sia esclusa; l'imponibilità delle operazioni di vendita da

⁸⁷⁹ Sono considerati terreni edificabili ai fini IVA i terreni sui quali può essere autorizzata la costruzione in applicazione di un piano urbanistico locale, di un documento urbanistico sostitutivo, di una *carte communale* oppure dell'art. L 111-3 del codice urbanistico.

⁸⁸⁰ Art. 257, I-2-2° CGI. Spetta al cliente determinare il rapporto tra i nuovi elementi e il totale degli elementi al termine dei lavori (compresi gli elementi che sono stati conservati). Può utilizzare un criterio fisico oggettivo, come l'area o il volume o un criterio di valore (Cass. com. 10 gennaio 1995 n° 92-15.975 D).

⁸⁸¹ Art. 261, 5 CGI.

⁸⁸² Art. 260, 5°-bis CGI.

⁸⁸³ Art. 261 D CGI.

Paragrafo 4.1 - Le nozioni autonome nell'attuazione, interpretazione e applicazione nazionale

questi effettuate ha quindi lo scopo di evitare che subiscano le conseguenze dell'effetto a cascata e, al contempo, non possano detrarre l'IVA relativa alle operazioni in uscita.

Occorre specificare che l'esenzione per le locazioni di terreni e fabbricati ad uso agricolo riguarda non solo terreni e fabbricati, ma anche attrezzature per uso agricolo e zootecnico e che l'esenzione; coerentemente con quanto previsto dalla disciplina europea, si applica indipendentemente dalla forma del contratto di locazione. Rientra nell'esenzione prevista per gli immobili non arredati, la locazione di una linea ferroviaria che collega un locale non ammobiliato alla rete ferroviaria⁸⁸⁴; l'accordo mediante il quale una persona mette a disposizione dell'autorità militare un impianto ippico, qualora l'interessato non sia tenuto a garantire, per una somma forfettaria, il mantenimento e la riparazione di impianti esistenti nonché prestazione di servizi connessi alla loro occupazione (acqua, elettricità, riscaldamento, ecc.) e alla cura degli animali. Si tratta, infatti, di situazioni in relazione alle quali sono soddisfatti i requisiti affinché possa parlarsi di «locazione»: il diritto di occupare l'immobile in modo esclusivo, la corresponsione di un canone e la durata determinata.

L'esenzione si estende alla locazione di diritti di esposizione e la concessione di diritti di caccia o di pesca, coerentemente con la giurisprudenza europea che, relativamente alla concessione di diritti di pesca su un tratto di fiume, sosteneva che quest'ultimo poteva essere considerato un «bene immobile».

Per quanto riguarda la locazione di alloggi arredati o arredati per uso residenziale, la tassazione è l'eccezione.

Secondo il Consiglio di Stato, la formulazione della norma antecedente al 2002 era incompatibile con gli obiettivi dell'art. 13 B della sesta direttiva dal momento che subordinava l'esenzione a una serie di condizioni da soddisfarsi cumulativamente⁸⁸⁵. Per quanto riguarda i locali interessati, coerentemente con la giurisprudenza europea, sono tali i locali ad uso residenziale, roulotte, tende, case mobili e alloggi per il tempo libero leggeri che costituiscono vere installazioni fisse, appositamente attrezzate ed esclusivamente riservate a dimora.

La **disciplina spagnola** si caratterizza per la sua specificità e il grado di dettaglio. Sono esenti le cessioni di terreni rustici (*terrenos rusticos*) non edificabili⁸⁸⁶, comprese le costruzioni di qualsiasi natura incorporate in esse, che sono essenziali per lo sviluppo di un'azienda agricola, e quelle destinate esclusivamente a parchi pubblici e giardini pubblici. L'esenzione non si applica in relazione a determinati terreni, dettagliatamente elencati⁸⁸⁷. Sono esenti anche la seconda e le

⁸⁸⁴ Poiché è improbabile che tale noleggio abbia per oggetto uno stabilimento industriale o commerciale dotato di mobili o attrezzature necessari per il suo funzionamento.

⁸⁸⁵ Elencate alla lettera b) del art. 261 D-4° CGI.

⁸⁸⁶ Art. 20. Uno 20° LIVA.

⁸⁸⁷ Si tratta, ad esempio, dei terreni urbani, ad eccezione di quelli destinati esclusivamente a parchi e giardini pubblici o a superfici stradali per uso pubblico e dei terreni in cui si trovano edifici in costruzione o finiti quando vengono trasmessi insieme a loro e le consegne di tali edifici sono soggette e non esenti da imposta. Tuttavia, le consegne di terreni non edificabili in cui sono situati edifici di natura agraria indispensabili per il loro sfruttamento e quelle di terreni della stessa natura in cui vi sono edifici paralizzati, in rovina o in rovina saranno esentate.

successive cessioni di edifici, incluso il terreno in cui si trovano, quando hanno luogo dopo il completamento della loro costruzione o ristrutturazione.

È la stessa disposizione a prevedere che per «prima consegna» deve intendersi quella effettuata dal costruttore una volta che l'immobile è stato ultimato⁸⁸⁸. Segue una disciplina piuttosto dettagliata avente ad oggetto la non applicazione dell'esenzione in relazione al leasing finanziario⁸⁸⁹. Sono esenti anche le locazioni, la costituzione e trasferimento di diritti reali di godimento e godimento su terreni ed edifici⁸⁹⁰.

La disciplina spagnola spiega anche cosa debba intendersi per ristrutturazione, elenca una serie di ipotesi assimilate e fornisce anche la definizione di lavori relativi ai lavori di ristrutturazione, anch'essi esenti. Tra questi rientrano i *lavori di riabilitazione energetica (las obras de rehabilitación energética)* e anche rispetto a questi la disciplina spagnola fornisce una definizione.

Coerentemente con l'approccio visto in relazione alle altre esenzioni, sono esplicitamente escluse dall'esenzione le locazioni di una serie di attività nonché dei diritti reali di godimento e del godimento di queste ultime. Infatti, la disciplina spagnola si distingue da altre discipline nazionali proprio per il fatto che, a differenza degli ordinamenti della maggior parte degli altri paesi, tratta queste operazioni alla stregua di locazioni, piuttosto che di cessioni. La differenza di trattamento è dovuta al fatto che, in Spagna, la costituzione di questi diritti è considerata come una prestazione di servizi, piuttosto che come una cessione di beni. Tra questi, in ossequio alla disciplina europea, le locazioni di terreni per il parcheggio di veicoli. Anche in questo caso l'eterogeneità del regime nazionale rende difficile conciliare la disciplina nazionale con i concetti europei⁸⁹¹.

Secondo la **disciplina tedesca**, sono esenti la locazione e l'affitto di beni immobili, di diritti e facoltà ai quali si applicano le disposizioni del diritto civile relative ai beni immobili e di proprietà fondiaria e immobiliare dello Stato; la messa a disposizione di beni immobili e di parti di immobili destinati ad essere occupati in base ad un contratto o ad un contratto preliminare che preveda il trasferimento della proprietà; la costituzione, il trasferimento e la messa a disposizione di diritti reali di godimento su beni immobili⁸⁹².

Coerentemente con la disciplina europea e con una formulazione molto simile a quella francese, si prevede esplicitamente che non sono esenti la locazione di stanze e camere da letto che un imprenditore riserva all'alloggio temporaneo di ospiti, la locazione di aree destinate al parcheggio di veicoli, la locazione temporanea di posti per campeggio nonché la locazione e l'affitto di macchinari e altri impianti di qualsiasi natura facenti parte di uno stabilimento aziendale (...), anche se costituiscono elementi essenziali di un immobile.

⁸⁸⁸ Tuttavia, non sarà considerata prima consegna quella effettuata dal costruttore dopo l'uso ininterrotto della proprietà per un periodo pari o superiore a due anni dal suo proprietario o dai titolari di diritti reali di godimento o godimento o in base a contratti di leasing senza opzione di acquisto, a meno che l'acquirente sia colui che ha utilizzato l'edificio durante tale periodo.

⁸⁸⁹ Art. 20. Uno 22° LIVA.

⁸⁹⁰ Art. 20. Uno 23° LIVA.

⁸⁹¹ Art. 20. Uno 23° LIVA.

⁸⁹² § 4, punto 12, lettera a) UStG.

Paragrafo 4.1 - Le nozioni autonome nell'attuazione, interpretazione e applicazione nazionale

Per quanto riguarda la nozione di «bene immobile», è interessante sottolineare che la sentenza *Leichenich*⁸⁹³, nella quale la Corte ha sottolineato la centralità della funzione che i contraenti riservano al bene da un punto di vista economico, per verificare se il bene rientri nella definizione di bene immobile⁸⁹⁴, aveva origine proprio da un rinvio pregiudiziale operato dalla Germania. Nel diritto tedesco, un bene immobile è una porzione di suolo delimitata nello spazio e indicata in catasto con un numero specifico o registrata nel registro fondiario. La questione se un fabbricato sia un elemento di un bene immobile viene risolta, in linea di principio, alla luce delle disposizioni generali del diritto civile, nel caso di specie dell'art. 94 del codice civile⁸⁹⁵, il quale prevede che «Rientrano tra gli elementi essenziali di un bene immobile gli elementi incorporati al suolo, in particolare i fabbricati (...)». Infatti, il bene immobile veniva considerato, indipendentemente dalla sua destinazione, una porzione di suolo delimitata nello spazio, indicata in catasto con un numero specifico o registrata conformemente alla legge relativa all'istituzione del registro fondiario e alla pubblicità fondiaria. Proprio questo orientamento dottrinale e interpretativo, che faceva riferimento alle categorie civilistiche, aveva suscitato dubbi sulla compatibilità rispetto alla nozione europea di «bene immobile». Dubbi risolti dalla Corte, sottolineando la centralità dei caratteri dell'immobile e della funzione economica dello stesso.

4.1.2 L'attuazione, interpretazione e applicazione delle nozioni relative al trasferimento dell'universalità di beni

La nozione di trasferimento di un'universalità di beni viene esplicitamente qualificata come nozione autonoma. Si tratta di una nozione relativamente alla quale manca una definizione nel testo della direttiva e al cui verificarsi gli Stati possono limitare, in via facoltativa, il venire in essere di una cessione di beni o prestazione di servizi.

La maggior parte degli Stati membri hanno fatto uso della possibilità concessa dagli articoli 19 e 29; in questo modo hanno dimostrato di condividere l'obiettivo di evitare gli svantaggi in termini di flusso di cassa per il beneficiario in situazioni in cui l'onere fiscale sarebbe, in ogni caso, recuperato ulteriormente mediante detrazione dell'IVA versata a monte⁸⁹⁶ (cfr. il prec. para. 3.2.2.2, cap. III). Data l'assenza di ogni richiamo alla competenza degli Stati membri a definire la nozione, la Corte ha specificato che vi rientrano il trasferimento di elementi materiali e immateriali che, complessivamente, costituiscono un'impresa o una parte di impresa idonea a svolgere un'attività economica autonoma, valorizzando ancora una volta una definizione ampia e funzionale. In questo modo si è lasciata agli Stati membri una discrezionalità che non è limitata nemmeno dal vincolo di

⁸⁹³ Sentenza del 15 novembre 2012, *Susanne Leichenich*, C-532/11, EU:C:2012:720.

⁸⁹⁴ Nel caso di specie si trattava di un bene immobile.

⁸⁹⁵ Intitolato «Elementi essenziali di un bene immobile o di fabbricati».

⁸⁹⁶ Ciò non di meno non mancano autori che considerano che la *ratio* dell'esenzione non coincida esattamente con quella fornita dalla Corte, qui riportata. In questo senso si veda G. Frasoni, *Osservazioni sulla nozione di azienda nella giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea*, in Riv. dir. trib. (supplemento online), 19 novembre 2017, che riconduce il fatto che la formula definitoria si componga, oltre che di una prima parte che definisce la fattispecie in termini positivi, anche di una seconda parte (che individua ciò che non costituisce «universalità totale o parziale di beni»), al fatto che l'interpretazione adottata è chiaramente «restrittiva» rispetto alla *ratio* individuata dalla Corte.

interpretazione restrittiva riguardante le esenzioni. In relazione al trasferimento di un'universalità di beni, lo scopo della nozione autonoma è garantire l'uniforme applicazione di un regime speciale, seppure non derogatorio.

Come la Corte ha specificato⁸⁹⁷, una volta che gli Stati membri abbiano esercitato effettivamente l'opzione, l'esclusione dall'imposta deve applicarsi a tutte le cessioni che rientrano nella nozione di «universalità totale o parziale di beni» e non possono essere introdotte altre limitazioni⁸⁹⁸; per questa ragione occorre verificare che i regimi nazionali, per quanto attuazioni di un regime opzionale, siano in linea con l'ordinamento europeo⁸⁹⁹.

La **disciplina italiana**⁹⁰⁰ prevede una serie di operazioni che non sono considerate come cessioni di beni. Tra queste rientrano «le cessioni e i conferimenti in società o altri enti, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni, che hanno per oggetto aziende o rami di azienda»⁹⁰¹. Il legislatore italiano, quindi, non fa riferimento ad un concetto *ad hoc*, come suggerirebbe la disciplina europea che sceglie un concetto che prescinde dalle nozioni note alle tradizioni giuridiche degli Stati membri⁹⁰².

La dottrina nazionale sembra ricondurre l'esclusione alle difficoltà che si incontrerebbero qualora si dovesse fare riferimento al regime applicabile ai singoli trasferimenti e, quindi, la giustifica in nome dell'unitarietà dell'atto. Sebbene l'uso di termini noti al diritto civile abbia in passato indotto parte della dottrina e della giurisprudenza⁹⁰³ a interpretare e applicare le nozioni di *aziende e rami di azienda* di cui al d.P.R. alla luce dell'art. 2555 c.c., questa non sembra essere la soluzione più coerente con la giurisprudenza europea⁹⁰⁴.

⁸⁹⁷ Sentenza *Schriever*, *cit.*, punto 21.

⁸⁹⁸ Ad eccezione di quella di considerare imponibili le cessioni riconducibili alla medesima nozione effettuate a favore di un soggetto che non ha diritto alla detrazione.

⁸⁹⁹ A questo proposito può essere interessante G. Frasoni, *op. prec. cit.*, che afferma che è la Corte a fornire la definizione della nozione della disposizione di esclusione, trattandosi quindi di un caso paradigmatico in cui l'intervento giurisprudenziale assume valore propriamente normativo. L'autore sottolinea anche che l'espressione «universalità totale o parziale di beni», infatti, è, in sé, molto ampia e astrattamente idonea a ricomprendere operazioni molto diverse.

⁹⁰⁰ Art. 2 c. 3 del d.p.r. 633/1972.

⁹⁰¹ Art. 2 c. 3 lett b) del d.p.r. 633/1972. Per quanto riguarda il trattamento fiscale ai fini IVA delle cessioni d'azienda si veda S. La Rosa, *Cessione d'azienda e cessioni di beni tra imposta di registro ed IVA*, in *Rass. trib.*, 1990, II; Id., *La cessione onerosa d'azienda nel sistema delle imposte indirette*, in *Rass. trib.*, 2009, II, 1673 sgg; A. Carinci, *Il trasferimento di azienda ai fini IVA e registro: il problema della nozione di azienda ai fini fiscali*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, II; A. Carinci, *Dubbi di compatibilità comunitaria sulla riqualificazione del conferimento d'azienda con cessione di partecipazioni*, in *Il Fisco*, 2017, 20.

⁹⁰² Si affronta la questione, nel contesto di uno studio più ampio, in G. Maisto (edited by), *The meaning of «Enterprise», «business» and «business profits» under tax treaties and European Tax Law*, Amsterdam, IBFD, 2011.

⁹⁰³ Sul punto si veda F. Schiavon, *Il trasferimento di aziende di modeste dimensioni: alcune osservazioni*, in *Impresa c.i.*, 2005, 978; F. Rossi Ragazzi, *Applicazione alle cessioni di azienda del regime di neutralità fiscale dei conferimenti*; G. Tinelli, «Azienda nel diritto tributario», in *Dig. disc. priv.*, Torino, 1997; F. Cicognani, voce «Azienda II) Diritto tributario», in *Enc. giur. Treccani*, VI, Roma, 1988; A. Carta, *Rassegna di giurisprudenza sui profili fiscali della cessione d'azienda*, in *Riv. not.*, 1997, III, p. 971 sgg. Per quanto riguarda la giurisprudenza si veda da ultimo Cass. SS.UU. 5 marzo 2014, n. 5087. Per quanto riguarda la prassi si veda Agenzia delle Entrate, *Circ.* 19 dicembre 1997, n. 320; Agenzia delle Entrate, *risposta all'interpello del 4 novembre 2019*, n. 466.

⁹⁰⁴ In Cass., Sez. V, 11 maggio 2016, n. 9575, che ha confermato Cass. Sez. I, Sent., 09 ottobre 2009, n. 21481 e Cass. Sez. V, 30 gennaio 2007, n. 1913 si specifica che deve trattare di un insieme organicamente finalizzato *ex ante* all'esercizio dell'attività d'impresa, di per sé, idoneo a consentire l'inizio o la prosecuzione di quella determinata attività. Si può, dunque, affermare che, se non è necessaria la cessione di tutti gli elementi che normalmente costituiscono

Paragrafo 4.1 - Le nozioni autonome nell'attuazione, interpretazione e applicazione nazionale

La stessa giurisprudenza europea fa riferimento indifferentemente ai concetti di «azienda» o di «parte autonoma di un'impresa»⁹⁰⁵, che vengono ritenuti distinti dalla dottrina nazionale⁹⁰⁶, dimostrando, in questo modo, la non sovrapponibilità tra la nozione di *cessione d'azienda* di cui all'art. 2 c. 3 d.P.R. e quella di cui all'art. 2555 c.c. ai fini IVA. D'altro canto, nemmeno la formulazione dell'art. 2 c.3 del d.p.r. 633/1972 menziona esplicitamente la disposizione codice civile.

In ogni caso, la definizione fornita dalla Corte, incentrata sugli «elementi materiali e, eventualmente, immateriali» non è del tutto sovrapponibile con l'azienda come «complesso di beni organizzati» di cui all'art. 2555 c.c. Per fare soltanto un esempio, nella definizione europea potrebbero ben rientrare i contratti strumentali all'esercizio dell'attività, che sono esclusi invece dalla nozione civilistica di *cessione d'azienda*⁹⁰⁷. Nella nozione europea assume un valore assolutamente centrale l'«idoneità a continuare un'attività economica autonoma». Questo elemento è riconosciuto anche dalla giurisprudenza nazionale che afferma che «per la ricorrenza di detta *cessione [di azienda]* è indispensabile che i beni oggetto del trasferimento conservino un residuo di organizzazione che ne dimostri l'attitudine, sia pure con la successiva integrazione del cessionario, all'esercizio dell'impresa»⁹⁰⁸. Infine, nella giurisprudenza della Corte, assume rilievo il fatto che il cessionario ha intenzione di gestire (e non di liquidare) l'universalità trasferita; nella dottrina civilistica l'intenzione non rileva ai fini dell'individuazione della fattispecie, tanto che non preclude il venir in essere della *cessione* la successione, anche in comunione, nella titolarità dell'azienda da parte di chi non la esercita⁹⁰⁹. Sembra quindi potersi concludere che i due concetti non sono perfettamente sovrapponibili.

Anche la **Germania**⁹¹⁰ si è avvalsa della facoltà offerta agli Stati membri dagli artt. 19 e 29 della direttiva IVA e stabilisce che le operazioni effettuate nell'ambito della *cessione* di un'azienda (*Geschäftsveräußerung*) ad un altro imprenditore non sono soggette all'IVA. In questo caso, ai fini dell'imposta, l'imprenditore acquirente subentra al cedente.

La *cessione* di un'azienda è definita come il trasferimento o il conferimento integrale ad una società, a titolo oneroso o gratuito, di un'azienda o di un centro di attività stabile gestito separatamente nella struttura dell'impresa. La scelta tedesca, come quella italiana, non utilizza la nozione di trasmissione di un'universalità di beni (*Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens*), ma fa riferimento a concetti noti ad altri ambiti dell'ordinamento (*Geschäftsveräußerung*).

l'azienda, deve tuttavia appurarsi che, nel complesso di quelli ceduti, permanga un residuo di organizzazione che ne dimostri l'attitudine all'esercizio dell'impresa, sia pure mediante la successiva integrazione da parte del cessionario.

⁹⁰⁵ Sentenza *Schriever, cit.*, punto 21: «a business or an independent part of an undertaking».

⁹⁰⁶ P. Masi, *Articolazioni dell'iniziativa economica e unità dell'imputazione giuridica*, Napoli, 1985.

⁹⁰⁷ Si veda G. Frasoni, *Osservazioni sulla nozione di azienda, cit.*, che afferma anche che la nozione cui fare riferimento ai fini IVA sembrerebbe anche maggiormente coerente con una realtà sociale in cui tutti gli elementi necessari per lo svolgimento dell'attività possono essere utilizzati in forza di rapporti obbligatori e che, forse, imporrebbe un aggiornamento della stessa nozione civilistica

⁹⁰⁸ Cass. Sez. V, 11 maggio 2016, n. 9575.

⁹⁰⁹ In questo senso si veda T. Tassani, *Cessione di azienda, cit.*, 2.

⁹¹⁰ § 1 punto 1 lett. a) UStG.

La **Spagna**⁹¹¹ prevede, invece, una disciplina dettagliata e vicina al dato testuale della direttiva e della giurisprudenza della Corte. Si esclude che sia soggetta a imposta la trasmissione di un insieme di elementi materiali e immateriali che, facenti parte delle attività commerciali o professionali del contribuente, costituiscono o possono costituire un'unità economica autonoma così che il cedente possa, per mezzo di questi, svolgere un'attività commerciale o professionale. Seguono una serie di specificazioni relative al fatto che, ad esempio, è escluso dall'ambito di applicazione della norma il semplice trasferimento di beni o diritti oppure il fatto che il trasferimento di beni o diritti deve essere accompagnato da una struttura organizzativa di fattori materiali e umani di produzione in grado di portare avanti un'attività economica *autonoma*.

Si specifica ulteriormente che è irrilevante che l'acquirente svolga la stessa attività del cedente, ma che, coerentemente con la disciplina europea, è necessario che il cessionario abbia l'intenzione di svolgere un'attività commerciale o professionale. Tuttavia anche la disciplina di attuazione spagnola, sebbene rispondente, nella formulazione, alle indicazioni della direttiva e della giurisprudenza, non fa esplicito riferimento all'«universalidad total o parcial de bienes/servicios» di cui alla versione linguistica spagnola degli artt. 19 e 29, ma agli «elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma».

Al contrario, la **Francia**⁹¹² utilizza la nozione di *universalité totale ou partielle de biens*, che è la stessa della direttiva nella versione linguistica in lingua francese. Ai sensi del suddetto articolo è escluso dall'imposta il «trasferimento a titolo oneroso o gratuito o sotto forma di contributo a un'impresa, di universalità totale o parziale delle merci». Devono essere inclusi nella nozione una vasta serie di altre attività elencate dalla normativa⁹¹³.

Per quanto riguarda i beni e i servizi trasmessi, il Consiglio di Stato si è espresso riguardo la cessione del portafoglio/pacchetto clienti⁹¹⁴, che non è considerata operazione imponibile nemmeno dell'Amministrazione fiscale italiana in quanto trasferimento di un bene autonomo e distinto dall'universalità⁹¹⁵. In entrambi i casi la ragione in virtù della quale le operazioni non vengono incluse nella trasmissione è che il «portafoglio clienti» non integra la struttura organizzativa aziendale e può essere trasferito integralmente anche in modo separato dall'azienda, in quanto suscettibile di autonoma valutazione economica. Proprio per quanto riguarda il portafoglio clienti, le conclusioni della cassazione francese e della prassi e giurisprudenza italiana⁹¹⁶ sono frutto dell'allineamento con la giurisprudenza europea⁹¹⁷ che sottolinea che la cessione del c.d. pacchetto clientela può essere considerata come cessione di ramo di azienda solo quando il portafoglio clienti, interamente considerato, costituisce un complesso organico dotato di autonoma potenzialità produttiva.

⁹¹¹ Art. 7 LIVA.

⁹¹² Art. 257-bis CGI.

⁹¹³ V. BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-10-20180103 e BOI-BIC-PVMV-40-20-30-10.

⁹¹⁴ CE, arrêt du 11 juin 1975, n° 93894, Société d'édition et de publicité agricoles, industrielles et commerciales.

⁹¹⁵ Agenzia delle Entrate, risposta all'interpello del 4 novembre 2019, n. 466.

⁹¹⁶ Cass. Sez. V, 25 gennaio 2002, n. 897; Cass. Sez. V, 10 gennaio 2003, n. 206.

⁹¹⁷ Sentenza del 13 ottobre 1992, *Commerz-Credit-Bank v Finanzamt Saarbrücken*, C-50/91, EU:C:1992:386.

4.2 Le nozioni proprie nell'attuazione, interpretazione e applicazione nazionale

4.2.1 L'attuazione, interpretazione e applicazione delle nozioni relative al profilo oggettivo

Come anticipato, gli Stati membri, per dare attuazione alle nozioni ampie e meno semanticamente connotate nelle tradizioni giuridiche nazionali relative al profilo oggettivo, hanno talvolta fatto riferimento alla nomenclatura nazionale. A fronte delle attuazioni nazionali, la Corte di giustizia ha ribadito l'autonomia e il carattere obiettivo delle nozioni su cui si fonda la disciplina europea. Per questa ragione, i legislatori nazionali si sono trovati a interpretare e applicare nozioni note alla luce di obiettivi e caratteri europei⁹¹⁸. Ad esempio, dopo la sentenza *SAFE* (v. il prec. para. 3.3.2.1, cap. III) relativa alla portata del concetto di «trasferimento della proprietà» per configurarsi una cessione di beni, è stato chiaro che questo dovesse prescindere dalla definizione offerta dalla disciplina civilistica nazionale.

Le scelte terminologiche della direttiva confermano l'intenzione da parte del legislatore europeo di prescindere dagli istituti civilistici e dalle forme giuridiche nazionali. In modo da garantire l'impiego di nozioni che siano funzionali agli obiettivi unionali. Al contempo la disciplina europea, nell'elaborare concetti europei, sembra recepire quegli elementi che costituiscono il minimo comun denominatore del «diritto commerciale» degli Stati membri (cfr. il prec. para. 3.3.1, cap. III). In questo modo all'interprete nazionale, si affida talvolta il difficile compito di interpretare e applicare nozioni note secondo obiettivi e canoni ermeneutici almeno in parte nuovi.

Malgrado la definizione europea non giuridicamente rigorosa di cessione di beni, la giurisprudenza unionale ha provveduto progressivamente a limitare la discrezionalità dei responsabili nazionali dell'interpretazione e dell'applicazione, realizzando un'armonizzazione sempre più incisiva. Dall'evoluzione giurisprudenziale è risultato evidente, ad esempio, che gli ordinamenti nazionali devono garantire che si qualificano e trattino allo stesso modo operazioni equivalenti dal punto di vista economico.

Secondo la **disciplina italiana** «l'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate»⁹¹⁹. Costituiscono cessioni di beni «gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere»⁹²⁰. Alla definizione di «cessioni di beni» segue un elenco di operazioni che sono o non sono considerate cessioni di beni⁹²¹. Tra le

⁹¹⁸ F. Amatucci, *Brevi note in tema di adattamento dell'ordinamenti giuridico italiano alla sesta direttiva Cee in materia di imposta sul valore aggiunto*, in *Dir. prat. trib.*, 1980, I, 652.

⁹¹⁹ Art. 1 del d.p.r. 633/1972.

⁹²⁰ Art. 2 del d.p.r. 633/1972.

⁹²¹ Per la qualificazione delle operazioni come cessioni di beni o prestazioni di servizi nell'ordinamento nazionale, si veda M. Pierro, *Beni e servizi nel diritto tributario*, Padova, 2003, 268.

prime rientrano gran parte delle operazioni assimilate dalla direttiva alle cessioni di beni come le vendite con riserva di proprietà e le locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per entrambe le parti. Tra le operazioni che non si qualificano, invece, come cessioni di beni, oltre alle cessioni che hanno per oggetto aziende o rami d'azienda, rientrano quelle di denaro o crediti in denaro nonché quelle di valori bollati o postali⁹²².

È evidente dalla definizione delle cessioni di beni che, per le nozioni chiave relative al profilo oggettivo, l'ordinamento italiano ha rinnovato la fiducia nelle nozioni proprie del diritto civile, allontanandosi in questo modo dalla soluzione proposta dalla Corte di giustizia. Si tratta di una scelta strumentale a garantire la certezza del diritto, soprattutto a fronte di quella europea che definisce l'ambito di applicazione in maniera ampia e, quindi, meno giuridicamente certa.

Il riferimento alle nozioni nazionali, però, non è sempre compatibile con l'interpretazione del concetto di trasferimento del «potere di disporre come proprietario» della Corte di giustizia, che configura il rapporto di proprietà «in senso economico», per cui questo si realizza anche nei casi in cui siano presenti i caratteri tipici del diritto di proprietà, ma si prescinda dalle forme giuridiche note⁹²³.

La disciplina nazionale si distingue da quella europea nella definizione delle prestazioni di servizi, relativamente alle quali il legislatore abbandona la definizione negativa e residuale, per adottare una definizione «in positivo», ma variamente articolata. Costituiscono prestazioni di servizi, secondo la disciplina nazionale, le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito, ma più in generale le prestazioni che dipendono da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte⁹²⁴. Anche in questo caso, quindi, si ricorre a nozioni note al diritto civile⁹²⁵. Alla definizione segue un elenco di assimilazioni o esclusioni che, come nel caso delle cessioni di beni, assume un valore centrale ai fini della disciplina e la cui ricchezza supera quantitativamente quella delle esclusioni e assimilazioni previste dalla direttiva.

Per quanto riguarda l'oggetto del trasferimento, secondo la direttiva europea, affinché si verifichi una cessione di beni, è necessario che questa abbia ad oggetto beni materiali, dovendosi intendere con questa espressione un «oggetto materiale e tangibile»; al contrario, coerentemente con la definizione residuale dell'operazione, non vi sono specificazioni sulla portata della nozione

⁹²² Le cessioni intracomunitarie sono definite, in coerenza con le cessioni di beni, acquisizioni «derivanti da atti a titolo oneroso, della proprietà di beni o di altro diritto reale di godimento sugli stessi, spediti o trasportati nel territorio dello Stato da altro Stato membro dal cedente...». Il fatto che nel 1993, anno di introduzione della disciplina delle operazioni intracomunitarie, la scelta definitoria relativa alle cessioni di beni sia stata confermata, è significativo del fatto che quella operata dal legislatore nazionale nel 1972 fosse una scelta di sistema. Sul punto si veda M. G. Ortoleva, *L'imposta sul valore aggiunto sulle operazioni transnazionali*, Verona, 2016.

⁹²³ Per una ricostruzione del concetto di cessione di beni nell'ordinamento nazionale, si veda P. Filippi, *Le cessioni di beni nell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 1984, nonché, per una posizione difforme M. Ingrosso, *Le operazioni imponibili ai fini dell'iva*, in *Dir. prat. trib.*, 1973, I, 476 e R. Perrone Capano, *L'imposta sul valore aggiunto*, cit., 277, che si sono concentrati sulla centralità del trasferimento della semplice disponibilità economica del bene o del diritto.

⁹²⁴ Art. 3 del d.p.r. 633/1972.

⁹²⁵ In questo senso, si veda P. Filippi, *I profili oggettivi del presupposto dell'IVA*, cit., che afferma che «i riferimenti a categorie o figure civilistiche "tradizionali" possono essere intesi come formanti un sistema chiuso al suo interno: da un lato, per le cessioni, vi sono la proprietà, i diritti reali di godimento, i negozi traslativi con effetti reali; dall'altro, per i servizi, vi sono la costituzione e il trasferimento dei diritti personali di godimento su beni, la vendita obbligatoria, la cessione di crediti, di contratti, i diritti di licenza, di utilizzazione, di concessione e d'uso su beni materiali e immateriali e la loro circolazione».

Paragrafo 4.2 - Le nozioni autonome nell'attuazione, interpretazione e applicazione nazionale

di «servizio». La disciplina italiana, invece, fa riferimento ai «beni di qualsiasi genere». Poiché le disposizioni nazionali riguardanti le prestazioni di servizi prevedono in modo preciso cosa possa essere oggetto della prestazione, includendovi anche un'ampia gamma di beni, come ad esempio alcuni beni immateriali atipici, non sempre la scelta tra cessioni di beni e prestazioni di servizi è coerente con quella unionale. Sebbene la diversa qualificazione non incida sul regime di imponibilità in ragione del principio di generalità che anima l'imposta, incide, invece, sul momento impositivo o sulla territorialità dell'operazione⁹²⁶.

Un esempio evidente della difficoltà di distinguere tra cessioni di beni e prestazioni di servizi riguarda le vendite con riserva di proprietà. L'interpretazione nazionale ha finora preferito un'interpretazione dell'art. 2 del d.p.r. che valorizzasse gli effetti traslativi differiti, ma certi. In altri termini possono essere sicuramente essere considerate cessioni di beni, secondo il diritto nazionale, le vendite con effetto traslativo differito e condizionato, ma con maggiore difficoltà possono essere considerati tali i contratti con effetti reali differiti, ma aleatori. In particolare, per quanto riguarda i contratti di leasing, sebbene alla bipartizione tra leasing operativo e leasing finanziario non corrisponda esattamente quella tra cessione di beni e prestazione di servizi, i contratti di leasing operativo sono solitamente ricondotti alle prestazioni di servizi⁹²⁷. Di più difficile qualificazione è il leasing finanziario, stante la sua natura di contratto a causa mista in cui si trovano a convivere le ragioni della vendita e della locazione; soprattutto nelle ipotesi in cui il contratto di leasing prevedesse opzione di acquisto.

La Corte di Cassazione qualifica, infatti, i contratti di leasing con opzione di acquisto come prestazioni di servizi, dal momento che, fino al momento dell'esercizio effettivo dell'opzione, l'effetto traslativo è da ritenersi meramente eventuale. Quindi la Corte di Cassazione, nella difficoltà di qualificazione, adotta un approccio che valorizza il dato giuridico e il margine di incertezza riguardo il futuro acquisto del bene causato dalla presenza di un'opzione di acquisto, rifiutando la qualificazione *ab origine* come cessione.

Al contrario, recentemente⁹²⁸, la Corte di giustizia ha invocato la certezza del diritto per giustificare la qualificazione dell'operazione sulla base di un parametro di razionalità economica che permette di prefigurare *ex ante* il futuro acquisto del bene e, quindi, la qualificazione come cessione di beni. Dunque, malgrado la stessa Corte affermi che l'apprezzamento della volontà del conduttore di esercitare l'opzione secondo razionalità economica (cfr. il prec. para. 3.3.2.1, cap. III), debba essere rimesso all'interprete nazionale, esclude l'impossibilità di qualificare a prescindere i contratti di leasing finanziario con opzione come cessione di beni. Al contempo, in termini di sistema, la pronuncia non fa che ribadire un orientamento andato consolidando nella

⁹²⁶ Sul punto v. anche L. Cecamore, voce «Valore aggiunto (imposta sul)», in Dig. disc. priv., 1999 che sostiene che «è, pertanto, parziale attuazione della direttiva l'inclusione della cessione di solo alcuni di tali beni immateriali – con loro corrispondente esclusione dalla categoria di cessioni di beni - tra le prestazioni di servizi (v. art. 3, 2° co., n. 2, peraltro delimitato dalla disposizione contenuta nella lett. b) del 3° co. dello stesso articolo)». In linea con la giurisprudenza europea, la normativa nazionale esclude che si possa parlare di cessione di beni nell'ipotesi di un'operazione di cambio di valute (sentenza del 14 luglio 1998, *First National Bank of Chicago*, C-172/96, EU:C:1998:354).

⁹²⁷ Questo soprattutto per quanto riguarda la dottrina più risalente. Sul punto, su tutti, si veda L. Cecamore, voce «Valore aggiunto (imposta sul)», *cit.*

⁹²⁸ Sentenza *Mercedes Benz*, *cit.*

giurisprudenza europea relativa all'art. 14 che suggerisce in modo sempre più evidente la necessità di superare la stretta dipendenza concettuale delle nozioni civilistiche domestiche a partire dalle quali si è elaborata la nozione di cessione di beni⁹²⁹.

Si è invece già da tempo dimostrata coerente con la disciplina europea la scelta del legislatore nazionale di considerare come cessioni di beni sia la costituzione, sia il trasferimento di diritti reali, come il diritto di superficie. Nel 1990, infatti, a fronte dei dubbi sollevati dall'Olanda, la Corte ha specificato che la nozione di trasferimento deve essere interpretata nel senso di includere quella di costituzione di un diritto reale di superficie; soluzione già esplicitamente prevista dal d.p.r. 633/1972⁹³⁰.

Per quanto riguarda le prestazioni di servizi la principale differenza tra la disciplina nazionale e quella europea riguarda, come anticipato, la scelta di definirle «in positivo» piuttosto che «in negativo», prevedendo la definizione, le ipotesi assimilate e le ipotesi escluse. Nella disciplina nazionale si evidenzia la centralità del vincolo giuridico, e questo sembra essere coerente con la giurisprudenza europea, sebbene l'attenzione dedicata da quest'ultima al profilo economico dell'operazione, piuttosto che a quello giuridico negoziale, sia preponderante e comunque maggiore rispetto a quanto accade nell'ordinamento italiano. Nel caso dell'ordinamento nazionale risulta dalla formulazione della norma che fa riferimento alle «obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte», purché si tratti di operazioni corrispettive; nel caso dell'Unione, l'importanza del vincolo giuridico emerge dalla giurisprudenza della Corte.

Si prevedono poi una serie di ipotesi, tra queste le prestazioni di trasporto, didattiche e ricreative a favore dei dipendenti, che non possono essere considerate operazioni imponibili. Occorre tuttavia interpretare questa lista come non tassativa dal momento che dalla giurisprudenza europea emerge che la regola sia quella che sono imponibili le operazioni sinallagmatiche, «verso corrispettivo». Quindi proprio dalla giurisprudenza europea emerge la necessità di intendere come non tassativa l'elencazione nazionale.

In **Francia**⁹³¹ sono soggette all'imposta le cessioni di beni e le prestazioni di servizi (*livraisons de biens et prestations de services*) effettuate a titolo oneroso da un soggetto passivo che agisce in quanto tale. La disciplina francese ripropone in modo letterale la formulazione della direttiva. Sono definite cessioni di beni quelle che implicano il «trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario». Le prestazioni di servizi sono definite negativamente come le operazioni che non costituiscono cessioni di beni⁹³². Alla definizione residuale e negativa delle prestazioni di servizi segue un'elencazione di operazioni da considerarsi prestazioni di servizi:

⁹²⁹ F. Tullio Coaloa, A. Bonaria, *Leasing e sale and lease back: gli impatti delle sentenze della Corte di giustizia*, in *Il fisco*, 4 novembre 2019, 3933.

⁹³⁰ In questo senso P. Filippi, *I profili oggettivi del presupposto dell'IVA*, *cit.*, che afferma che «d'altronde ciò è ovvio, alla luce del fatto che la costituzione del diritto reale genera effetti economici assai simili al suo trasferimento». Sul punto si veda anche L. Cecamore, voce «Valore aggiunto (imposta sul)», *cit.*, che afferma che «il trasferimento o la costituzione di tali diritti produce infatti effetti economici, sotto il profilo della immissione in consumo dei beni che ne formano oggetto, abbastanza simili, anche se limitati, al trasferimento della proprietà del bene: è evidente quindi l'esigenza, sotto l'aspetto perequativo, di assoggettare anche tali atti al tributo come cessioni».

⁹³¹ Art. 256-I CGI.

⁹³² Art. 256 II et IV CGI.

Paragrafo 4.2 - Le nozioni autonome nell'attuazione, interpretazione e applicazione nazionale

questa disposizione viene esplicitamente qualificata come disposizione interpretativa⁹³³. Ad esempio, costituisce una prestazione di servizi il fatto di obbligarsi a non fare oppure a tollerare un atto o una situazione⁹³⁴.

Per quanto riguarda l'oggetto della «cessione di un bene», con l'art. 16 della legge finanziaria rettificativa per il 2010, recante la riforma dell'IVA relativa alle operazioni immobiliari, il termine «mobile» nell'espressione «bene mobile materiale» è stato soppresso. Così, le operazioni relative ad immobili possono entrare nel campo di applicazione del diritto comune dell'IVA e sono considerate cessioni di beni, e non più come prestazioni di servizi. L'intervento del 2010 ha permesso alla disciplina francese di allinearsi a quella europea. Invece, le operazioni relative a beni mobili immateriali si considerano prestazioni di servizi.

Il Consiglio di Stato, coerentemente con la valorizzazione del dato economico del contratto, ritiene che la qualifica formale di «contratto d'appalto» non abbia alcun rilievo ai fini della qualificazione come cessione di beni o prestazione di servizi⁹³⁵.

Si allontana maggiormente dalla formulazione europea la disciplina **tedesca**⁹³⁶ che prevede che sono soggette all'imposta sulla cifra d'affari «le cessioni e le altre prestazioni effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un imprenditore nell'ambito della propria attività d'impresa».

Per «cessioni» devono intendersi «le operazioni di un imprenditore, attraverso le quali egli o un terzo da lui incaricato, rende possibile all'acquirente o a un terzo da lui incaricato disporre in nome proprio di un bene (trasferimento del potere di disporre di un bene)»⁹³⁷. Sono «altre prestazioni» le «operazioni diverse dalle cessioni»⁹³⁸. Si specifica subito dopo che possono essere considerati servizi anche le obbligazioni di non fare o permettere⁹³⁹. Sia nel caso delle cessioni di beni, sia nel caso delle prestazioni di servizi, si prevedono una serie di ipotesi assimilate.

Secondo l'**ordinamento spagnolo**⁹⁴⁰ sono soggette a imposta le cessioni di beni (*entrega de bienes*) e le prestazioni di servizi (*prestación de servicios*) a titolo oneroso realizzate nell'ambito territoriale di applicazione dell'imposta da coloro che esercitano attività d'impresa oppure dai professionisti, con carattere abituale o occasionale, nell'esercizio delle loro attività di impresa oppure professionali, anche se effettuate a favore dei propri soci, associati, membri o partecipanti⁹⁴¹. A tal fine si considerano beni materiali il gas, il calore, il freddo, l'energia elettrica e altre forme di energia. Si tratta di un'equiparazione comune anche alla disciplina degli altri Stati membri, presa proprio dalla normativa europea.

⁹³³ Art. 256 IV CGI.

⁹³⁴ CGI art. 256, IV-1°.

⁹³⁵ CE 5-6-2002 n° 204741.

⁹³⁶ § 1, punto 1, 1° UStG.

⁹³⁷ § 3, punto 1 UStG.

⁹³⁸ § 3, punto 9 UStG.

⁹³⁹ «Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustands bestehen».

⁹⁴⁰ Art. 4 LIVA.

⁹⁴¹ Art. 8 LIVA.

Segue una serie di chiarimenti riguardo operazioni che costituiscono cessioni di beni: espropriazioni, in coerenza con quanto previsto dalla direttiva; costruzione e ristrutturazione di edifici, cessioni di immobili in locazione, relativamente ai quali la Spagna ha esercitato l'opzione per l'imposizione etc.

La disciplina spagnola prevede esplicitamente che i contratti di locazione con un'opzione di acquisto siano assimilati ai contratti di locazione-vendita dal momento in cui il locatario accetta di esercitare detta opzione e, in generale, quelli di locazione di beni con una clausola di trasferimento proprietà vincolante per entrambe le parti. Il c. 7 prende in considerazione la fornitura di un prodotto informatico standard realizzato su qualsiasi supporto materiale specificando che i prodotti informatici standard sono quelli che non richiedono alcuna modifica sostanziale per essere utilizzati da qualsiasi utente, chiarendo così per mezzo del dato positivo una questione annosa.

Anche la normativa spagnola, come quella francese e quella tedesca, nonché come la maggior parte delle normative nazionali⁹⁴², prevede che si consideri prestazione di servizi, ai sensi dell'art. 11, ogni operazione soggetta a imposta che non può essere qualificata come cessione, acquisto intracomunitario (*adquisición intracomunitaria*) o importazione. Segue un numero cospicuo di specificazioni riguardo operazioni che devono essere considerate prestazioni di servizi; tra queste, ad esempio, l'esercizio in modo indipendente di una professione, arte o commercio, il leasing di beni, industria o impresa, società o stabilimenti commerciali, con o senza un'opzione di acquisto, le concessioni di diritti d'autore, licenze, brevetti, marchi e altri diritti di proprietà intellettuale etc. Per quanto riguarda le operazioni assimilate alle prestazioni di servizi, non si può non rilevare una sostanziale similarità, tra le operazioni prese in considerazione dai diversi Stati membri. Ad, esempio, proprio per quanto riguarda le cessioni e concessioni di diritti d'autore e, più in generale, di diritti relativi alla proprietà intellettuale, si tratta di un'operazione esplicitamente presa in considerazione dagli ordinamenti di vari paesi (ad esempio, oltre alla Spagna, Belgio e Irlanda)⁹⁴³.

Dall'analisi dell'attuazione nazionale delle nozioni relative al profilo oggettivo emergono quindi scelte differenti da parte degli Stati membri, in particolare per quanto riguarda la definizione

⁹⁴² F. Stradini, *Le prestazioni di servizi*, cit.

⁹⁴³ La similarità riguarda però anche le operazioni alberghiere e di ristorazione (Belgio e Spagna), le operazioni di finanziamento e di credito (Francia, Belgio e Spagna), le operazioni di mediazione e le operazioni di trasporto (Belgio e Irlanda). Nell'ambito della discussione riguardo il presupposto oggettivo merita di essere menzionata anche la disciplina dei Paesi Bassi che si caratterizza per il fatto di subordinare la qualificazione come «cessione di bene materiale» imponibile della costituzione di usufrutto su immobile al fatto che il corrispettivo sia pari al valore normale del bene. Se l'imponibile è pari al valore normale l'operazione deve essere qualificata come «cessione»; se l'imponibile è inferiore al valore normale, l'operazione deve essere assimilata ad una locazione d'immobile esente. La scelta è motivata dalla volontà di evitare che beni immobili siano concessi in usufrutto per un prezzo irrisorio per evitare le conseguenze negative in termini di diritto a detrazione dovute alla qualificazione delle locazioni come operazioni esenti. Infatti, dal momento che la disciplina olandese, al pari di quella italiana, qualifica la costituzione e cessione di un diritto reale di godimento come operazione imponibile, la concessione di un usufrutto, piuttosto che di una locazione, sarebbe operazione imponibile, e sarebbe quindi garantita la possibilità di esercitare il diritto alla detrazione. La scelta olandese di far dipendere la qualificazione di un'operazione dalla base imponibile è stata considerata compatibile con il diritto europeo dalla Corte di giustizia nella sentenza *Goed Wonen*, cit. Anche l'Italia aveva introdotto misure antiabuso incentrate sull'entità della base imponibile: l'art. 54, 3° comma, del d.p.r. n. 633 del 1972 prevedeva che la previsione di un corrispettivo inferiore al valore normale del bene fosse alla base di una presunzione relativa di operazioni non dichiarate integralmente. Questa norma procedimentale è stata ritenuta sproporzionata dalla. Così, è stata abrogata con la l. 7 luglio 2009, n. 88 per evitare una procedura d'infrazione. Al contrario, per il regime olandese, è considerata compatibile una misura che differenzia il regime applicabile secondo criteri di commisurazione del corrispettivo.

Paragrafo 4.2 - Le nozioni autonome nell'attuazione, interpretazione e applicazione nazionale

residuale delle prestazioni di servizi. Si allontanano maggiormente dalle scelte definitorie europee i regimi attuativi italiano e tedesco. Al contrario, la Francia ripropone in modo pressoché letterale le disposizioni e le scelte terminologiche della direttiva. Tutti i regimi nazionali, invece, ricorrono ad ampie elencazioni di operazioni che debbono essere qualificate come cessioni di beni o prestazioni di servizi. Elencazioni che in parte ripropongono equiparazioni e specificazioni operate dalla stessa direttiva, in parte, costituiscono specificazioni dell'ambito di applicazione operate dal legislatore nazionale e utili all'interprete. Occorre specificare che le scelte non coerenti con la disciplina europea, pur non incidendo sull'ambito di applicazione dell'imposta, hanno conseguenze per quanto riguarda la determinazione della territorialità e l'esigibilità. In ogni caso, nella maggior parte degli ordinamenti degli Stati membri, si assiste a uno sforzo della prassi e della giurisprudenza di adattare le nozioni e definizioni nazionali alle continue e significative evoluzioni della giurisprudenza della Corte relative al profilo oggettivo.

4.2.2 L'attuazione, interpretazione e applicazione delle nozioni relative al corrispettivo

La nozione di corrispettivo è una nozione particolarmente rilevante nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto. Infatti, affinché un'operazione (che si tratti di cessione di beni oppure di prestazione di servizi) sia soggetta ad IVA, è necessario che si tratti di un'operazione *a titolo oneroso*, e quindi l'esistenza di un controvalore è la condizione affinché si possa configurare un'operazione imponibile (elemento qualificante lo scambio). Inoltre, la nozione di corrispettivo è quella intorno alla quale ruota il sistema di determinazione della base imponibile. Come anticipato, l'utilizzo del termine *corrispettivo* piuttosto del termine *prezzo* è frutto di una scelta ben precisa che è quella di valorizzare l'onnicomprendività del termine e il fatto che si tratta di una nozione che può meglio essere utilizzata per le fasi anteriori alla commercializzazione del bene o servizio.

Trattandosi di una nozione fondamentale, la definizione è, come anticipato, sottratta alla discrezionalità degli Stati membri. Alla precisione della nozione necessitata dal ruolo fondamentale da questa svolto nel garantire la neutralità, si accompagnano una serie di norme molto precise per quanto riguarda la determinazione della base imponibile. A tal fine, il testo molto dettagliato della direttiva limita le differenze di formulazione delle norme dei singoli Stati membri, malgrado si registrino ancora svariate divergenze tra questi ultimi.

Tutti gli ordinamenti degli Stati membri fanno riferimento al fatto che le operazioni imponibili, per essere oggetto dell'imposta, devono avvenire *a titolo oneroso*. In **Francia**, l'art. 256 CGI afferma che sono soggette a imposta le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso (*à titre onereux*) da un soggetto passivo che agisce in quanto tale. Anche in **Spagna**, l'art. 4 prevede che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi realizzate da un soggetto esercente attività di impresa o da un professionista, per essere oggetto d'imposta, devono essere effettuate *a titolo oneroso*. Anche in **Germania**, il § 1 Umsatzsteuergesetz fa riferimento al termine «a titolo oneroso» (*gegen Entgelt*), che è anche lo stesso utilizzato dalla versione linguistica tedesca della direttiva, per individuare le operazioni soggette a imposta.

È pacifico in tutti gli Stati membri che la nozione generale di *corrispettivo pattuito* costituisce il criterio fondamentale di determinazione dell'imponibile. Secondo l'**ordinamento francese**, salvo

quanto diversamente specificato, la base imponibile comprende tutte le somme, i valori, i beni o i servizi (*toutes les sommes, valeurs, biens ou services*) ricevuti o che devono essere ricevuti dal cedente o dal fornitore di servizi dall'acquirente, dal locatario o da terzi, inclusi compresi i sussidi direttamente collegati al prezzo di (*en contrepartie de*) tali operazioni⁹⁴⁴. In questo modo, risulta quindi più ampia della nozione di corrispettivo.

La regola generale nell'**ordinamento spagnolo** è che la base imponibile sia costituita dall'importo totale del corrispettivo (*importe total de la contraprestación*) delle operazioni⁹⁴⁵. Anche per quanto riguarda le regole relative alla determinazione della base imponibile, l'ordinamento tedesco fa riferimento al concetto di compenso pattuito/concordato (*vereinbarten Entgelten*)⁹⁴⁶. Il § 10 prevede che la remunerazione (*Entgelt*) sia tutto ciò che costituisce il valore del corrispettivo (*alles was den Wert der Gegenleistung bildet*) che il fornitore di servizi riceve o dovrebbe ricevere per il servizio dal destinatario del servizio o da un destinatario diverso dal destinatario del servizio, inclusi i sussidi direttamente correlati al prezzo di tali vendite, meno l'IVA legalmente dovuta per tale prestazione. Si tratta di una formulazione pressoché identica a quella della direttiva che fa proprio riferimento a *alles, was den Wert der Gegenleistung bild*.

In quasi tutti gli ordinamenti, poi, è prevista una specifica disciplina delle ipotesi in cui il corrispettivo è totalmente o parzialmente in natura e delle operazioni permutative. Si tratta di regole specifiche previste per questo tipo di operazioni che servono proprio alla determinazione del valore dell'operazione qualora questo non sia in denaro. Uno studio approfondito di queste regole non sarebbe utile nel contesto di questa tesi; per questa ragione ci si limiterà a sottolineare che quasi tutti gli ordinamenti fanno riferimento alla nozione di *valore normale* come punto di riferimento.

Per quanto riguarda le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo, la disciplina estremamente lacunosa a livello europeo ha causato innumerevoli interventi della Corte di giustizia e una ricca varietà di sentenze volte a definirla. Anche per questa nozione la Corte ha ribadito più volte la necessità di garantirne l'uniforme applicazione, portando a ritenerla una nozione propria. A fronte di questa giurisprudenza, molti Stati membri hanno definito espressamente il concetto nei regimi attuativi; altri, come la Spagna, hanno anche escluso espressamente che possano qualificarsi tali alcuni tipi di sovvenzioni come quelle comunitarie.

4.2.3 L'attuazione, interpretazione e applicazione delle nozioni relative alla territorialità

L'individuazione di nozioni proprie in materia di territorialità riguarda principalmente la stabile organizzazione e i regimi speciali applicabili, in specifici settori, per determinare la territorialità. Come anticipato nella trattazione della questione dalla prospettiva europea, gran parte delle difficoltà relative alla portata della nozione di stabile organizzazione riguarda l'utilizzo da parte di alcuni ordinamenti europei di una nozione comune alla disciplina IVA e alle convenzioni contro la doppia imposizione.

⁹⁴⁴ Art. 266 CGI.

⁹⁴⁵ Art. 78 LIVA.

⁹⁴⁶ § 16 UStG.

Paragrafo 4.2 - Le nozioni autonome nell'attuazione, interpretazione e applicazione nazionale

La stessa formulazione della direttiva europea ha subito una modificazione del termine causata, almeno in parte, dalla difficoltà degli Stati membri di attuare coerentemente con il diritto europeo il concetto di «centro di attività stabile», menzionato nella sesta direttiva. In tempi più recenti, ha fatto seguito l'adozione di un regolamento che definisce la nozione, volto a risolvere, per mezzo del diritto positivo, gran parte dei dubbi riguardo la nozione che la giurisprudenza europea non era riuscita completamente a eliminare (cfr. il prec. para. 3.3.2.2, cap. III).

Coerentemente con quanto già rilevato nel corso della trattazione della questione delle nozioni proprie nel capitolo III riguardo il carattere preciso e semanticamente connotato dei concetti utilizzati per la determinazione del regime della territorialità delle cessioni di beni, in questo caso, non sembrano riscontrarsi divergenze significative neanche nei regimi attuativi degli ordinamenti nazionali. Per questa ragione si ritiene prioritario concentrarsi sull'attuazione nazionale della nozione di stabile organizzazione ai fini della determinazione della territorialità delle prestazioni di servizi e dei concetti inerenti ai regimi speciali.

La stabile organizzazione

Secondo la **disciplina italiana**⁹⁴⁷, l'IVA si applica sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi «effettuate nel territorio dello Stato». Ai fini dell'individuazione del requisito della territorialità, la disciplina nazionale ha subito una sostanziale modifica per adeguarsi a quanto previsto dalla direttiva 2008/8/CE che distingue tra prestazioni rese nei confronti di un committente soggetto passivo (business to business o B2B) e quelle rese nei confronti di un committente non soggetto passivo (business to consumer o B2C). Oggi la disciplina della territorialità fa riferimento agli articoli che vanno dal 7-ter al 7-septies.

Nella precedente disciplina si assumeva come criterio generale quello secondo il quale si considerano effettuate in Italia le prestazioni rese da un soggetto stabilito nel territorio dello Stato. Tale criterio subiva varie limitazioni in ragione delle numerose deroghe previste al quarto comma dell'art. 7. Le prestazioni di servizi si consideravano effettuate nel territorio dello Stato quando erano rese da soggetti domiciliati o residenti nel territorio dello Stato, nonché quando erano rese da stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati e residenti all'estero. Per i soggetti diversi dalle persone fisiche, la sede legale veniva considerata domicilio e la sede effettiva veniva considerata residenza. Dunque, per molti anni, malgrado la versione linguistica italiana della sesta direttiva facesse riferimento al concetto di «centro di attività stabile», l'attuazione nazionale ha utilizzato il termine «stabile organizzazione», preso dal mondo delle imposte dirette.

Nell'assenza di una definizione nel diritto positivo nazionale, malgrado gli innumerevoli interventi giurisprudenziali della Corte di giustizia, prima della riforma del 2010, l'approccio interpretativo al concetto di stabile organizzazione, confermato anche dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione⁹⁴⁸, non era univoco. Parte della dottrina e della giurisprudenza sostenevano,

⁹⁴⁷ Art. 1 del d.p.r. 633/1972.

⁹⁴⁸ Cass. Sez. V, 06 dicembre 2002, n. 17373; Cass. Sez. V, 28 luglio 2006, n. 17206 e Cass. Sez. V, 15 febbraio 2008, n. 3889 dove si afferma che «La nozione di stabile organizzazione di una società straniera in Italia va desunta [...] dall'art. 5 del Modello di convenzione OCSE contro la doppia imposizione e dal suo commentario, integrata con i

infatti, che il modello OCSE relativo alle convenzioni contro la doppia imposizione dovesse costituire il riferimento ermeneutico per l'interpretazione anche ai fini dell'imposta sul valore aggiunto⁹⁴⁹. Anche l'Amministrazione Finanziaria faceva riferimento al concetto di stabile organizzazione di cui al modello OCSE come punto di partenza per interpretare l'omonimo concetto nella disciplina IVA⁹⁵⁰. In ogni caso sembrava ravvisarsi, sia nell'orientamento giurisprudenziale, sia in quello della dottrina una tendenza a utilizzare la nozione del diritto convenzionale come primo riferimento ermeneutico per poi integrarla, però, con le indicazioni della Corte di giustizia⁹⁵¹.

Oggi, ai sensi dell'art. 7-ter, comma 1, lettera a), del d.P.R. n. 633, nei rapporti B2B, le prestazioni si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando il committente è un soggetto che vi è stabilito, fatte salve le deroghe di cui agli artt. 7-quater e 7-quinquies. Per quanto riguarda i rapporti B2C, questi si considerano effettuati nel territorio dello Stato quando il prestatore vi è stabilito⁹⁵². Secondo l'art. 7, per «soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato», si intende un soggetto passivo domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente che non abbia stabilito il domicilio all'estero, ovvero una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetto domiciliato e residente all'estero, limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute. Per i soggetti diversi dalle persone fisiche si considera domicilio il luogo in cui si trova la sede legale e residenza quello in cui si trova la sede effettiva⁹⁵³.

È opportuno specificare che la modifica dell'attuazione nazionale nel 2010 è avvenuta tenendo conto anche del regolamento di esecuzione n. 282/2011 del Consiglio del 15 marzo 2011 che, come già menzionato, definisce i concetti fondamentali in materia di territorialità; a questi si

requisiti prescritti dall'art. 9 della sesta direttiva CEE n. 77/388 del Consiglio del 17 maggio 1977 per l'individuazione di un centro di attività stabile, il quale, così come definito dalla giurisprudenza europea, consiste in una struttura dotata di risorse materiali ed umane, e può essere costituito anche da un'entità dotata di personalità giuridica, alla quale la società straniera abbia affidato anche di fatto la cura di affari».

Sul punto è esemplificativo quanto sostenuto da P. Ludovici, *Il regime impositivo della stabile organizzazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto*, in Riv. dir. trib., 1998, I, 72-73. L'autore ribadisce l'importanza dell'unitarietà dell'ordinamento tributario per sostenere l'unitarietà della nozione ai fini delle imposte dirette e indirette e fa riferimento anche agli ordinamenti degli altri Stati membri. In particolare, alla Germania, dove l'art. 12 *Abgabenordnung* definiva la nozione di stabile organizzazione sia ai fini delle imposte dirette che indirette. Per quanto riguarda la pronuncia di una corte di merito, si veda la sentenza della CP di Milano 12 settembre 1997, n. 238.

⁹⁴⁹ In ogni caso la nozione cui si faceva riferimento era quella dei commentari OCSE dal momento che, qualora la nozione di stabile organizzazione fosse stata interpretata guardando alle singole convenzioni bilaterali, si sarebbe messa a rischio l'uniformità di applicazione della nozione, la cui importanza è stata costantemente ribadita dalla giurisprudenza europea in materia.

⁹⁵⁰ Risoluzione Ministeriale 7 dicembre 1991, n. 501504 e Risoluzione Ministeriale 13 dicembre 1989.

⁹⁵¹ In questo senso è stata paradigmatica la sentenza *Philip Morris* (Cass. Sez. V, 07 marzo 2002, n. 3367 e 3368, per quel che più ci interessa). In dottrina, sul tema della stabile organizzazione nel diritto italiano, si vedano tra gli altri P. Adonnino, *L'individuazione della stabile organizzazione e la prova della sua esistenza*, in Dir. prat. trib. 1998, IV, 99, P. Pistone, *Stabile organizzazione ed esistenza di società figlia residente*, in Dir. prat. trib., 1988, II, 361; C. Romano, *Subsidiaries as Permanent Establishments: The Philip Morris Case*, in European Taxation, 1998, 38 (9), 315; I. Vacca, *La stabile organizzazione tra profili soggettivi e territoriali*, op. cit., 90. Per quanto riguarda la giurisprudenza di merito si veda la sent. CT Lombardia del 8 novembre 2004, n. 52. Per quanto riguarda la prassi amministrativa nazionale, questa sembra aver riconosciuto gli orientamenti della giurisprudenza europea con la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate del 16 giugno 2006, n. 81 con cui si riconosce che le prestazioni intercorrenti tra casa madre e stabile organizzazione sono escluse dall'ambito applicativo del tributo. La stessa AF ha revocato esplicitamente la risoluzione precedente del 20 marzo 1981 n. 330470.

⁹⁵² Anche in questo caso gli artt. 7-quater, 7-quinquies, 7-sexies e 7-septies prevedono delle deroghe.

⁹⁵³ Ulteriori riferimenti alla nozione di stabile organizzazione si rinvengono agli artt. 17, 21, 38-ter e 40 c.1 del d.p.r. 633/1972, confermando la centralità della nozione. Si tratta infatti di una nozione fondamentale sia per quanto riguarda la determinazione della territorialità, ma anche per quanto riguarda la riscossione dei tributi e i rimborsi.

Paragrafo 4.2 - Le nozioni autonome nell'attuazione, interpretazione e applicazione nazionale

deve fare riferimento anche per quanto riguarda la definizione del concetto di stabile organizzazione. Dunque, malgrado l'assenza di indicazioni dettagliate nella disciplina europea, deve ritenersi ormai superata l'idea di un concetto unitario di stabile organizzazione ai fini del diritto convenzionale ed europeo.

La scelta di utilizzare il medesimo termine al fine delle imposte indirette e delle convenzioni contro la doppia imposizione non ha caratterizzato unicamente l'ordinamento italiano, ma anche, ad esempio, quello francese, belga e spagnolo. La scelta sembra giustificata dal fatto che erano le stesse versioni linguistiche francese e spagnole della direttiva a fare riferimento, rispettivamente, alle nozioni di *établissement stable* e *establecimiento permanente*, utilizzate anche nel diritto convenzionale. Inoltre, nelle versioni linguistiche francese e spagnola, a differenza che in quella italiana, la formulazione non è cambiata successivamente all'adozione della direttiva 2006/112/CE. La questione si poneva, invece, in termini diversi nel Regno Unito, dove si è sempre distinto tra *permanent establishment* e *fixed establishment*, proprio a rimarcare la differenza tra i due concetti. Qui l'attuazione nazionale ha confermato la distinzione riproponendo la scelta terminologica della disciplina europea. Nel caso della Germania, la versione linguistica tedesca attuale della direttiva IVA fa riferimento al concetto di *feste Niederlassung*, proprio come la versione della direttiva antecedente al 2006. Sebbene alle differenze terminologiche non consegua necessariamente una differenza concettuale, il fatto che determinate versioni linguistiche della direttiva abbiano fatto e facciano riferimento a un termine diverso da quello utilizzato per le imposte dirette, è un'utile indicazione ermeneutica per l'interprete.

Più dettagliatamente, la **Francia** disciplina la territorialità delle prestazioni di servizi all'art. 259 del *code général des impôts*, dove si prevede che il luogo di una prestazione di servizi sia quello in cui il prestatore ha la sede della sua attività economica o una stabile organizzazione⁹⁵⁴ a partire dalla quale la prestazione viene resa, nel caso delle operazioni « B to C » (259-1°); il luogo della sede dell'attività economica o della stabile organizzazione⁹⁵⁵ del destinatario, nel caso delle operazioni « B to B » (259-2°). Due serie di eccezioni temperano la portata della norma. La prima riguarda ipotesi in cui il luogo dell'esecuzione materiale differisce sostanzialmente dal luogo di stabilimento del prestatore (prestazioni relative a beni immobili, attività culturali, artistiche e sportive etc.)⁹⁵⁶. L'altra riguarda i casi in cui le regole generali non si adattano alle specificità dei servizi prestati (prestazioni pubblicitarie, operazioni bancarie etc.)⁹⁵⁷. Anche nella disciplina francese sembra ormai essersi consolidata l'idea che la nozione di *établissement stable* ai fini delle imposte indirette non sia la stessa utilizzata in materia di imposte dirette⁹⁵⁸.

⁹⁵⁴ Oppure, in mancanza, il suo domicilio o residenza.

⁹⁵⁵ Oppure, in mancanza, il suo domicilio o residenza.

⁹⁵⁶ Art. 259 A CGI.

⁹⁵⁷ Art. 259 B CGI.

⁹⁵⁸ BOI-TVA-CHAMP-20-50-10-20120912.

L'ordinamento francese distingue tra stabile organizzazione prestatrice di un servizio e stabile organizzazione beneficiaria di un servizio. Coerentemente con la disciplina europea⁹⁵⁹, la stabile organizzazione beneficiaria è tale in virtù della sua capacità di utilizzare i servizi che le vengono forniti. Tale capacità deve essere valutata caso per caso⁹⁶⁰. La stabile organizzazione che riceve un servizio è, quindi, caratterizzata da un sufficiente grado di permanenza e da una struttura adeguata, in termini di risorse umane e tecniche, che le consentano di ricevere e utilizzare i servizi forniti per le specifiche esigenze di tale struttura. Pertanto, è necessario che lo stabilimento a cui viene resa la prestazione dei servizi sia in grado di ricevere e utilizzare i servizi interessati⁹⁶¹. Per questo, gli uffici di rappresentanza di un'impresa straniera o i cantieri non possono, in via di principio, essere qualificati come stabili organizzazioni prestatrici, ma possono, ciò non di meno, avere una consistenza sufficiente per essere considerati stabili organizzazioni destinatarie del servizio⁹⁶². Si tratta di una specificazione coerente sia con il regolamento, sia con la giurisprudenza della Corte che distingue tra stabile organizzazione che presta e che riceve il servizio.

Per quanto riguarda la stabile organizzazione che presta un servizio⁹⁶³, secondo la dottrina, la prassi e la giurisprudenza francese, si intende qualsiasi stabilimento, diverso dalla sede dell'attività economica, caratterizzato da un sufficiente grado di permanenza e struttura adeguata, in termini di risorse umane e tecniche, che le consenta di fornire i servizi che fornisce. Per questo, non si può parlare di stabile organizzazione in relazione una società, i cui dipendenti sono in Francia, che svolge solo attività di prospezione commerciale e assistenza con clienti francesi, senza avere la capacità giuridica per coinvolgere la società madre estera e la cui strumentazione essenziale cui essa non ha accesso né controllo, si trova fuori dalla Francia⁹⁶⁴. Si tratta di condizioni coerenti, per la prima, con la giurisprudenza della Corte relativa alle attività ausiliarie svolte da una filiale⁹⁶⁵; per la seconda, con la definizione offerta dal regolamento e riconosciuta in Francia, che sottolinea la necessità di una struttura adeguata in termini di risorse tecniche.

Ai sensi della **disciplina tedesca** il luogo delle prestazioni di servizi è quello in cui l'imprenditore esercita la sua attività sebbene, qualora la prestazione venga effettuata da uno stabilimento dell'impresa, il luogo di quest'ultimo sia considerato quello della prestazione.

⁹⁵⁹ Art. 11 para. 1 del regolamento 282/2011/UE; sentenza *Welmory*, cit.

⁹⁶⁰ BOI-TVA-CHAMP-20-50-10 n° 130.

⁹⁶¹ BOI-TVA-CHAMP-20-50-10 n° 140.

⁹⁶² BOI-TVA-CHAMP-20-50-10 n° 150 e 160.

⁹⁶³ Coerentemente con l'art. 11 para. 2 del regolamento 282/2011/UE il concetto di «stabile organizzazione» prestatrice è utilizzato per l'applicazione dell'art. 259, 2 ° CGI, che fissa la regola generale di territorialità prevista nell'ambito dei rapporti «B to C»; dell'art. 259 A, 1 ° CGI, relativo alle regole di territorialità applicabili ai noleggi di imbarcazioni da diporto diverse da quelle di breve durata prestate a soggetti non responsabili; dell'art. 283 CGI, che definisce la nozione di stabile organizzazione partecipante all'adempimento dell'operazione ai fini della determinazione del soggetto passivo dell'imposta.

⁹⁶⁴ CAA Paris 25-4-2019 n° 17PA03069; RJF 8-9 / 19 n° 766. Più specificamente, una società che offre un servizio pubblicitario che consente agli inserzionisti, facendo riferimento a parole chiave, di visualizzare sullo schermo un link promozionale accompagnato da un messaggio pubblicitario durante le ricerche contenenti tali parole chiave, e che consta di un servizio di assistenza fornito dai dipendenti della sua consociata stabilita in Francia, non ha una stabile organizzazione in Francia qualora si verifichino determinate condizioni.

⁹⁶⁵ Sentenza *Planzer Luxembourg*, cit.

Paragrafo 4.2 - Le nozioni autonome nell'attuazione, interpretazione e applicazione nazionale

Tuttavia, se il destinatario di una prestazione è un imprenditore, la prestazione si considera fornita nel luogo in cui il destinatario esercita la sua attività, a meno che la prestazione sia fornita allo stabilimento di un'impresa⁹⁶⁶. Segue una serie di norme derogatorie piuttosto dettagliate in cui la natura delle attività destinarie di regole *ad hoc* ricalca quella europea e degli altri Stati membri. Nella disciplina tedesca, si fa riferimento alla nozione di *Betriebsstätte* piuttosto che al termine *feste Niederlassung*, utilizzato dalla versione linguistica tedesca della direttiva, quindi anche la Germania, come l'Italia, utilizzi un concetto comune ai fini delle imposte dirette e indirette⁹⁶⁷.

Come anticipato, invece, la **Spagna** attua la disciplina IVA relativa al luogo delle prestazioni di servizi, facendo ricorso al medesimo concetto di *establecimiento permanente* utilizzato dalla direttiva⁹⁶⁸. Si tratta dello stesso concetto utilizzato ai fini delle imposte dirette. Secondo la disciplina spagnola, le prestazioni di servizi si intendono realizzate nel territorio dello Stato quando il destinatario sia un soggetto esercente attività d'impresa o professionista (*empresario* o *profesional*) che eserciti come tale nel territorio dello Stato la sua attività economica e ivi abbia la sede della sua attività economica o una stabile organizzazione o, in mancanza, il suo domicilio o residenza abituale. Quando il destinatario non è un imprenditore o un professionista, tuttavia, si considera che la prestazione abbia luogo nel territorio dello Stato se i servizi sono forniti da un imprenditore o un professionista la cui sede dell'attività economica o stabile organizzazione o, in mancanza, il luogo del domicilio o della residenza al solito, si trovi nel territorio dello stesso.

La nozione di stabile organizzazione è definita dall'art. 69 LIVA, la cui formulazione è antecedente al regolamento⁹⁶⁹, come «ogni sede fissa di affari in cui imprenditori o professionisti svolgono attività economica», indicando una lista non esaustiva di ipotesi che si considerano stabili organizzazioni⁹⁷⁰.

Anche in **Spagna**, vi è stata confusione concettuale tra la nozione di stabile organizzazione ai fini IVA e ai fini delle imposte dirette, a causa della definizione simile: ai fini delle imposte dirette si intende per stabile organizzazione la sede fissa di affari dove una società svolge tutto o parte della tua attività. Questa confusione sembra però attualmente superata sia dalla *Dirección General de Tributos*⁹⁷¹, sia dal *Tribunal Supremo*⁹⁷².

Le nozioni relative alle attività affini e alle prestazioni pubblicitarie: regole speciali per la determinazione della territorialità

⁹⁶⁶ § 3a UStG.

⁹⁶⁷ Questa scelta viene confermata anche in relazione a tutte le altre disposizioni della direttiva che fanno riferimento al termine «stabile organizzazione».

⁹⁶⁸ Art. 69 LIVA.

⁹⁶⁹ Art. 13.1.2° l. 30/1985.

⁹⁷⁰ Si tratta, ad esempio, della sede, filiale, ufficio, stabilimento, officina, negozio o, in generale, degli enti e rappresentanze abilitate a contrattare in nome e per conto del contribuente, ma anche dei lavori di costruzione, installazione o montaggio la cui durata supera i 12 mesi o delle miniere, cave, pozzi di petrolio o gas o altri luoghi di estrazione di prodotti naturali.

⁹⁷¹ DGT de 25-10-1999, n° 1970.

⁹⁷² Tribunal Supremo, sentencia de 26-12-2011, Roj STS 8916/2011.

Le «attività affini» alle attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative di cui all'art. 54 e le «prestazioni pubblicitarie» di cui all'art. 59 della direttiva sono, invece, esplicitamente qualificate come nozioni comunitarie. In relazione ad entrambe sono previste regole speciali per la determinazione della territorialità. Per le prime, infatti, il luogo della prestazione è quello in cui le attività vengono effettivamente svolte. Per le seconde, invece, valgono delle regole speciali per determinare territorialità nel caso in cui vengano rese a persone che non sono soggetti passivi residenti al di fuori della comunità oppure, su scelta degli Stati, nelle ipotesi in cui vi sia rischio di doppia imposizione o doppia non imposizione.

In entrambi i casi si tratta di nozioni ampie, relativamente alle quali la qualificazione come nozioni comunitarie non ha solo lo scopo di evitare divergenze applicative in relazione a concetti fortemente legati alle tradizioni giuridiche dei singoli Stati membri, ma anche di specificarne la portata. In relazione al concetto di «attività affini», si tratta della difficoltà di individuare le caratteristiche delle nozioni affini a quella comunitaria. Per le «prestazioni pubblicitarie», inoltre, le pronunce della Corte avevano specificato in senso estensivo gli strumenti per mezzo dei quali la prestazione viene resa.

La **disciplina italiana** dedica l'art. 7-*quinquies* alla determinazione della territorialità delle prestazioni di servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi e simili. Queste ultime, nonché le prestazioni ad esse accessorie, rese a committenti non soggetti passivi, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando vi vengono materialmente svolte⁹⁷³. La norma, alla lettera b), specifica ulteriormente che il luogo delle prestazioni di servizi relative all'accesso a manifestazioni, comprese fiere ed esposizioni, è quello in cui ha luogo la manifestazione.

In relazione a questi servizi, l'Agenzia delle Entrate ha specificato che si deve fornire un'interpretazione più ampia del concetto di accessorietà, soprattutto per quanto riguarda il profilo soggettivo. Con la circolare del 29 luglio 2011 n. 37 si è chiarito che, in ragione della formulazione attuale del testo normativo e dell'evoluzione della giurisprudenza europea, il concetto di accessorietà rispetto alle suddette prestazioni debba essere inteso in modo più ampio. Adeguandosi alla giurisprudenza unionale l'Amministrazione Finanziaria afferma infatti che debbono essere considerate prestazioni accessorie tutte quelle che costituiscono un presupposto necessario dell'attività principale, indipendentemente dal profilo soggettivo⁹⁷⁴. L'affermazione sembrerebbe comunque doversi considerare circoscritta alle prestazioni artistiche, culturali, sportive etc.

Le *prestazioni pubblicitarie* vengono invece prese in considerazione dell'art. 7-*septies* lett. b) tra le disposizioni relative a talune prestazioni di servizi rese a non soggetti passivi stabiliti fuori della comunità. L'articolo prevede che le attività elencate dalla norma, nel caso in cui vengano rese ai suddetti soggetti, non si considerino effettuate nel territorio dello Stato. La nuova formulazione

⁹⁷³A partire dal 1° gennaio 2011, infatti, i servizi resi nei rapporti B2B sono attratti nella regola base secondo la quale si guarda al luogo del committente. Al contrario, per i servizi B2C, vale quanto appena affermato. Precedentemente al 2011, invece, le prestazioni di servizi si consideravano svolte nel territorio dello Stato quando le attività erano materialmente svolte nel territorio dello stesso.

⁹⁷⁴ Agenzia delle Entrate, Ris.del 3 ottobre 2008, n. 367.

Paragrafo 4.2 - Le nozioni autonome nell'attuazione, interpretazione e applicazione nazionale

della disposizione si differenzia da quella anteriore al 2011⁹⁷⁵ per l'irrilevanza ai fini impositivi anche qualora l'utilizzazione del servizio avvenga in Italia.

La **disciplina francese**⁹⁷⁶, a seguito della modifica introdotta il 30 dicembre 2009, prevede che il luogo delle prestazioni di servizi nei confronti di una persona che non sia soggetto passivo aventi ad oggetto attività artistiche, culturali, sportive, scientifiche, educative e simili («similaires» secondo il CGI, e nella versione linguistica francese della direttiva si usa lo stesso termine), comprese le fiere e le esposizioni, sia quello dove vengono materialmente eseguite o dove hanno effettivamente luogo (*sont matériellement exécutées o ont effectivement lieu*). L'art. 259 B prevede invece che la Francia non possa essere il luogo della prestazione quando le prestazioni sono fornite a una persona non soggetto passivo che non è stabilita o non ha il domicilio o la residenza abituale in uno Stato membro dell'Unione nel caso di una serie di prestazioni, tra cui quelle pubblicitarie (*prestations de publicité*). L'interpretazione e applicazione dell'art. 259B da parte delle autorità fiscali francesi è cambiata con il passare del tempo. La circolare amministrativa del 1983⁹⁷⁷ è stata sostituita da una circolare del 1995 a seguito della sentenza *Commissione/Francia*⁹⁷⁸ in cui la Corte di giustizia aveva dichiarato che l'interpretazione della nozione di «prestazioni pubblicitarie» contenuta nella circolare 14 dicembre 1983 era incompatibile con la sesta direttiva nella parte in cui escludeva la prestazione di alcuni servizi particolari da parte delle agenzie pubblicitarie.

L'amministrazione francese ha adottato, poi, una nuova circolare nel 1998⁹⁷⁹ in cui si prevedeva che la prestazione pubblicitaria è direttamente resa ad un utente pubblicitario soggetto passivo. In coerenza con la disciplina europea la deroga riguardava i servizi forniti direttamente da un'agenzia pubblicitaria o da un altro prestatore all'inserzionista e non riguardava invece, così come risulta dalla circolare, le prestazioni pubblicitarie fornite da un prestatore stabilito in Francia all'inserzionista, non direttamente ma in via indiretta, tramite un'agenzia pubblicitaria, quale che sia il luogo di stabilimento dell'inserzionista e della agenzia pubblicitaria. Si tratta comunque di indicazioni non più rilevanti, a seguito della modifica della disciplina della territorialità delle prestazioni di servizi.

L'art. 259 C prevede anche che le prestazioni di servizi diverse da quelle artistiche culturali etc., devono essere localizzate in Francia quando vengono fornite a persone non soggetti passivi e l'uso o lo sfruttamento effettivo (*utilisation ou l'exploitation effectives*) avviene in Francia. Deve trattarsi, tuttavia, di operazioni il cui destinatario ha la residenza o il domicilio in Francia e la sede dell'attività economica o stabile organizzazione del prestatore deve trovarsi al di fuori dell'Unione. Come anticipato, questa disposizione non si applica alle attività artistiche, culturali, sportive etc. mentre deve ritenersi applicabile ai servizi pubblicitari. Per quanto riguarda le nozioni di *uso* o *sfruttamento effettivo*, deve ritenersi che il criterio sia soddisfatto quando, nell'ambito di una campagna pubblicitaria, i pannelli pubblicitari si trovano in Francia, i media contenenti la pubblicità hanno diffusione principalmente in Francia oppure trasmettono al pubblico francese. In ogni caso,

⁹⁷⁵ In precedenza, essa era contenuta nell'art. 7, quarto comma, lettera f) del d.p.r. 633/1972.

⁹⁷⁶ L'art. 259 A-5 CGI.

⁹⁷⁷ Circolare amministrativa del 14 dicembre 1983 pubblicata nel Bulletin Officiel des Impôts 3 A-28-83.

⁹⁷⁸ Sentenza *Commissione/Francia*, C-68/92, *cit.*; Circolare 25 luglio 1995, pubblicata nel BOI 3-A-97.

⁹⁷⁹ Circolare del 5 novembre 1998, pubblicata nel BOI 3 A-8-98

sempre coerentemente con la giurisprudenza europea, il fatto che i media possano essere ricevuti oltre la Francia è irrilevante quando il pubblico cui sono indirizzati si trova in Francia.

Al luogo in cui i servizi vengono effettivamente prestati dal fornitore (*wo sie vom Unternehmer tatsächlich erbracht werden*) fa riferimento anche la **Germania**⁹⁸⁰ in relazione ai servizi culturali, artistici, scientifici, didattici, sportivi, di intrattenimento o affini (*aehnliche*), nonché ai servizi connessi a fiere ed esposizioni, nel caso in cui il destinatario non sia un imprenditore per la cui società si ottiene il servizio, né una persona giuridica a cui è stato assegnato un numero di identificazione fiscale.

Per quanto riguarda la nozione di prestazioni «affini», parte della giurisprudenza nazionale sosteneva che era decisivo il criterio della natura personale della prestazione fornita⁹⁸¹. Secondo la giurisprudenza nazionale la norma avrebbe riguardato prestatori che possono facilmente spostare la sede delle loro attività in luoghi a bassa pressione fiscale, poiché le loro prestazioni consistono nell'utilizzare in concreto le loro qualità, conoscenze o capacità personali. Al contrario, i prestatori che hanno bisogno di certe condizioni come la disponibilità di personale stabile o strumentazione ne sarebbero invece esclusi. La Corte di giustizia, chiamata a pronunciarsi sulla posizione della giurisprudenza tedesca, non ha affrontato espressamente la questione, anche se, dall'argomentazione, sembra che tale interpretazione non sia coerente con quella europea che valorizza l'interpretazione della nozione sulla base del criterio dell'*affinità*, che consiste nella condivisione delle caratteristiche delle attività enumerate, valorizzando quindi una prospettiva oggettiva.

Relativamente a un elenco di attività, invece, e tra queste quelle pubblicitarie, in cui il destinatario non sia un imprenditore né una persona giuridica cui è stato rilasciato un numero di identificazione IVA che abbia la sede legale o il domicilio in un paese terzo, il servizio si considera svolto nel suo (del beneficiario) luogo di residenza o sede legale. Oltre che ai servizi pubblicitari la norma si applica agli intermediari pubblicitari e agenzie pubblicitarie (*Werbungsmittler und der Werbeagenturen*).

La **Spagna**⁹⁸² prevede, invece, che per i servizi di pubblicità, nel caso in cui vengano resi nei confronti di un soggetto che non è imprenditore o professionista ed è stabilito oppure ha il domicilio o residenza al di fuori della comunità, non si applica la regola generale della territorialità per le operazioni B2C e l'operazione non ricade nell'ambito di applicazione dell'imposta. Il R.D. 1624/1992⁹⁸³ specifica ulteriormente che tra i servizi pubblicitari debbono essere inclusi anche i servizi promozionali che comportano la trasmissione di un messaggio riguardo l'esistenza e le qualità del prodotto o servizio pubblicizzato. I suddetti servizi di promozione non comprendono l'organizzazione per conto terzi di fiere ed esposizioni di carattere commerciale relative a manifestazioni artistiche, culturali, sportive etc. di cui all'art. 70 c. 7 lett. c). Si tratta della disposizione che disciplina le regole speciali relative al luogo della prestazione di determinati servizi (tra questi i servizi relativi ad eventi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi,

⁹⁸⁰ § 3a UStG.

⁹⁸¹ Sentenza *Dudda*, *cit.*, punto 11.

⁹⁸² Art. 69 LIVA.

⁹⁸³ Art. 23 R.D. 1624/1992.

Paragrafo 4.2 - Le nozioni autonome nell'attuazione, interpretazione e applicazione nazionale

ricreativi, giochi d'azzardo o simili, come fiere ed esposizioni, tra cui i servizi di organizzazione degli stessi e degli altri servizi accessori ai precedenti) forniti ad un soggetto che non sia soggetto passivo che agisce in quanto tale, prevedendo che questo sia il territorio dello Stato in cui vengono materialmente prestati.

4.2.4 L'attuazione, interpretazione e applicazione delle nozioni relative al profilo soggettivo

L'attuazione delle nozioni cruciali in materia di profilo soggettivo risulta fondamentale. Malgrado la copiosa giurisprudenza sulle nozioni di «soggetto passivo» e «attività economica», però, queste non sono mai state qualificate come nozioni autonome. Si tratta, infatti, più che di nozioni autonome, di nozioni che presentano caratteri propri europei, funzionali alla struttura e ai principi che animano l'imposta (v. il prec. para. 3.4.2, cap. III). In particolare, le scelte di attuazione e applicazione nazionali definiscono la generalità dell'imposta, la cui realizzazione dipende in larga parte proprio dalla portata del profilo soggettivo.

E', quindi, particolarmente interessante analizzare se si sia data attuazione alle nozioni relative al profilo soggettivo facendo ricorso alle stesse scelte terminologiche compiute dalla direttiva, come quella relativa al concetto di «attività economica», ampie e generali oppure a nozioni di portata più circoscritta, ma note al diritto nazionale attribuendo loro, ai fini IVA, caratteri coerenti con gli obiettivi europei.

Inoltre, occorre verificare l'attuazione e applicazione nazionale rispetto all'affermazione della Corte che queste hanno carattere obiettivo e si applichino indipendentemente dagli scopi e dai risultati. Il fatto che l'attività economica sia definita oggettivamente ha portato la Corte a valorizzare i caratteri dell'indipendenza e della non occasionalità⁹⁸⁴ e, dunque, anche l'attuazione a applicazione di questi due requisiti negli ordinamenti è fondamentale. D'altra parte, dalla diversa configurazione che queste nozioni possono assumere nei diversi ordinamenti dipende l'applicazione dell'imposta, con il rischio che attività equivalenti dal punto di vista del mercato siano sottoposte a un trattamento diverso in paesi diversi.

Nel contesto del profilo soggettivo, è anche interessante occuparsi dell'attuazione e applicazione della nozione di *ente pubblico*. Da questa nozione dipende l'applicazione di un regime derogatorio in grado di incidere in maniera sostanziale sulla neutralità di ampi settori dell'imposta; al contempo, la configurazione e organizzazione degli enti pubblici varia sensibilmente da uno Stato all'altro toccando settori cari alla sovranità nazionale.

Quindi, nella disciplina della soggettività passiva nel sistema dell'imposta, il legislatore comunitario ha adottato un metodo già conosciuto al legislatore nazionale, che si contraddistingue per l'introduzione di una definizione generale, per l'individuazione della quale è essenziale il concetto di «attività economica», alla quale vengono giustapposte una serie di assimilazioni ed esclusioni, ad esempio quella relativa agli «enti pubblici». Si tratta di concetti relativamente ai quali l'autonomia europea si manifesta nell'individuazione e precisazione dei caratteri qualificanti

⁹⁸⁴ Qualora vengano svolte in modo indipendente e non occasionale, tutte la attività produzione, commercializzazione, prestazione di servizi o sfruttamento di beni materiali o immateriali, vengono considerate attività economiche, senza alcuna differenziazione in termini di trattamento

strumentali a obiettivi europei: nel caso dell'«attività economica», a definire l'ambito di applicazione fisiologico dell'imposta; nel caso degli «enti pubblici» a definire la portata di un'ipotesi derogatoria. Come emerge dall'analisi già svolta, la Corte adotta un approccio molto diverso nell'uno e nell'altro caso. Sarà dunque interessante indagare se, nel dare attuazione e applicazione alle nozioni di «soggetto passivo» e «attività economica», gli Stati membri siano stati coerenti con le innumerevoli specificazioni fornite dalla giurisprudenza della Corte di giustizia⁹⁸⁵. Nel caso degli «enti pubblici», invece, l'approccio della Corte è diverso, e diversi dovranno essere anche i criteri sulla base dei quali valutare la correttezza dell'attuazione e applicazione. In entrambi i casi, comunque, occorre tenere a mente l'affermazione fondamentale della Corte secondo la quale la sesta direttiva mira, tra l'altro, a fondare il sistema dell'IVA su una definizione uniforme dei soggetti passivi⁹⁸⁶.

L'«attività economica»

In **Italia**, secondo l'art. 1 del d.P.R. 633/1972, l'imposta sul valore aggiunto si applica alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e alle importazioni da chiunque effettuate. Gli artt. 4 e 5 disciplinano rispettivamente i concetti di «esercizio di imprese» e «esercizio di arti e professioni». Il primo prevede che, per *esercizio di imprese*, si intenda l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole di cui agli articoli 2135 e 2195 del codice civile, anche se non organizzate in forma di impresa, nonché l'esercizio di attività, organizzate in forma di impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 del codice civile. Sono previste poi una serie di ipotesi in cui determinate attività sono in ogni caso considerate effettuate nell'esercizio di imprese. Tra queste, le attività svolte dalle società che, in virtù di una presunzione assoluta, sono considerate attività d'impresa qualunque sia l'attività svolta e dell'esercizio di attività commerciali o agricole da parte di enti pubblici e privati, compresi consorzi, associazioni e altre organizzazioni senza personalità giuridica, nonché le società semplici.

Il secondo prevede che, per *esercizio di arti e professioni* si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo da parte di persone fisiche ovvero da parte di società semplici o di associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata delle attività stesse. Sono inoltre esplicitamente elencate una serie di attività che non si considerano effettuate nell'esercizio di arti e professioni.

Il legislatore italiano ha, quindi, fatto ricorso ai concetti di *impresa* e di *arte e professione*. Sono soggetti passivi d'imposta innanzitutto coloro i quali esercitano imprese, cioè coloro che

⁹⁸⁵ Si veda G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2018, 428 e 429.

⁹⁸⁶ Sentenza del 21 ottobre 2003, *BBL*, C-8/03, EU:C:2004:650; sentenza del 29 aprile 2004, *Faxworld*, C-137/02, EU:C:2004:267. Nella sentenza del 4 dicembre 1990, *Van Tiem*, *cit.*, punti 25-26, si afferma che proprio in virtù di questa definizione uniforme della sfera di applicazione e della soggettività passiva, non è consentito agli Stati circoscrivere la sfera di applicazione dell'imposta. In questo senso anche M. Bourgeois, *Soggetti Passivi: la nozione di attività economica e i diversi tipi di*

attività economica e commerciale, in *Lo stato della fiscalità in Europa*, *cit.*, che afferma che «Il s'agit de notions communautaires en ce sens que elles font objet d'une interpretation autonome indépendante des catégories juridiques nationales».

Paragrafo 4.2 - Le nozioni autonome nell'attuazione, interpretazione e applicazione nazionale

esercitano, per professione abituale, ancorché non esclusiva, una delle attività commerciali o agricole di cui agli artt. 2195 e 2135 c.c., anche se non organizzate in forma di impresa. Si tratta quindi di un riferimento espresso non solo al concetto, ma alla rilevante disposizione di diritto civile. L'altra grande categoria di soggetti d'imposta è costituita dagli esercenti arti e professioni⁹⁸⁷.

È interessante notare che, come accadeva per la nozione di *stabile organizzazione*, anche quelle di *impresa* e di *arte e professione* sono definite in maniera pressoché analoga ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto. In questo senso la disciplina italiana si avvicina a quella olandese che fa, però, riferimento alle nozioni di imprenditore (*ondernemer*) e di impresa (*onderneming*)⁹⁸⁸. La portata del concetto di *ondernemer* viene spiegata ricorrendo a quello di *bedrijf*, cioè attività d'affari o professione, e a quello di sfruttamento di un elemento del patrimonio al fine di ottenerne introiti stabili. Si tratta, quindi, anche nel caso dell'Olanda di una scelta di discostarsi dal testo della direttiva, tuttavia senza fare riferimento a nozioni di diritto civile o commerciale.

In **Spagna** l'art. 4 (3) LIVA prevede che sono soggette a imposta le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da *empresarios* oppure da *profesionales* a titolo oneroso in modo abituale o occasionale. Le attività commerciali o professionali sono quelle che implicano l'organizzazione di fattori materiali e umani, o di uno solo di questi, allo scopo di intervenire nella produzione o distribuzione di beni o servizi. Alla definizione generale si accompagna la previsione secondo la quale le società mercantili (*sociedades mercantiles*) vengono considerate come *empresariales* o *profesionales*⁹⁸⁹. Si presume che esercitino tali attività anche coloro che vengono considerati imprenditori ai sensi del *artículo 3º* del *Código de Comercio*⁹⁹⁰ e coloro cui si applica l'imposta sulle attività economiche⁹⁹¹. Anche in questo caso, quindi, si rimanda ad altri settori dell'ordinamento.

La scelta italiana, rara nel quadro delle discipline attuative dei paesi europei, di introdurre una presunzione assoluta riguardo le attività svolte dalle società può essere spiegata in ragione della tradizione giuridica nazionale che sembra far coincidere la costituzione di strutture organico statutarie con l'organizzazione imprenditoriale. Si tratta, peraltro, di una presunzione comune anche alla disciplina spagnola secondo la quale le *sociedades mercantiles* debbano comunque essere considerate come *empresarios* o *profesionales* ai fini IVA. Tuttavia, in Spagna, a differenza che in Italia, la presunzione può essere superata grazie alla definizione delle *actividades empresariales* o *profesionales* come tutte le attività che comportano la gestione per proprio conto delle attività di

⁹⁸⁷ Anteriormente all'adozione del d.p.r. del 31 gennaio 1979, n. 24, questi erano considerati soggetti d'imposta solo per le prestazioni di servizi (non per le cessioni di beni) effettuate nell'esercizio della professione. Con il d.p.r. 24/1979 la disciplina nazionale è stata adeguata a quella europea.

⁹⁸⁸ Art. 1 e art. 7 (1) de wet op de omzetbelasting.

⁹⁸⁹ Art. 5 LIVA.

⁹⁹⁰ Art. 5. Tres LIVA.

⁹⁹¹ Anche in Portogallo si fa riferimento allo svolgimento, in modo regolare e indipendente, a titolo lucrativo oppure no, di cessioni di beni e di prestazioni di servizi nel quadro di un'attività di impresa oppure di una professione artistica o liberale. Anche la Grecia definisce il soggetto passivo come colui che svolge in modo indipendente un'attività di impresa. Tuttavia, la Grecia ha fatto la scelta di ricorrere a una nozione di impresa più economica che giuridica che non si riferisca soltanto al diritto civile o commerciale.

gestione dei fattori di produzione materiali e umani, necessari alla produzione di beni e servizi: qualora questi requisiti non ricorrano non sarà soddisfatto il presupposto soggettivo.

L'Italia, inoltre, a seguito della sentenza *Polysar*, ha modificato la sua disciplina introducendo quanto affermato dalla Corte direttamente nel testo del decreto⁹⁹². In altri paesi, invece, come la Germania, è la prassi a garantire che la disciplina nazionale rispetti la giurisprudenza europea in materia di *holding*.

Al contrario della disciplina italiana, la **disciplina francese** è più fedele alla formulazione europea: l'art. 256 A CGI menziona il concetto di «attività economica». Essa prevede che si considerino soggetti passivi coloro che (*les personnes qui*) effettuano in modo indipendente una delle attività economiche definite dal quinto comma della norma a prescindere dallo status giuridico di questi soggetti, la loro situazione rispetto ad altre imposte e la forma o la natura delle loro attività. Sono attività economiche tutte le attività dei produttori, commercianti o prestatori di servizi, comprese le attività estrattive, agricole e quelle relative alle professioni liberali o assimilate (*producteur, de commerçant ou de prestataire de services*), qualora, come richiesto anche dalla disciplina europea, sia soddisfatto il requisito della stabilità degli introiti (*recettes ayant un caractère de permanence*). Sono inoltre considerate attività economiche quelle che comportano lo sfruttamento di un bene mobile o immobile al fine di ottenerne ricavi aventi un carattere di stabilità. La scelta di disciplinare la soggettività passiva facendo riferimento al concetto di «attività economica» accomuna la Francia al Lussemburgo e al Belgio⁹⁹³. Tuttavia, questi ultimi, a differenza della Francia si caratterizzano per una formulazione della disposizione secondo la quale il carattere dell'abitudine si somma a quello dell'attività economica piuttosto che rientrarvi. Anche la Danimarca e la Finlandia definiscono i soggetti passivi facendo riferimento al concetto di *attività economica*⁹⁹⁴.

In **Germania** sono assoggettate a imposta le cessioni di beni e le prestazioni di servizi che un imprenditore (*Unternehmer*) effettua dietro pagamento di un corrispettivo nel quadro della sua attività d'impresa (*im Rahmen seines Unternehmens*)⁹⁹⁵. L'art. 2 definisce l'*Unternehmer* come colui che effettua un'attività d'impresa (*gewerbliche*) o un'attività professionale (*berufliche*) in modo indipendente anche in assenza di uno scopo di lucro e anche qualora le attività vengano svolte nei confronti dei membri. Quindi, conformemente alla direttiva europea, la definizione tedesca adotta un approccio più economico che giuridico.

⁹⁹² A questo riguardo, si veda T. Tassani, *Società holding e diritto di detrazione nel sistema comunitario e nazionale dell'IVA*, in Riv. dir. trib., 2010, IV, 56 sgg.

⁹⁹³ Il Lussemburgo, all'art. 4 para. 1 *CodeLuxTva*, menziona il concetto di attività economica e il Belgio, all'art. 4 para. 1 *Code de la TVA*, ha incluso esplicitamente il concetto di attività economica a seguito di una modifica legislativa. Sia nella disciplina belga che in quella lussemburghese sembra che il carattere abituale dell'attività sia un carattere distinto da quello dell'esercizio di un'attività economica. Tuttavia, sia il *commentaire administratif*, sia la prassi fanno riferimento alla stessa nozione utilizzata dalla direttiva, in questo modo risolvendo ogni dubbio.

⁹⁹⁴ La disciplina finlandese, però, non definisce il concetto di attività economica, ma, applicando i principi generali, si ritiene che i caratteri siano la ricerca di un profitto, il carattere continuativo, il fatto che si tratti di attività dirette ai terzi e il carattere indipendente.

⁹⁹⁵ § 1 UStG.

Paragrafo 4.2 - Le nozioni autonome nell'attuazione, interpretazione e applicazione nazionale

Anche l'Austria, nel disciplinare la nozione di soggetto passivo, fa riferimento alla nozione di *Unternehmer* (art. 2) esplicitando le tre caratteristiche che un soggetto passivo deve possedere: indipendenza, continuità e percezione di un reddito. Non si fa riferimento, né si rimanda ad altre branche del diritto commerciale, civile etc.

Dall'analisi delle discipline attuative degli Stati membri emerge che molti di questi hanno fatto ricorso a concetti dotati di un certo margine di autonomia rispetto ad altri settori del diritto, in particolare rispetto al riferimento naturale del diritto civile e commerciale, nonché rispetto ad altri ambiti della materia fiscale, ad esempio, la materia delle imposte dirette. Questa scelta rispecchia il carattere economico più che giuridico della disciplina dell'imposta e risponde alle esigenze di neutralità che l'animano. Vi sono poi paesi che, come l'**Italia**, hanno scelto di utilizzare nozioni radicate nelle rispettive tradizioni giuridiche e, in particolare, di fare ricorso alle nozioni civilistiche di «impresa» e di «esercizio di arti e professioni».

La scelta terminologica identica a quella della direttiva, comunque, non garantisce che le discipline nazionali siano adeguate rispetto all'ampia definizione fornita dalla direttiva. Infatti, se i paesi che hanno fatto affidamento su concetti nazionali dovranno affrontare la difficoltà di dare un'interpretazione adeguata rispetto agli obiettivi dell'imposta di nozioni già note nella tradizione giuridica nazionale, l'amministrazione finanziaria e i giudici dei paesi che hanno fatto riferimento più letterale al concetto di *attività economica* si troveranno a dover far fronte alle difficoltà di dare contenuto a una nozione estremamente ampia in coerenza con le specificazioni europee.

La scelta di fare riferimento alle nozioni proprie del diritto civile e commerciale può comportare, da un lato, difficoltà di coordinamento tra la disciplina europea e l'attuazione nazionale; dall'altro lato, rispetto al diritto civile dal momento che la nozione rilevante ai fini del diritto tributario si rivela più ampia di quella rilevante ai fini del diritto civile. Non si può nemmeno dimenticare che, per quanto riguarda l'esercizio *per professione abituale*, la disciplina nazionale potrebbe essere contraria a quanto affermato dalla giurisprudenza europea in *Wellcome Trust*⁹⁹⁶. Secondo la Corte il fatto che un soggetto non abbia la qualità di professionista di un certo settore non esclude necessariamente che un'attività possa, se del caso, essere qualificata come attività economica. È interessante, a questo proposito, la scelta dei Paesi Bassi che hanno scelto di utilizzare il termine *beroep*, ampliandone però la portata per includervi tutte le ipotesi di sfruttamento di un elemento del patrimonio al fine di ottenerne ricavi stabili. Anche la scelta del *commentaire administratif* belga merita di essere menzionata dal momento che prevede espressamente che l'attività soggetta a imposta non debba essere necessariamente assimilata a un'attività professionale ai sensi della disciplina belga delle imposte sui redditi⁹⁹⁷.

Inoltre, la direttiva definisce soggetto passivo *chiunque* eserciti un'attività economica, in questo modo sancendo l'indifferenza rispetto alla forma giuridica e, più in generale, rispetto all'esistenza stessa di un soggetto giuridico; ai fini IVA ciò che rileva è l'attività esercitata e la

⁹⁹⁶ Sentenza *Wellcome Trust*, cit.

⁹⁹⁷ Diverso è l'approccio di quegli Stati che, come il Portogallo e la Svezia, fanno dipendere la qualificazione e il trattamento ai fini IVA dalla qualificazione ai fini di un'altra imposta.

possibilità di isolare, dal punto di vista economico, il soggetto che svolge quest'attività. Anche rispetto a questo aspetto, l'applicazione della norma è più difficile per quegli Stati che, come l'**Italia**, hanno rifiutato di allontanarsi dalle loro tradizioni giuridiche per abbracciare una definizione di soggetto passivo più economica che giuridica. Vi è poi il caso di quei paesi che fanno riferimento ad un termine, nel caso della **Francia** si tratta del termine *personne*, invece che del termine di *chiunque* (*quiconque* nella versione linguistica francese) cui fa riferimento la direttiva, per definire l'attività economica, precisando però che lo status giuridico sia privo di importanza. Sono fedeli alla lettera della direttiva il Lussemburgo e il Belgio (*quiconque*). Coerentemente con la direttiva, anche in Spagna la qualifica di *empresarios* o *profesionales* non riguarda solo le persone fisiche e giuridiche, ma anche le entità che, benché non abbiano una personalità giuridica distinta costituiscono un'unità economica o un patrimonio separato cui si può applicare l'imposta.

La **disciplina spagnola** si dimostra attenta alla giurisprudenza della Corte anche in relazione al profilo soggettivo. Per quanto riguarda le attività preparatorie, si prevede infatti esplicitamente che il soggetto che pone in essere atti preparatori abbia comunque diritto alla detrazione⁹⁹⁸. Ciò è particolarmente interessante perché dimostra che le pronunce della Corte di giustizia incidono sulle discipline nazionali non solo per garantire la primazia del diritto europeo, ma anche per quanto riguarda le categorie interpretative.

La disciplina spagnola subordinava l'esercizio del diritto a detrazione per le attività preparatorie alla presentazione di un'apposita dichiarazione all'amministrazione finanziaria. Nel 2000, a seguito della sentenza *Gabalfrisa*⁹⁹⁹, in cui la Corte ha affermato che l'osservazione di determinate condizioni come la presentazione della domanda espressa e il rispetto del termine di un anno tra la presentazione e l'inizio delle attività, non era coerente con l'interpretazione dell'art. 17 della direttiva IVA, la disciplina è stata modificata¹⁰⁰⁰.

Al contrario, rispetto a questo aspetto, la disciplina **italiana** non prevede una disposizione *ad hoc*, ma la giurisprudenza della Cassazione, dopo un primo momento in cui vi è stato un orientamento contrario, ha costantemente ribadito che le attività preparatorie costituiscono attività economica e, quindi, attribuiscono il diritto a detrazione¹⁰⁰¹. Il fatto che le attività preparatorie soddisfano i criteri necessari ad individuare un'attività economica è, infatti, un elemento consolidato ormai da tempo nella giurisprudenza della Corte di giustizia.

Le nozioni relative al regime applicabile agli enti pubblici

Per gli enti pubblici la Corte di giustizia specifica che il soggetto deve agire «in quanto pubblica autorità», sottolineando, a tal fine, l'importanza degli obiettivi, l'irrelevanza dell'oggetto, della tipologia delle attività svolte e delle modalità. Tuttavia, in alcune sentenze della Corte, si afferma che, per comprendere se i soggetti agiscano o meno «in quanto pubbliche autorità», bisogna guardare al regime giuridico applicato sulla base del diritto nazionale. Si afferma anche che, per

⁹⁹⁸ Art. 111 LIVA.

⁹⁹⁹ Sentenza del 21 marzo 2000, *Gabalfrisa*, cause riunite C-110/98 e C-147/98, EU:C:2000:145.

¹⁰⁰⁰ La modifica è stata apportata dall'art. 5 della l. 14 del 29.12.2000.

¹⁰⁰¹ Tra le altre, Cass. Sez. V del 28 gennaio 2015, n. 1578.

Paragrafo 4.2 - Le nozioni autonome nell'attuazione, interpretazione e applicazione nazionale

quanto riguarda la disposizione relativa agli enti pubblici, sugli Stati incombe l'obbligo di garantire il raggiungimento di un certo risultato, ma che questi sono liberi di scegliere la forma e i mezzi, non essendo obbligati a fare ricorso alla formula utilizzata dalla direttiva IVA¹⁰⁰². Anche per quanto riguarda il criterio della «distorsione della concorrenza di una certa importanza» non v'è l'obbligo che questo venga recepito letteralmente nel diritto nazionale, né che gli Stati precisino i limiti quantitativi di non assoggettamento.

Di conseguenza gli Stati godono di una certa libertà nell'attuazione e applicazione che gli Stati hanno utilizzato in modo diverso; ad esempio, il Belgio, il Portogallo e la Grecia hanno optato per la trasposizione diretta. L'**Italia**, la **Germania** e l'**Austria**, invece, hanno fatto riferimento a nozioni già note al diritto tributario nazionale.

Non tutti gli Stati hanno trasposto letteralmente i requisiti fissati dalla giurisprudenza della Corte. Hanno trasposto in modo pressoché letterale quello relativo alla pubblica autorità, ad esempio, il Belgio¹⁰⁰³, il Lussemburgo¹⁰⁰⁴, la Grecia¹⁰⁰⁵, i Paesi Bassi¹⁰⁰⁶, il Portogallo¹⁰⁰⁷ e la Svezia¹⁰⁰⁸. In ogni caso il fatto che uno Stato abbia o meno recepito letteralmente il criterio non garantisce che il recepimento della disposizione e del concetto siano necessariamente rispettosi della direttiva. Infatti, gli Stati devono poi comunque procedere alla concreta individuazione, che può avvenire con diversi metodi: ricorrendo a una definizione sulla base di criteri generali oppure facendo una lista delle attività concretamente svolte «in quanto pubblica autorità». Talvolta si rimanda l'individuazione concreta ad un successivo decreto del ministero competente. Qualora ciò non accada, il compito sarà lasciato alla giurisprudenza.

Il requisito della distorsione della concorrenza è stato trasposto letteralmente solo da alcuni Stati che tendono a coincidere con quelli appena elencati. Anche nel caso delle «distorsioni della concorrenza» si pongono problemi simili a quelli che si erano posti nel caso della «pubblica autorità», in particolare riguardo al fatto se debbano essere individuati per mezzo di una disposizione di diritto positivo oppure se esista un altro soggetto autorizzato a individuarli.

A questo proposito il Portogallo, ad esempio, attribuisce il compito al *Ministro das Financas e do plano*, e la Corte di giustizia ha ritenuto il metodo compatibile con la direttiva e il diritto europeo¹⁰⁰⁹. La **disciplina tedesca** prevede una presunzione riguardo attività che si considera provochino una distorsione della concorrenza e che, per questo, vengono *ex lege* assoggettate ad IVA¹⁰¹⁰. Si è quindi preferito non recepire in generale il concetto di distorsione della concorrenza, ma elencare attività che comportano una distorsione della concorrenza.

¹⁰⁰² Sentenza del 17 ottobre 1989, *Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda e.a v Comune di Carpaneto Piacentino*, C-231/87, EU:C:1989:381 .

¹⁰⁰³ Art. 6 Code de la TVA.

¹⁰⁰⁴ Art. 8 CTVA.

¹⁰⁰⁵ Art. 3 l. 1642/1986.

¹⁰⁰⁶ Art. 7 *Belsting over de Toegevoegde Waarde*.

¹⁰⁰⁷ Art. 2 c. 2 Codice IVA.

¹⁰⁰⁸ Chap. 4 sec. 7 SFS 1994.

¹⁰⁰⁹ Sentenza del 14 dicembre 2000, *Fazenda pública*, C-446/98, EU:C:2000:691.

¹⁰¹⁰ § 2b UStG.

Tuttavia, molte normative nazionali prevedono disposizioni di assoggettamento ad IVA per le attività *commerciali* svolte dagli enti pubblici, tanto che proprio la varietà delle attività elencate come commerciali può essere un'utile indicazione per desumere la portata del concetto di «pubblica autorità». È il caso della **Germania** che prevede che, nel caso in cui svolgano le attività elencate nell'allegato I della direttiva 2006/112/CE nonché altre attività elencate dal § 2b UStG, le attività commerciali oppure professionali (*gewerbliche oder berufliche Tätigkeit*) degli enti pubblici siano soggette ad IVA. Si ha quindi un richiamo diretto della disciplina europea, insieme al riferimento ai due criteri che devono essere tradizionalmente soddisfatti affinché si possa parlare di *attività economica*. Si tratta, peraltro, e probabilmente questa è una delle ragioni per cui è stato scelto, di un concetto noto alle imposte dirette (*Körperschaftsteuergesetz*).

Anche l'**Italia** fa riferimento alle attività svolte «commercialmente», in questo modo sancendo un legame con le nozioni note alle imposte dirette e al diritto commerciale, malgrado la non corrispondenza tra attività commerciali e attività economiche nella giurisprudenza della Corte¹⁰¹¹.

La **disciplina spagnola**¹⁰¹² menziona le cessioni di beni e prestazioni di servizi realizzate direttamente dalla pubblica amministrazione (*Administraciones Públicas*) specificando cosa rientri e cosa non rientri nel concetto di amministrazione pubblica. Si prevedono una serie di attività che, qualora vengano effettuate nell'esercizio di un'attività economica, sono considerate in ogni caso attività soggette ad IVA. Anche in questo caso la disciplina spagnola si dimostra molto dettagliata. Si specifica esplicitamente che non possono essere considerate amministrazioni pubbliche ai fini della norma le imprese pubbliche statali e gli organismi dipendenti dalle comunità autonome e dagli enti locali.

Ai sensi dell'art. 256 B CGI **francese** gli enti pubblici, territoriali e non territoriali, non vengono assoggettati a imposta per le attività dei servizi amministrativi, sociali, educativi, culturali e sportivi. In questo modo sembra suggerirsi che il carattere di pubblica autorità si estrinsechi in relazione a queste attività.

In conclusione, innanzitutto, le attività elencate nell'allegato I della direttiva sono state trasposte in modo praticamente letterale dalla maggior parte degli Stati membri. In questo modo si dimostra che, in questo settore, in cui esiste una disciplina precisa e priva di ambiguità, gli Stati membri prestano attenzione alla struttura e alla formulazione del diritto europeo.

In secondo luogo, al momento della redazione della direttiva, gli enti pubblici svolgevano un ruolo completamente diverso rispetto a quello che svolgono oggi dal momento che, solo raramente, svolgevano attività equiparabili a quelle svolte dai privati. In un mercato cui i soggetti pubblici non accedevano, era coerente che questi venissero esclusi dal campo di applicazione dell'imposta e la previsione riguardo il non provocare danni al funzionamento del mercato era utile soprattutto in quei casi in cui così non fosse stato. Al contrario, attualmente, dal momento che le realtà territoriali svolgono un ruolo sempre più assimilabile a quello svolto dai privati soprattutto per quanto riguarda

¹⁰¹¹ Art. 4 c. 2 n. 2 d.p.r. 633/1972.

¹⁰¹² Art. 7 para. 8 LIVA.

Paragrafo 4.2 - Le nozioni autonome nell'attuazione, interpretazione e applicazione nazionale

l'erogazione di determinati servizi, la disposizione di favore è diventata discriminatoria e mette almeno in parte a rischio la concorrenza e la neutralità dell'imposta.

Capitolo IV - L'attuazione e l'interpretazione delle nozioni autonome negli ordinamenti nazionali

Capitolo V

Le conseguenze dell'elaborazione di nozioni autonome

5.1 Introduzione

Lo sviluppo di nozioni autonome in senso lato nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto ha coinvolto sia l'ordinamento europeo, sia gli ordinamenti nazionali. Per quanto riguarda il primo, nell'assenza di definizioni uniformi da parte delle fonti normative europee, l'individuazione e la definizione delle nozioni è stata affidata alla Corte di giustizia. Per quanto riguarda i secondi, agli Stati e ai rispettivi organi è stata affidata l'attuazione, interpretazione e applicazione delle nozioni. Dal momento che la disciplina IVA si rinviene principalmente all'interno di una direttiva, verrà innanzitutto in rilievo la responsabilità del legislatore nazionale nel recepire e attuare nel diritto nazionale i concetti europei. Tuttavia, poiché nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto la Corte di giustizia ha un ruolo fondamentale nell'individuazione e definizione delle nozioni, e interviene in un momento successivo rispetto all'adozione della disciplina europea e all'attuazione nazionale, anche il ruolo dell'amministrazione e della prassi nell'interpretazione e applicazione di nozioni appartenenti ad un altro ordinamento è determinante.

A prescindere dall'interazione tra ordinamento europeo e ordinamenti nazionali, il rapporto con le nozioni appartenenti ad altre branche dell'ordinamento è una questione comune a tutta l'esperienza giuridica, poiché da sempre le nozioni sono state utilizzate trasversalmente e vi sono richiami tra i diversi settori. In particolare, in materia fiscale vi è stato un lungo dibattito per quanto riguarda il significato da attribuire a concetti propri del diritto civile, inclusi in disposizioni tributarie¹⁰¹³. Tuttavia, la questione della creazione di nozioni autonome europee non può essere risolta alla luce delle soluzioni e dei risultati raggiunti per quanto riguarda i rinvii ad altre branche del diritto¹⁰¹⁴. Nel caso delle nozioni autonome si tratta, innanzitutto, di concetti che non appartengono all'ordinamento nazionale; in secondo luogo, si tratta di nozioni cui deve attribuirsi preferenza nell'esegesi normativa, in ragione della preminenza del diritto europeo sul diritto interno.

Dal momento che l'elaborazione di nozioni autonome è imposta dalla necessità di una nozione unitaria e «unionalmente intesa» cui ricondurre le diverse fattispecie, è inevitabile che le nozioni europee siano diverse da quelle nazionali e che a queste si debbano applicare i parametri e i criteri interpretativi del diritto europeo. Dunque, l'interpretazione e applicazione delle nozioni europee implica uno sforzo e un ruolo nuovo per l'amministrazione e per il giudice nazionale, per

¹⁰¹³ K. Gombos, *EU Law Viewed Through the Eyes of a National Judge*, cit., 5.

¹⁰¹⁴ Secondo autorevole dottrina il rinvio operato dalla legge fiscale a istituti disciplinati *aliunde* non implica che questi siano recepiti come tali dalla norma, ma che vadano intesi in ragione dello scopo della norma impositiva stessa (E. Vanoni, *Elementi di diritto tributario*, in AA.VV., *Opere giuridiche* (a cura di F. Forte-C. Longobardi), Milano, 1962; B. Griziotti, *L'autonomia del diritto finanziario rispetto al diritto civile nella legge del prestito*. Secondo F. Bosello, *La formulazione della norma tributaria e le categorie giuridiche civilistiche*, in *Dir. prat. trib.*, 1981, I, 1436, invece, quando si utilizza un concetto che afferisce ad un certo ambito del diritto, a meno che non si specifichi in senso contrario, si può comunque fare riferimento ad una diversa interpretazione rispetto al ramo del diritto di partenza, ma questa non può essere una regola generale.

le quali gli strumenti e l'esperienza acquisite relativamente ai rinvii interordinamentali non sono sempre sufficienti.

In particolare, essi si trovano a dover fare i conti con nozioni estremamente semplificate rispetto a quelle cui spesso sono abituati per quanto riguarda il diritto interno, poiché debbono essere comprensibili a qualsiasi operatore giuridico che si muova all'interno dell'Unione¹⁰¹⁵. Le nozioni, poi, si rinvergono in una direttiva e quindi presuppongono un'attuazione nazionale. Inoltre, il loro contenuto spesso coincide con il nucleo economico della fattispecie o dell'operazione negoziale¹⁰¹⁶ come è evidente, ad esempio, in relazione alla nozione di locazione di un bene immobile (cfr. il prec. para. 3.2.2.1, cap. III). Ciò implica talvolta che concetti, che nelle tradizioni giuridiche nazionali debbono essere tenuti separati, siano equiparati e inclusi nel medesimo concetto europeo. È frequente, infatti, che la nozione europea intenda dare risalto ad un particolare profilo giuridico che è rilevante nell'ordinamento europeo e che non è quello o non è l'unico che viene valorizzato dall'omologo nazionale. È il caso della nozione di *trasferimento della proprietà*, relativo alle cessioni di beni. In questo modo non solo si favorisce la comprensione e la circolazione delle nozioni in tutti gli ordinamenti dell'Unione, ma si rispettano anche le esigenze di neutralità concorrenziale che animano la concezione europea del tributo.

Per questo lo sviluppo di nozioni autonome europee implica che gli ordinamenti nazionali, a seconda dei casi, adattino i concetti nazionali a quelli europei oppure ne creino di nuovi. In entrambi i casi, ciò implica una crescente attenzione alla dimensione economica alla quale alcuni ordinamenti, come quello italiano, hanno in passato guardato con diffidenza valorizzando la necessità di fare ricorso a parametri strettamente giuridici in nome della certezza del diritto.

Il primo a dover fare i conti con le suddette questioni è il legislatore nazionale, che deve dare attuazione alla disciplina europea scegliendo, innanzitutto, se recepire le ampie nozioni utilizzate dal legislatore europeo oppure se fare riferimento alle nozioni della tradizione giuridica nazionale. Alcuni ordinamenti, di fronte a concetti nuovi, li hanno trasposti in modo pressoché letterale; altri ordinamenti, invece, come quello italiano, hanno rinnovato la fiducia in quelle nazionali. La maggior parte degli ordinamenti, però, ha adottato un approccio ibrido, facendo talvolta riferimento alle stesse nozioni della direttiva e talvolta alle nozioni nazionali. Ciò è evidente nel caso delle nozioni relative al profilo oggettivo. Tra gli ordinamenti analizzati, solo la Francia ha fatto riferimento letterale alle nozioni e definizioni europee; al contrario l'Italia e la Germania hanno fatto riferimento a concetti noti negli ordinamenti nazionali. Ciò non significa, però, che l'ordinamento francese sia sempre attento al dato letterale e alla formulazione della direttiva, come è stato sottolineato in relazione all'esonazione per le attività mediche.

Anche per quanto riguarda le specificazioni della Corte di giustizia relative ad alcuni aspetti dubbi dell'applicazione, gli Stati adottano approcci diversi. Vi sono paesi, come la Spagna, in cui molte delle conclusioni raggiunte dalla giurisprudenza trovano spazio nella disciplina positiva che, di conseguenza, è particolarmente ricca e articolata. Questo approccio è particolarmente evidente

¹⁰¹⁵ K. Gombos, *EU Law Viewed Through the Eyes of a National Judge*, cit., 9.

¹⁰¹⁶ AA.VV., *I Principi Europei del Diritto Tributario* (a cura di A. Di Pietro-T. Tassani), 2014, XVI; A. Mondini, *Il Principio di Neutralità nell'IVA*, cit., 275 sgg.

Paragrafo 5.1 - Introduzione

in relazioni alle esenzioni, ma l'attuazione delle nozioni di *cessione di beni e prestazione di servizi* dimostra che è un aspetto comune anche agli aspetti strutturali del tributo. Nei paesi in cui questo non accade, cresce la responsabilità dell'amministrazione finanziaria e del giudice che devono garantire un'interpretazione e applicazione coerenti con la disciplina europea nell'assenza di indicazioni legislative precise, come dimostra la centralità della giurisprudenza della Corte di Cassazione e delle circolari dell'Agenzia delle Entrate nell'ordinamento italiano. Un'ipotesi particolarmente esemplificativa è quella relativa ai *fondi d'investimento*, in cui l'Agenzia fa esplicito riferimento al fatto che si tratti di una nozione autonoma e alla giurisprudenza europea. Infatti, i giudici nazionali sono tenuti ad applicare il diritto nazionale in conformità al diritto europeo e alla tutela dei diritti dei singoli (cfr. il prec. para. 4.1.1.2, cap. IV)¹⁰¹⁷.

Una delle particolarità della materia tributaria è, invece, che gli effetti delle sentenze interpretative non riguardano soltanto il giudice, ma anche l'Amministrazione Finanziaria che è tenuta a dare applicazione alle sentenze della Corte in quanto potere dello Stato¹⁰¹⁸. L'amministrazione finanziaria e la magistratura, quindi, si trovano ad operare in un sistema tributario composito in cui convivono tributi nazionali in cui prevale la funzione di finanziamento delle pubbliche spese¹⁰¹⁹ e tributi europei pensati alla luce della neutralità. Per questi l'interpretazione e applicazione in conformità al diritto europeo è legata alla primazia e effettività del diritto europeo. Si tratta di un fenomeno complesso che vede l'interazione del legislatore e della Corte di giustizia dell'Unione europea, insieme al legislatore, all'Amministrazione finanziaria e al giudice nazionale, nella creazione, definizione, interpretazione e applicazione di nozioni europee (che poi diventano nozioni nazionali), ha delle conseguenze anche per il contribuente. Più specificamente, quest'ultimo si trova a dover sopportare le conseguenze in termini di diminuita certezza del diritto che questa dinamica comporta, non sempre disponendo degli strumenti per vedere tutelati i propri diritti.

Occorre comunque ricordare che, nell'ipotesi in cui la violazione del diritto europeo da parte di uno Stato membro sia imputabile al legislatore nazionale, anche quando ci si muove in un settore caratterizzato da ampio potere discrezionale, i soggetti pregiudicati hanno diritto al risarcimento del danno, secondo le norme nazionali relative alla responsabilità della pubblica amministrazione. È comunque necessario che la norma europea violata fosse preordinata ad attribuire questi diritti; la violazione sia grave e manifesta; vi sia un nesso di causalità diretto tra la violazione e il danno subito dai singoli¹⁰²⁰. La responsabilità degli Stati membri riguarda sia le ipotesi in cui la violazione sia dovuta ad un'azione sia del legislatore, sia dell'autorità amministrativa, sia della giurisprudenza, dato che la giurisprudenza europea riconduce tutte e tre queste funzioni al principio di leale

¹⁰¹⁷ G. D'Angelo, *op. cit.*, 19. Tra le altre, si veda la sentenza del 9 marzo 1967, *Simmenthal*, C-106/77, EU:C:1978:49, che è la prima ad attribuire al giudice nazionale pienezza di competenze, affidando loro il «potere di fare [...] tutto quanto è necessario per disapplicare le disposizioni legislative nazionali che eventualmente ostino alla piena efficacia delle norme comunitarie». L'obbligo di interpretazione conforme è stato sancito per la prima volta dalla sentenza del 10 aprile 1984, *Von Colson and Kamann*, C-14/83, EU:C:1984:153.

¹⁰¹⁸ Sentenza del 22 giugno 1989, *Fratelli Costanzo*, C-103/88, EU:C:1989:256 .

¹⁰¹⁹ G. D'Angelo, *op. cit.*, 67.

¹⁰²⁰ L. Del Federico, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, 160.

collaborazione¹⁰²¹. Quindi, la non corretta attuazione delle nozioni europee, cui non si rimedi per mezzo di strumenti interpretativi, come quello dell'interpretazione conforme, può comportare la responsabilità degli Stati e il conseguente risarcimento ai soggetti destinatari.

Tale responsabilità funge da efficace incentivo per gli organi dello Stato a introdurre nel proprio sistema nozioni europee o interpretare e applicare le nozioni del diritto nazionale in conformità a quelle europee; un compito in cui il legislatore, l'amministrazione e la magistratura sono corresponsabili.

5.2 Le conseguenze per il Legislatore nazionale

È naturale, dal momento che l'imposta sul valore aggiunto è disciplinata per mezzo di una direttiva, che il legislatore sia il primo a doversi confrontare con il recepimento dei concetti delle direttive. Nell'attuazione, il legislatore può scegliere se attenersi al dato letterale della direttiva oppure fare riferimento alle nozioni nazionali. Nel primo caso il legislatore nazionale è sicuro che l'attuazione sia compatibile con il diritto europeo, ma l'amministrazione finanziaria e gli interpreti sono gravati da una responsabilità maggiore dovendo interpretare nozioni ampie e sconosciute. Sebbene non sia stato oggetto di comparazione, ciò era evidente nel caso dell'attuazione fornita dall'ordinamento inglese¹⁰²². Nel secondo caso, dovendosi confrontare con nozioni note, almeno in principio, l'interprete sarà facilitato nell'interpretazione e applicazione, essendo più chiari anche i diritti e obblighi relativi alle singole nozioni, ma non è scontato che queste siano coerenti con il diritto europeo.

Infatti, la trasposizione letterale dei concetti della direttiva IVA evita le questioni legate all'*identificazione* delle nozioni, ma non quelle legate alla loro *interpretazione e applicazione*. Questo è evidente nel caso della nozione di attività economica, che è stata trasposta in modo letterale da molti degli Stati membri. La trasposizione letterale ha sicuramente evitato molte delle difficoltà che hanno incontrato gli Stati che, come l'Italia, hanno fatto riferimento a concetti noti, come quello di *imprenditore* oppure di *soggetto esercente un'arte o una professione*, ma non ha sicuramente eliminato le difficoltà relative all'interpretazione e applicazione di nozioni così ampie. Al contrario, gli Stati che hanno fatto riferimento a nozioni note si sono trovati a dover interpretare i concetti nazionali in funzione di obiettivi diversi. Obiettivi diversi che, inoltre, vengono specificati spesso solo in un momento successivo dalla giurisprudenza. Dunque, la scelta del legislatore di dare attuazione alla direttiva facendo riferimento ai concetti della direttiva stessa oppure a concetti ripresi dall'ordinamento nazionale ha conseguenze significative anche al di fuori dell'attuazione.

La scelta del legislatore è, comunque, sicuramente più complessa per le nozioni per le quali manca una definizione nella direttiva. La presenza di una definizione, seppure ampia, fornita a livello europeo, rende più agevole per il legislatore nazionale il ricorso a concetti nuovi, dal momento che la definizione stessa può fornire indicazioni utili per l'interpretazione e applicazione

¹⁰²¹ Sentenza del 19 novembre 1991, *Francovich*, C-6/90, EU:C:1991:428.

¹⁰²² Per una disamina più approfondita si veda M. Bourgeois, *I soggetti passivi*, cit.

delle disposizioni. Nell'assenza di una definizione, invece, esigenze di certezza del diritto e di sistema possono spingere a optare per il riferimento a concetti noti.

Sulla scelta del legislatore incide anche il livello di integrazione raggiunto al momento dell'attuazione della direttiva: maggiore è il numero e l'incidenza delle materie disciplinate dal diritto dell'Unione, maggiori sono i concetti e la conoscenza che i legislatori nazionali hanno di questi ultimi e, quindi, maggiore è la fiducia che questi ripongono nelle nozioni europee. Diversamente, in fasi precedenti dall'integrazione europea, come al momento dell'attuazione della direttiva IVA, era naturale che i concetti nazionali fossero il riferimento naturale per molti legislatori.

Ciò non di meno, non sono mancate le ipotesi in cui legislatori nazionali hanno fatto riferimento a una situazione già disciplinata apportandovi delle modifiche oppure dandone una specifica qualificazione. È il caso dell'art. 4 d.p.r. 633/1972 secondo il quale «si considerano effettuate nell'esercizio dell'impresa...» (cfr. il prec. para. 4.2.4, cap. IV). È il caso delle esplicite esclusioni e inclusioni della disciplina spagnola, pensate per garantire la certezza del diritto per mezzo di un'attuazione attenta agli interventi legislativi e giurisprudenziali europei. La scelta di fare riferimento ad una nozione nota per apportarvi delle modifiche o degli aggiustamenti che ne consentano la coerenza rispetto ad obiettivi di un altro ordinamento è probabilmente l'ipotesi più problematica e foriera di incertezze dal momento che non consente né di valorizzare le esigenze di certezza del diritto che animano coloro che fanno riferimento a concetti noti, né una chiara diversificazione tra concetti nazionali ed europei.

Si è già accennato al fatto che l'evolversi e l'intensificarsi dell'integrazione, soprattutto ad opera della Corte di giustizia, abbiano indotto molti legislatori nazionali a modificare la disciplina di attuazione che, in alcuni casi, come quello spagnolo, è diventata particolarmente articolata. L'intervento successivo della Corte, ad esempio per quanto riguarda l'esenzione per le attività mediche, ha quindi sollecitato l'intervento del legislatore nazionale che ha tentato in questo modo di ovviare ai rischi in termini di certezza del diritto e legittime aspettative che l'assenza di chiarezza, per quanto riguarda l'individuazione e la definizione delle nozioni, aveva creato.

Occorre anche specificare che, in materia tributaria, si pongono al legislatore problemi particolari, poiché essa si caratterizza per la stretta correlazione con le fattispecie, gli istituti o i principi relativi ad altri ambiti dell'ordinamento¹⁰²³. Questo è evidente ad esempio nell'ambito delle esenzioni, sia quelle per attività di interesse pubblico, sia per le altre esenzioni, in cui i richiami ad altri settori soprattutto per quanto riguarda i soggetti prestatori sono molto frequenti. Basti pensare ai richiami alla legislazione urbanistica in materia di esenzioni relative alle operazioni immobiliari. Per l'esenzioni relative ad attività di interesse pubblico, il fatto stesso che l'esenzione voglia tutelare valori extragiuridici, che quindi ragionevolmente sono disciplinati anche da altri settori dell'ordinamento, rende naturale il rinvio. Tuttavia, questa non è l'unica ipotesi: il fatto stesso che il diritto tributario si applichi a fattispecie disciplinate e definite dal diritto civile o commerciale

¹⁰²³ F. Bosello, *La formulazione della norma tributaria*, cit., 1433.

rende i rinvii a nozioni note di altri settori naturale¹⁰²⁴. È il caso dei concetti di *arte o professione* della disciplina italiana o di *bedrijf*¹⁰²⁵ della disciplina olandese (cfr. il prec. para. 4.2.4, cap. IV).

5.3 Le conseguenze per l'Amministrazione finanziaria

In seguito al recepimento nella legislazione degli Stati membri, il diritto europeo trova applicazione grazie alle amministrazioni nazionali che si occupano dell'esecuzione indiretta dell'attività amministrativa europea e dell'applicazione della legislazione di recepimento della disciplina europea¹⁰²⁶. Infatti, nei casi in cui la disciplina europea si rinviene in una direttiva, la corretta applicazione del diritto europeo dipende sia dal corretto recepimento da parte dei legislatori nazionali, sia dalla corretta applicazione da parte dell'amministrazione finanziaria¹⁰²⁷. Per la stessa ragione le violazioni in materia tributaria sono riferibili in primo luogo al legislatore, per quanto riguarda il recepimento delle direttive, ed in secondo luogo alle amministrazioni finanziarie nazionali, per quanto riguarda la concreta gestione dei rapporti tributari.

In virtù del principio di leale collaborazione, infatti, l'amministrazione deve dare piena attuazione al diritto europeo nell'applicarlo ai casi concreti, procedendo anche all'interpretazione conforme e alla disapplicazione qualora ne ricorrano i presupposti. Nell'assenza di indicazioni precise per quanto riguarda l'individuazione e la definizione delle nozioni, le amministrazioni finanziarie devono affrontare le stesse difficoltà che devono affrontare gli organi giurisdizionali, di cui parleremo *infra* (v. il succ. para. 5.4 di questo cap.). A questo fine risultano particolarmente utili le indicazioni interpretative o applicative fornite a livello centrale per favorire l'uniforme applicazione sul territorio nazionale. Nel caso del diritto italiano, ad esempio, molte circolari e interpelli fanno esplicito riferimento o comunque recepiscono le più recenti pronunce della Corte di giustizia. Talvolta le circolari e gli interpelli riprendono e ripropongono intere parti della giurisprudenza europea oppure della giurisprudenza nazionale che fa riferimento a quella europea, proponendo interpretazioni evolutive della normativa interna, come si è visto, ad esempio, in relazione alla nozione di fondi d'investimento.

In ragione dell'esperienza maturata nell'applicazione sarebbe utile che l'Agenzia potesse intervenire e intervenisse, piuttosto che con circolari e interpelli all'insorgere delle questioni nell'applicazione, in una fase antecedente alla stesura della normativa indicando, ad esempio, i caratteri qualificanti delle nozioni che rispondono meglio alle definizioni funzionalistiche elaborate

¹⁰²⁴ Bosello (F. Bosello, *La formulazione della norma tributaria*, cit., 1445) sostiene che è difficile dare un giudizio in assoluto sull'utilizzo delle categorie civilistiche: in certi casi appare necessario, in altri opportuno, in altri discutibile.

¹⁰²⁵ Cioè «attività d'affari o professione».

¹⁰²⁶ Anche nei settori in cui il diritto europeo trova applicazione per mezzo di appositi regolamenti, come le imposte doganali, l'attuazione della disciplina ed il prelievo dei dazi sono compito delle amministrazioni nazionali, malgrado si tratti di risorse proprie dell'Unione.

¹⁰²⁷ L. Del Federico, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea - Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010, 122.

dalla Corte. Ancora più efficace potrebbe essere aumentare il coinvolgimento e la partecipazione a livello unionale in fase di elaborazione della normativa europea¹⁰²⁸.

5.4 Le conseguenze per la magistratura

Secondo la giurisprudenza consolidata «l'obbligo degli Stati membri, derivante da una direttiva, di conseguire il risultato da questa contemplato, come pure l'obbligo [...] 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 quelli giurisdizionali. Ne consegue che [...] il giudice nazionale deve interpretare il proprio diritto nazionale alla luce della lettera e dello scopo della direttiva onde conseguire il risultato perseguito da quest'ultima»¹⁰²⁹. Il giudice nazionale, quindi, diventa il garante della coerenza tra il diritto nazionale e il diritto europeo e l'interpretazione è lo strumento per conseguire questo scopo.

Nel caso delle nozioni, si tratta di un ruolo fondamentale e complesso soprattutto quando non si hanno indicazioni a livello europeo sull'individuazione e definizione: qualora il legislatore abbia fatto riferimento letterale alle ampie nozioni della direttiva, si tratterà di attribuire il loro contenuto a queste ultime; qualora il legislatore abbia fatto riferimento a concetti nazionali, si tratterà di verificare la compatibilità rispetto agli obiettivi europei e di trarne le opportune conseguenze.

Il ruolo del giudice è strettamente legato a due principi fondanti dell'ordinamento europeo: il principio del primato del diritto europeo e il principio di leale collaborazione. Soprattutto dal secondo emerge l'idea che l'interazione tra ordinamento giuridico europeo e ordinamenti giuridici nazionali non dev'essere un'interazione conflittuale, ma un'interazione che ambisce a conciliarli. Secondo la Corte di giustizia, infatti, gli Stati si assistono reciprocamente nell'adempimento dei doveri derivanti dai Trattati e ogni organo dello Stato deve garantire l'applicazione del diritto europeo, anche nell'assenza oppure incorretta trasposizione degli organi legislativi¹⁰³⁰. In questo modo la trasposizione delle nozioni europee nell'ordinamento nazionale diventa un'attività che ha luogo in due fasi: la prima fase, limitata nel tempo, riguarda il legislatore e coincide con la trasposizione vera e propria¹⁰³¹; la seconda fase riguarda invece il giudice e l'amministrazione finanziaria, che hanno un obbligo continuo di interpretare e applicare la legislazione nazionale in coerenza con quella europea¹⁰³².

5.4.1 Il ruolo del giudice nazionale

¹⁰²⁸ V. Busa, *Il punto di vista dell'Amministrazione finanziaria*, in L'imposta sul valore aggiunto. Aspetti economici e giuridici, in Giur. imp., 2009, LXXXII, 130.

¹⁰²⁹ Sentenza *Von Colson and Kamann*, cit.; sentenza del 13 novembre 1990, *Marleasing*, C-106/89, EU:C:1990:395; sentenza del 25 agosto 2007, *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:408.

¹⁰³⁰ G. D'Angelo, *op. cit.*, 48 sgg.

¹⁰³¹ Si veda la sentenza Corte Cost., del 5 giugno 1984, n. 170 (Granital). Al riguardo si veda anche G. D'Angelo, *cit.*, 48.

¹⁰³² C. Acocella, *Interpretazione Conforme al Diritto Comunitario ed Efficienza Economica: il principio di concorrenza*, in AA.VV., *Interpretazione Conforme e Tecniche Argomentative*, Atti del Convegno annuale del Gruppo di Pisa 2008, Torino, 2009, 96 sgg.

In questo modo si valorizza il ruolo del giudice nazionale come giudice europeo il cui compito non è più unicamente quello di risolvere questioni relative all'ordinamento interno, ma anche di interpretare e applicare il diritto europeo, garantendone il processo di integrazione. In particolare, nel corso del tempo, la Corte di giustizia ha fortemente coinvolto e accresciuto le responsabilità del giudice nazionale nel processo di integrazione europea; questo coinvolgimento sempre maggiore va di pari passo con il consolidamento delle competenze della Corte.

La stessa individuazione, definizione e specificazione della portata delle nozioni autonome e lo sviluppo del processo di integrazione che queste comportano contribuisce ad approfondire ed aumentare la responsabilità del giudice nazionale. Esso, insieme all'amministrazione finanziaria, in seguito agli interventi e alle specificazioni della Corte di giustizia, deve garantire la coerenza tra interpretazione e applicazione delle nozioni utilizzate dalla disciplina nazionale e le definizioni funzionalistiche elaborate dalla Corte di giustizia.

I due strumenti disponibili al giudice nazionale a questo scopo sono quelli dell'interpretazione conforme e della disapplicazione del diritto nazionale non conforme. Il compito del giudice di interpretare il diritto nazionale in conformità a quello europeo e di applicare il diritto europeo in ragione della sua superiorità su quello nazionale è particolarmente evidente nei settori armonizzati¹⁰³³. È proprio nei settori armonizzati che il giudice deve affrontare la difficoltà ulteriore di interpretare il diritto nazionale conformemente a nozioni europee ampie e, per questo, utili a integrare le differenze nazionali per mezzo di una direttiva e a garantire la massima efficacia del modello di armonizzazione negli ordinamenti nazionali. La scelta dello strumento della direttiva, come si è ampiamente già visto (cfr. capitolo I), implica infatti che l'ordinamento europeo elabori il modello impositivo e l'ordinamento nazionale gli dia attuazione specificando anche la portata delle nozioni nazionali in modo da renderle coerenti con le finalità delle direttive.

Nel caso delle nozioni, il compito del giudice viene reso più arduo dal fatto che la portata viene specificata e definita progressivamente dalla giurisprudenza della Corte o da fonti successive alla direttiva, come è avvenuto nel caso della nozione di stabile organizzazione (cfr. il prec. para. 3.3.2.2, cap. III). Sul giudice nazionale incombe quindi la responsabilità di interpretare le nozioni conformemente a questa evoluzione oppure, quando questo non è possibile, disapplicarle. Al contempo egli dovrà garantire che le finalità economiche che animano la normativa europea si concilino con quelle finanziarie degli Stati membri. Uno dei compiti più complessi per il giudice nazionale è poi quello relativo alle disposizioni delle direttive dotate di efficacia diretta. Secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia la diretta applicabilità riguarda soltanto le disposizioni europee che sono incondizionate e sufficientemente precise. La non condizionalità e precisione delle disposizioni deve però essere valutata secondo parametri europei che spesso mal si conciliano con i parametri tradizionali delle esperienze nazionali. Infatti, si tratta di due condizioni che non valgono a garantire la coerenza e unità delle nozioni nazionali, ma solo l'operatività della disciplina europea in ragione del suo primato. Inoltre, l'operatività non sempre garantisce anche l'efficacia di sistema, fondamentale nel caso delle nozioni.

¹⁰³³ A. Di Pietro, *Il giudice tributario come giudice europeo: dall'interpretazione all'attuazione delle norme europee*, in *Rass. trib.*, 2020, I, 26.

5.4.2 L'interpretazione conforme e la disapplicazione

Dunque, il primo obbligo del giudice nazionale (e dell'amministrazione finanziaria, ma ci limiteremo a fare riferimento al giudice nazionale) è quello di interpretare le disposizioni di diritto nazionale conformemente al diritto europeo. Nei settori armonizzati, in cui la competenza è ripartita tra gli Stati e l'Unione, il parametro da rispettare è costituito dal modello impositivo previsto a livello europeo in tutti i suoi aspetti e non si limita al rispetto del principio di non discriminazione, come nel caso delle imposte dirette¹⁰³⁴.

Il giudice nazionale deve, innanzitutto, individuare e qualificare le norme e gli obiettivi dell'ordinamento europeo affinché diventino i parametri dell'interpretazione dei concetti nazionali. A questo fine risultano particolarmente utili i preamboli delle direttive. Tuttavia, la coordinata metodologica, che si concretizza nell'obbligo di interpretazione conforme è affiancata da quella valoriale, ai cui fini risulta fondamentale il principio di concorrenza¹⁰³⁵. In materia IVA, diventa infatti fondamentale il contesto economico di riferimento: l'interprete deve tenere in considerazione la rilevanza dell'attività economica svolta nel mercato e cercare di garantire la neutralità concorrenziale¹⁰³⁶.

Un aspetto di complessità riguarda il fatto che non devono essere oggetto di scrutinio soltanto le disposizioni di diretta trasposizione del diritto europeo, ma anche quelle che possono influenzarlo, l'interpretazione secondo la giurisprudenza consolidata e l'applicazione da parte della pubblica amministrazione. Quindi, in tutti i casi in cui si faccia riferimento a nozioni appartenenti ad altri settori oppure definite in altri settori, come nel caso delle attività mediche o delle operazioni immobiliari, anche queste devono essere oggetto dell'obbligo di interpretazione conforme. Inoltre, nel caso di un intervento successivo della Corte di giustizia, che incida su una prassi o giurisprudenza consolidata, vi è il dovere di mutare orientamento in coerenza con l'interpretazione europea¹⁰³⁷.

Come anticipato, la costante enunciazione della giurisprudenza europea di fare ricorso a tutte le risorse disponibili nei rispettivi ordinamenti per garantire gli obiettivi di quello unionale è una tappa importante del processo di integrazione. L'obiettivo dell'interpretazione conforme non è solo di evitare le antinomie tra disposizioni nazionali ed europee, ma anche di conciliare le disposizioni appartenenti ai due ordinamenti sul piano assiologico. Nel caso in cui i concetti nazionali siano significativamente allineati rispetto a quelli europei lo strumento ermeneutico dell'interpretazione conforme si limiterà a garantire la concretizzazione di concetti giuridici indeterminati in senso

¹⁰³⁴ A questo proposito si veda G. D'Angelo, *op. cit.*, 68-69, che sottolinea che, sebbene esista una presunzione di conformità della norma interna al diritto europeo, l'ampiezza e la pervasività del parametro europeo da tenere in considerazione varia notevolmente in ragione dell'ambito del diritto europeo.

¹⁰³⁵ C. Acocella, *cit.*, 127.

¹⁰³⁶ Si veda C. Acocella, *op. cit.*, 98-99 che sostiene che la concorrenza, nel caso del diritto europeo, non debba essere intesa come libero dispiegamento delle forze economiche, ma come principio ispiratore di un complesso apparato di regole finalizzato al conseguimento di un equilibrio economicamente accettabile in cui l'efficienza economica vuole garantire assetti di mercato competitivi.

¹⁰³⁷ Sentenza del 13 luglio 2000, *Centrosteeel*, C-456/98, EU:C:2000:402, punto 98; sentenza del 9 dicembre 2003, *Commissione/Italia*, C-129/00, EU:C:2003:656.

conforme a quanto statuito a livello europeo¹⁰³⁸. Nel caso in cui, invece, i concetti utilizzati a livello nazionale non siano allineati rispetto a quelli europei, il confine tra produzione e interpretazione diventa labile. Si tratta, ad esempio, di quanto analizzato in relazione alla nozione di prestazione di servizi nell'ordinamento italiano (cfr. il prec. para. 4.2.1, cap. IV).

Occorre poi comprendere quando l'interpretazione conforme debba cedere il passo alla disapplicazione. A tal fine, bisogna fare riferimento allo scopo dell'interpretazione conforme, che è quello di garantire l'integrazione tra due ordinamenti e, più specificamente, l'effetto utile e l'uniforme applicazione del diritto europeo. Il diritto europeo per essere utile deve essere effettivo, ma solo gli Stati dispongono di apparati che possono avere conseguenze sui singoli. Agli Stati spetta il compito di garantire, facendo ricorso a strumenti interpretativi, la coerenza tra concetti nazionali ed europei necessaria all'interno del sistema giuridico complesso composto da norme unionali e nazionali¹⁰³⁹. Nel caso in cui ciò comporterebbe un'interpretazione *contra legem*, il giudice deve però disapplicare la norma.

Poiché l'ordinamento europeo è ispirato al principio di leale collaborazione, nel garantire l'integrazione tra diritto nazionale e ordinamento europeo, l'interpretazione conforme costituisce il primo tentativo obbligato e la disapplicazione l'*extrema ratio*¹⁰⁴⁰. È compito del giudice scegliere tra interpretazione conforme, disapplicazione ed eventualmente rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia¹⁰⁴¹.

Nel caso dei concetti, una delle principali difficoltà riguarda proprio l'individuazione del limite dell'interpretazione conforme, cioè l'individuazione dei casi in cui la nozione sia stata trasposta *contra legem* e, quindi, non si possa rimediare all'incorretta trasposizione per mezzo dell'interpretazione conforme, ma sia necessario ricorrere alla disapplicazione¹⁰⁴². Il dovere di interpretazione conforme richiede una profonda conoscenza del diritto europeo stesso, che è resa ancor più complessa dal fatto che le decisioni della Corte di giustizia sopraggiungono in un momento successivo alla trasposizione. La disapplicazione, utile a garantire la supremazia del diritto europeo, è una responsabilità tanto maggiore quanto maggiore è la quantità delle norme europee.

Nel caso delle nozioni si pone poi una questione ulteriore che non è dissimile da quella relativa all'interpretazione e applicazione in quei casi in cui il legislatore nazionale abbia dato attuazione alla direttiva facendo riferimento alle nozioni utilizzate in ambito europeo: dal momento che la disapplicazione della norma nazionale implica l'applicazione di quella europea, il giudice si troverà poi a interagire con i concetti della direttiva, talvolta ampi e generici, e con le difficoltà che

¹⁰³⁸ C. Acocella, *cit.*, 96.

¹⁰³⁹ C. Acocella, *cit.*, 98-99.

¹⁰⁴⁰ G. Betlem, *The Doctrine of Consistent Interpretation – Managing Legal Uncertainty*, in *Oxford Journal of Legal Studies*, 22 (3), 397–418, sottolinea che, nell'interpretazione conforme, una norma di diritto europeo viene utilizzata per l'interpretazione di un'altra norma: la seconda è quella che viene poi effettivamente applicata, ma viene applicata alla luce della prima. L'impatto della norma europea è quindi indiretto. Al contrario, nel caso dell'effetto diretto non c'è alcun conflitto tra la norma nazionale e la disciplina europea perché ci si limita ad applicare direttamente la seconda.

¹⁰⁴¹ L'interpretazione conforme al diritto europeo si distingue dall'interpretazione conforme a Costituzione anche per il fatto che, nel secondo caso, la scelta è tra interpretazione conforme e rinvio alla Corte Costituzionale.

¹⁰⁴² Sentenza dell'8 ottobre 1987, *Kolpinghuis Nijmegen*, C-80/86, EU:C:1987:431.

ne conseguono¹⁰⁴³. Ancora più complessa è la questione, in relazione a quei concetti (ad esempio, quelli di *organismi* o *istituti debitamente riconosciuti*, relativi all'ospedalizzazione e alle cure mediche oppure all'educazione all'insegnamento) per la cui individuazione la stessa direttiva rimanda al diritto nazionale, qualora questi vengano individuati in chiaro contrasto con la disciplina europea. La disapplicazione di questi concetti per contrasto con il diritto europeo, comunque, è un'eventualità poco plausibile.

5.4.3 Il rinvio pregiudiziale

Un'ulteriore difficoltà per il giudice nazionale, questa volta non condivisa con l'amministrazione finanziaria, riguarda l'opportunità di operare il rinvio pregiudiziale. Secondo l'art. 267 TFUE ogni organo giurisdizionale può, e quelli di ultima istanza devono, operare il rinvio pregiudiziale qualora ritengano che la Corte di giustizia debba pronunciarsi sull'interpretazione del diritto europeo e quindi che sia indispensabile rimettere a essa la questione interpretativa. Nell'esperienza degli Stati membri, il rinvio pregiudiziale assolve una funzione centrale per assicurare un'interpretazione e, quindi, un'applicazione uniforme del diritto europeo negli Stati membri. L'elaborazione e la definizione di concetti europei, infatti, avviene proprio nei rinvii pregiudiziali.

La Corte di giustizia si è espressa più volte imponendo dei limiti chiari ai casi in cui operare il rinvio pregiudiziale, ed è possibile ipotizzare la responsabilità risarcitoria degli Stati per atti imputabili al giudice nazionale¹⁰⁴⁴. Tuttavia, secondo la giurisprudenza della Corte nella sentenza CILFIT, l'art. 267 TFUE non si applica nelle ipotesi in cui la risposta non lascia spazio per alcun ragionevole dubbio (*acte clair*). La regola generale subisce una deroga anche quando la disposizione sia stata già interpretata dalla Corte di giustizia oppure quando la Corte di giustizia si sia già pronunciata su una questione identica (*acte éclairé*)¹⁰⁴⁵.

È evidente la difficoltà per il giudice nazionale di decidere quando operare il rinvio pregiudiziale in relazione a nozioni non definite dalla direttiva, ma definite nell'ordinamento nazionale, o il cui significato sia comunque ragionevolmente definibile in base ad esso; la questione diventa ancora più complessa qualora la Corte si sia già pronunciata riguardo a quelle nozioni, come la vicenda relativa alla nozione di *servizi pubblici postali* dimostra (cfr. il prec. para. 3.2.2.1, cap. III). D'altronde è proprio il rinvio pregiudiziale (che valorizza la collaborazione tra giudice nazionale e Corte, ma in un momento successivo rispetto alla trasposizione della direttiva da parte del Legislatore interno) che assolve, tra le tante, alla funzione di contribuire alla definizione e

¹⁰⁴³ A. Di Pietro, *Il giudice tributario come giudice europeo*, cit., 37-40.

¹⁰⁴⁴ Sentenza del 30 settembre 2003, *Köbler*, C-224/01, EU:C:2003:513; sentenza del 13 giugno 2006, *Traghetti del Mediterraneo*, C-173/03, EU:C:2006:391.

¹⁰⁴⁵ Sentenza del 18 ottobre 1990, *Dzodzi*, C-297/88, EU:C:1990:360; sentenza del 17 luglio 1997, *Leur-Bloem*, C-28/95, EU:C:1997:369; sentenza dell'11 gennaio 2001, *Kofisa Italia*, C-1/99, EU:C:2001:10; sentenza del 29 aprile 2004, *British American Tobacco*, C-222/01, EU:C:2004:250; sentenza del 16 marzo 2006, *Poseidon Chartering*, C-3/04, EU:C:2006:176. In queste sentenze si sottolinea che la strada del rinvio pregiudiziale non è preclusa al giudice nazionale quando questi si trovi ad applicare a situazioni puramente interne norme di diritto nazionale che rinviano a disposizioni di diritto europeo e, in questo senso, è fondamentale l'interesse europeo all'interpretazione uniforme del diritto europeo, a prescindere dalle situazioni in cui le stesse norme verranno applicate.

specificazione delle nozioni europee. Quanto illustrato in relazione alle scuole guida nell'esenzione relativa all'istruzione è un chiaro esempio dei rischi connessi ad un intervento definitorio successivo (cfr. il prec. para. 4.1.1.1, cap. IV).

Infine, sebbene la portata di unificazione e di creazione di concetti europei trovi un supporto fondamentale nelle sentenze adottate al termine dei rinvii pregiudiziali, una questione problematica riguarda gli effetti *ex tunc* delle sentenze della Corte. L'efficacia *ex nunc* viene limitata ai casi assolutamente eccezionali ma, comunque, l'interesse finanziario dello Stato membro può diventare un fattore giustificativo della limitazione nel tempo delle sentenze della Corte, sebbene si sia preferito più spesso fare riferimento alla certezza del diritto, alla stabilità dei rapporti pregressi e alla buona fede¹⁰⁴⁶.

5.5 Le conseguenze per il contribuente

Proprio il fatto che le sentenze della Corte volte a specificare la portata delle nozioni europee intervengono in un momento successivo rispetto all'attuazione della norma nazionale talvolta comporta una minore tutela delle esigenze del contribuente.

La tutela del contribuente ha sempre avuto un ruolo piuttosto marginale nell'ordinamento europeo, malgrado i tentativi della Corte di giustizia di estendere quanto più possibile gli strumenti già approntati dai Trattati, introducendone anche di nuovi rispetto a quelli previsti in ambito nazionale¹⁰⁴⁷. Infatti, il contribuente continua ad interagire con le amministrazioni fiscali nazionali e gli unici strumenti di cui dispone per tutelare i suoi diritti sono le procedure di cui agli artt. 258 e 267 TFUE che, tuttavia, non ne garantiscono una salvaguardia diretta e immediata¹⁰⁴⁸.

La maggior parte delle violazioni della tutela del contribuente deriva dall'erronea trasposizione del diritto europeo oppure dall'erronea applicazione da parte dell'amministrazione finanziaria, quindi le procedure di infrazione potrebbero essere uno strumento efficace, ma, dal momento che la protagonista delle procedure di infrazione è la Commissione¹⁰⁴⁹, non si tratta di uno strumento specificamente efficace per la tutela del contribuente. L'altro strumento è quello del rinvio pregiudiziale che, sebbene abbia l'originaria e principale funzione di fornire agli interpreti indicazioni per quanto riguarda l'interpretazione del diritto europeo, viene spesso utilizzato anche per dare indicazioni riguardo la compatibilità del diritto nazionale con il diritto europeo.

Le decisioni della Corte, pur non avendo efficacia *erga omnes*, hanno valore per tutti gli operatori del diritto e molto al di là del caso di specie, soprattutto nei casi in cui la giurisprudenza ritiene che operi il principio di diretta applicabilità. Come anticipato, poi, il rinvio pregiudiziale costituisce un valido strumento di collaborazione tra il giudice nazionale e la Corte di giustizia, soprattutto per le nozioni autonome che sono definite proprio in questo contesto, ma si tratta di uno

¹⁰⁴⁶ L. Del Federico, *op. cit.*, 148.

¹⁰⁴⁷ G. Tesaro, *Diritto Comunitario*, Padova, 2005, 228-229.

¹⁰⁴⁸ In questo senso, v. Lorenzo Del Federico, *cit.*, 112.

¹⁰⁴⁹ Il problema con le procedure di infrazione è che i privati possono sollecitare la Commissione a dare avvio ad una procedura di infrazione, ma non sono titolari di diritti direttamente nei confronti della Commissione.

strumento che rientra nella quasi totale disponibilità del giudice nazionale, e il cui uso può essere sì sollecitato dal contribuente, ma non in modo vincolante.

Tuttavia, sia la procedura di infrazione, sia il rinvio pregiudiziale sono rimedi *ex post*, insufficienti a garantire la protezione di certe istanze, in particolare per quanto riguarda la certezza del diritto. Ben più efficaci per il contribuente sono l'efficacia diretta del diritto europeo ed eventualmente, quando sia necessaria, la disapplicazione delle disposizioni nazionali.

Affinché una disposizione sia dotata di effetto diretto, è necessario che preveda un obbligo chiaro, preciso e incondizionato e attribuisca diritti specifici sulla base dei quali i contribuenti possono fondare le loro richieste¹⁰⁵⁰. Nel caso delle nozioni è difficile stabilire la loro natura condizionata o meno, e quindi se si possa invocare l'efficacia diretta delle norme che ne fanno uso, anche se, per i termini delle esenzioni, la Corte ha in varie occasioni affermato che si tratta di disposizioni suscettibili di efficacia diretta¹⁰⁵¹. I problemi riguardano, invece, quelle disposizioni della direttiva che sono condizionali come la disposizione sul gruppo IVA di cui all'art. 11 o che rimandano al riconoscimento da parte degli Stati membri, come le nozioni relative al profilo soggettivo di molte esenzioni per attività di interesse pubblico. La Corte, infatti, in relazione ai tre requisiti dei vincoli finanziario, organizzativo e gestionale di cui, appunto, all'art. 11, ha detto che questi impediscono che si possa invocare l'effetto diretto¹⁰⁵². Più in generale, tutte le volte in cui l'applicazione di un'esenzione dipenda da «condizioni» che non riguardano in alcun modo la definizione del contenuto delle nozioni fondamentali, le disposizioni hanno efficacia diretta¹⁰⁵³.

Al contrario, nelle sentenze della Corte relative alla «gestione di fondi d'investimento come definiti dagli Stati membri» si è affermato che l'esenzione prevista per questi ultimi potesse avere effetto diretto in quanto sufficientemente precisa¹⁰⁵⁴: il fatto che l'art. 13 lasci un margine di discrezionalità agli Stati membri non significa che gli individui non possono fare affidamento sull'effetto diretto della norma quando gli Stati hanno ecceduto i limiti lasciati alla loro discrezionalità¹⁰⁵⁵. Allo stesso modo, in *Linneweber e Akriditis*¹⁰⁵⁶, la Corte ha affermato che dal fatto che lo Stato subordina la concessione dell'esenzione a condizioni che sono contrarie alla neutralità fiscale, e quindi incompatibili con la direttiva, non può dipendere l'impossibilità di

¹⁰⁵⁰ Quanto al presupposto della chiarezza e precisione, la Corte lo ritiene integrato allorché la norma «sancisce un obbligo in termini non equivoci» (sentenza del 17 settembre 1996, *Cooperativa Agricola Zootecnica S. Antonio*, cause riunite C-246/94, C-247/94, C-248/94 e C-249/94, EU:C:1996:329, punto 19).

¹⁰⁵¹ Sentenza del 19 gennaio 1982, *Becker*, C-8/81, EU:C:1982:7, punti 17-25; sentenza del 20 ottobre 1993, *Balocchi*, C-10/92, EU:C:1993:846, punto 33. Con la sentenza del 6 luglio 1995, *BP Soupergaz*, C-62/93, EU:C:1995:223, punto 36, la Corte ha riconosciuto l'efficacia diretta relative alla determinazione della base imponibile e all'origine e portata del diritto a deduzione.

¹⁰⁵² Sentenza del 16 luglio 2015, *Larentia + Minerva*, C-108/14, EU:C:2015:496.

¹⁰⁵³ Ciò sembra potersi desumere dalla sentenza *Becker*, *cit.*, punti 32-33.

¹⁰⁵⁴ Sentenza *JP Morgan Fleming*, *cit.*

¹⁰⁵⁵ Sul punto si veda la sentenza *Kügler*, *cit.*, punti 52-53, secondo la quale il fatto che l'art. 13, parte A, n. 1, della sesta direttiva disponga che gli Stati membri applicano le esenzioni ivi previste «alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle [dette] esenzioni (...) e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso» non esclude la possibilità per i singoli di invocare l'effetto diretto della disposizione e l'art. 13, parte A, n. 1, lett. g), della sesta direttiva indica, in maniera sufficientemente precisa e incondizionata, le attività che beneficiano dell'esenzione. Si vedano anche le sentenze *von Colson e Kamann*, *cit.*, e *Marleasing*, *cit.*

¹⁰⁵⁶ Sentenza del 17 febbraio 2005, *Linneweber e Akriditis*, cause riunite C-453/02 e C-462/02, EU:C:2005:92, punti 35-37.

invocare l'effetto diretto della disposizione di esenzione. Probabilmente il diverso approccio della Corte può essere giustificato anche in ragione del fatto che, in un caso, si tratta di un regime opzionale, nell'altro, invece, di una norma vincolante relativa ad un settore in cui è richiesta particolare prudenza.

Conclusioni

Le nozioni autonome verso la dimensione ordinamentale

L'elaborazione di nozioni autonome da quelle nazionali e strumentali al perseguimento di obiettivi europei riguarda ogni ambito del diritto dell'Unione europea e contribuisce ad attribuirgli una dimensione ordinamentale originale. Infatti, nozioni e concetti, al pari di principi e criteri interpretativi, non solo sono fondamentali a garantire l'effettività nel perseguimento degli obiettivi di un ordinamento, ma contribuiscono anche a strutturarli e organizzarli in coerenza con questi ultimi¹⁰⁵⁷. In questo modo, lo qualificano e diversificano rispetto agli altri ordinamenti. Nel caso del diritto europeo, inoltre, in nome della primazia che gli è riconosciuta, le nozioni europee diventano parte integrante degli ordinamenti nazionali modificandoli.

Tuttavia, l'elaborazione di nozioni autonome assume forme diverse a seconda del settore e delle materie in cui viene realizzata. Nel caso della fiscalità, si atteggia in modo diverso a seconda che riguardi o meno un'imposta armonizzata. Nell'ambito dell'IVA l'elaborazione di nozioni autonome è avvenuta e continua ad avvenire soprattutto in via giurisprudenziale e si inserisce nel contesto dell'accresciuta armonizzazione stimolata dalla Corte di giustizia. Nel suo ruolo di interprete del diritto europeo la Corte individua e definisce nozioni della disciplina IVA al fine di garantirne l'uniforme applicazione del modello armonizzato negli Stati membri.

L'elaborazione di nozioni autonome giurisprudenziali ribadisce il ruolo della Corte quale propulsore del diritto europeo. Nel settore della fiscalità, in cui il processo decisionale è basato sull'unanimità, esso è fondamentale. Nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto - la cui armonizzazione è iniziata nel 1967 ed è proseguita per mezzo di un processo normativo al suo interno non sempre omogeneo e caratterizzato da frequenti interruzioni - la giurisprudenza elaborata nel corso di cinquant'anni di attività interpretativa appare decisiva¹⁰⁵⁸.

La formulazione di nozioni europee, direttamente applicabili negli Stati membri, e funzionali a obiettivi europei, si inserisce nel processo di avanzamento dell'armonizzazione in ambito IVA, per mezzo di direttive e regolamenti successivi. Contemporaneamente, essa contribuisce all'armonizzazione medesima. Segnatamente, innanzitutto, la Corte interviene con particolare decisione nella formulazione di nozioni europee quando la disciplina unionale è tradotta facendo riferimento a concetti nazionali. Essi, seppur noti per la loro familiarità agli interpreti, e quindi in grado di garantire la certezza dei rapporti giuridici, possono pregiudicare l'efficacia dell'armonizzazione stessa e, dunque, la creazione del mercato cui questa è strumentale. Tuttavia,

¹⁰⁵⁷ Per fare soltanto un esempio, come spiega chiaramente D'Angelo (A. D'Angelo, *Discorso giuridico, cit.*, 312 sgg.), lo stesso tessuto degli enunciati normativi è pervaso da concetti che lo strutturano secondo schemi intellettuali che non concernono solo la tipizzazione di fatti, ma anche l'organizzazione e la sintesi del loro trattamento giuridico. Le esigenze di sintesi e di semplificazione che sono proprie dell'attività di normazione impongono invero l'organizzazione del trattamento giuridico, non solo mediante regole puntuali ma anche secondo schemi di pensiero e termini tecnici che li denotano, caratterizzati da sinteticità in nome di esigenze di economia di ragionamento e di parole, e di ordine.

¹⁰⁵⁸ La disciplina fondamentale del modello armonizzato dell'IVA continua a trovare un riferimento normativo fondamentale nella direttiva 2006/112/CE, e in una serie di direttive e regolamenti successivi. Tuttavia, grazie al vasto corpo giurisprudenziale che la riguarda, l'armonizzazione dell'imposta è progredita e continua a progredire.

Conclusioni

col progredire dell'armonizzazione, anche l'introduzione di concetti europei smette di riguardare ambiti derogatori, in cui il rischio rispetto all'efficace perseguimento degli obiettivi europei è più immediato, per toccare anche gli aspetti strutturali dell'imposta, in modo da rafforzare la creazione di un modello impositivo europeo. Dunque, non solo la formulazione di nozioni autonome giurisprudenziali è coerente con l'avanzamento dell'armonizzazione per mezzo di interventi normativi e giurisprudenziali, ma è anche uno degli elementi in ragione dei quali essa progredisce.

Le nozioni autonome tra interventi specifici e creazione di «tessuto concettuale europeo»: l'involontaria conseguenza di sistema

Trattandosi di nozioni di origine giurisprudenziale, la formulazione di nozioni autonome è spesso legata a esigenze relative al caso di specie, ed è più evidente negli ambiti in cui l'efficace perseguimento di obiettivi europei è ritenuto a rischio. Ciò non di meno, essa deve essere analizzata anche alla luce dell'affermazione della Corte secondo la quale il diritto comunitario impiega una terminologia che gli è propria e nozioni giuridiche che «non presentano necessariamente lo stesso contenuto nel diritto comunitario e nei vari diritti nazionali». L'elaborazione di nozioni autonome si inserisce nel processo, in evoluzione e di più ampio respiro, che attiene all'individuazione di un linguaggio e di un apparato concettuale «autenticamente» europei. Ciò avviene su due livelli. Innanzitutto, in virtù di un filone giurisprudenziale consolidato, il diritto europeo utilizza una terminologia e concetti propri, che la Corte è competente a chiarire, proprio in quanto interprete del diritto europeo. Si tratta di una «delimitazione di competenze», di un'affermazione teorica di valore generale. Al contempo, la definizione concreta delle nozioni, qualora non sia operata dal testo legislativo, come è frequente nelle direttive più risalenti, avviene nel contesto delle decisioni della Corte. Trattandosi di sentenze che intervengono nel corso del tempo, l'elaborazione di nozioni autonome è un processo in divenire.

Tuttavia, nel suo ruolo di interprete del diritto europeo, la Corte deve rispettare i limiti che caratterizzano l'attività ermeneutica. Per questo la formulazione di nozioni autonome viene presentata come un'attività di scoperta di significati preesistenti, cioè come mera estrinsecazione del solo autentico significato insito nel termine. Quindi la Corte afferma che determinati concetti *costituiscono* nozioni autonome. Dall'analisi della giurisprudenza emerge, però, che la formulazione di nozioni europee è, piuttosto, un processo interpretativo anche «creativo» sulla base di criteri logici e funzionali, insiti nel testo degli strumenti normativi e orientati dai principi che informano il diritto europeo. Ciò è particolarmente evidente nella definizione e qualificazione di alcune operazioni relative alle esenzioni, in cui il contesto economico di riferimento è strumentale a esigenze di neutralità e a evitare disparità concorrenziali.

Dunque, da un lato, esiste lo strumento legislativo europeo che, secondo la giurisprudenza europea, fa riferimento ad un linguaggio e a concetti propri che la Corte è competente ad interpretare. Dall'altro, l'individuazione e definizione di questi concetti, nell'assenza di definizioni legislative, avviene in via giurisprudenziale in un'evoluzione continua che intesse di concetti propri il diritto europeo. L'esito, più o meno volontario, ha indubbiamente conseguenze di sistema dal momento che l'introduzione di quello che possiamo chiamare un "tessuto concettuale" europeo è

Conclusioni

uno dei fattori che senza dubbio concorre ad attribuire al diritto europeo un carattere “di sistema” o ordinamentale in senso proprio, (garantendone, appunto l’autonoma realizzazione, al di là della *primauté* della sua produzione legislativa).

Il fatto che l’individuazione di una terminologia e di concetti europei avvenga, da un lato, in virtù di un’affermazione di principio e dall’altro, gradualmente, nei rinvii pregiudiziali appare necessariamente, anche se *prima facie*, contraddittorio. La contraddizione si manifesta nella giurisprudenza della Corte in cui essa individua la ragione dell’esistenza della nozione autonoma in un dato puramente formale, cioè l’assenza di qualsiasi rimando al diritto interno degli Stati membri. Si tratta di una pratica piuttosto comune, soprattutto al di fuori del diritto tributario, ma utilizzata anche in ambito IVA, che induce a chiedersi se tutte le nozioni contenute in disposizioni europee debbano essere considerate nozioni autonome qualora non rimandino espressamente al diritto nazionale. Sebbene un’interpretazione letterale faccia propendere per questa soluzione, l’analisi della giurisprudenza induce a ritenere che, per il momento, l’individuazione di nozioni autonome riguardi termini di particolare rilievo nella disciplina IVA per i quali vi è un rischio di interpretazione non uniforme, a prescindere da come il concetto di nozione autonoma venga qualificato e definito. L’affermazione deve piuttosto essere letta alla luce della progressiva creazione di un apparato terminologico e concettuale europeo che abbiamo appena richiamato. Deve quindi essere ritenuta vera in termini prospettici, come un ambizioso obiettivo.

Le nozioni autonome funzionalistiche

In nome della centralità del mercato interno nel contesto dell’Unione, le nozioni elaborate in ambito europeo si contraddistinguono per il rilievo attribuito alla natura economica della fattispecie e agli effetti economici delle operazioni. Gli Stati membri accolgono, in virtù della primazia del diritto europeo, l’introduzione di concetti funzionali a questo scopo, tutti strettamente legati al mercato. Il mercato e l’armonizzazione dell’imposta sul valore aggiunto in nome del mercato sono obiettivi condivisi tra ordinamenti nazionali ed europeo¹⁰⁵⁹, in nome dei quali gli Stati hanno limitato la propria sovranità coi Trattati. Tuttavia, con l’avanzare e con il trasformarsi dell’Unione europea in senso ordinamentale, il principio di attribuzione perde di importanza rispetto all’effettività e alla primazia dell’ordinamento europeo. L’introduzione di concetti europei diventa un passaggio fondamentale che deve essere analizzato non solo alla luce della primazia e dell’evoluzione in senso ordinamentale dell’Unione, ma anche della limitazione della sovranità degli Stati. Il fatto che l’individuazione di nozioni europee implichi contemporaneamente una maggiore autonomia dell’Unione e una minore discrezionalità degli Stati incide sui caratteri delle nozioni autonome.

¹⁰⁵⁹ Ciò è anche coerente con il fatto che, nel diritto europeo, soprattutto in materia tributaria, la qualificazione faccia ricorso a criteri sostanzialistici, attribuendo cioè particolare importanza all’aspetto economico e alle caratteristiche oggettive. Nella visione europea, quindi, si attribuisce rilevanza a determinati aspetti di rilievo anche economico sia per la caratterizzazione e sia per la qualificazione delle fattispecie: i due aspetti costituiscono quindi due facce della stessa medaglia.

Conclusioni

Poiché la Corte di giustizia si trova a dover individuare nozioni che garantiscano la primazia del diritto europeo nelle materie di competenza UE, all'interno di ordinamenti nazionali che aspirano all'unità, completezza e coesione, è evidente l'utilità di nozioni funzionalistiche, che privilegiano l'efficace raggiungimento dell'obiettivo rilevante nel caso di specie. Anche per questo le definizioni fanno riferimento alla funzione della nozione piuttosto che ai caratteri sostanziali della stessa.

Le suddette definizioni funzionalistiche si caratterizzano per un grado di complessità ed elaborazione minimale rispetto a quelle interne, in modo da essere comprensibili e accettabili per qualsiasi operatore all'interno dell'Unione. Infatti, sia per quanto riguarda i termini utilizzati per designare le nozioni, sia per quanto riguarda quelli utilizzati per definirle, accanto ai termini propri del linguaggio giuridico, compaiono termini meno connotati giuridicamente nonché termini conati all'apposito fine di designare concetti nuovi e strumentali al diritto europeo. Ciò è efficace per garantire l'uniforme applicazione in numerosi ordinamenti giuridici diversi. Inoltre, il grado di precisione e la conseguente limitazione della libertà degli Stati variano a seconda dell'ambito in cui il concetto si trova. È maggiore nel caso delle *nozioni autonome in senso stretto*, relative alle esenzioni, il cui obiettivo finale è limitare l'autonomia applicativa degli Stati relativamente a ipotesi derogatorie; è inferiore nel caso delle *nozioni proprie*, il cui obiettivo è definire l'ambito di applicazione di nozioni fondamentali nella struttura dell'imposta. La definizione funzionalistica risponde quindi a obiettivi diversi, accomunati dal fatto di essere utili a garantire il primato dell'ordinamento europeo. Per le esenzioni limitando l'autonomia nazionale in nome dell'efficacia delle disposizioni derogatorie; per i caratteri costitutivi, invece, definendo l'ambito di applicazione in coerenza con le finalità della direttiva.

Le nozioni autonome in senso stretto e le nozioni proprie

Nel caso delle esenzioni per attività di interesse pubblico, la funzione della nozione autonoma è quella di coniugare la tutela di esigenze extrafiscali con la garanzia di un trattamento uniforme nei confronti di coloro che agiscono nel medesimo ambito, coerentemente con il principio di neutralità. Il regime derogatorio, infatti, è giustificato dalla tutela di valori e interessi caratterizzanti la generalità degli ordinamenti degli Stati membri, ma diversamente declinati nelle Costituzioni nazionali.

Le esenzioni per attività di interesse pubblico richiedono il soddisfacimento di requisiti soggettivi, che fanno riferimento a concetti comuni a più attività esenti. La definizione dei singoli concetti è fortemente orientata dal principio di neutralità, in ragione del quale non si può ammettere che operatori economici che effettuano operazioni identiche siano sottoposti a un trattamento fiscale diverso, dimostrando così la centralità di questo principio nell'ambito delle esenzioni.

Il ricorso a definizioni funzionalistiche, invece, è evidente nel caso delle nozioni relative al profilo oggettivo delle esenzioni per attività di interesse pubblico che valorizzano la finalità dell'esenzione, come nel caso della finalità terapeutica per le esenzioni relative ad attività mediche. Talvolta, inoltre, le definizioni sono formulate in modo tale da adeguarsi a settori in cui lo stato

Conclusioni

delle conoscenze scientifiche è in costante evoluzione: così la nozione autonoma diventa anche uno strumento per garantire l'interpretazione evolutiva.

Le esenzioni per attività di interesse pubblico si caratterizzano per la presenza di nozioni trasversali, che riguardano diverse disposizioni. Esse designano spesso operazioni in rapporto di connessione o relazione rispetto alle operazioni principali. In questi casi, il termine utilizzato per individuare la nozione autonoma non ha un corrispondente giuridicamente rilevante nelle tradizioni degli Stati membri e la definizione funzionalistica è portata alle estreme conseguenze. Infatti, la definizione spesso si riferisce ad un criterio, legato alla realizzazione immediata dell'interesse che anima l'operazione principale, piuttosto che all'individuazione dei caratteri sostanziali costitutivi del concetto.

Prevale, invece, la valorizzazione di elementi oggettivi nella definizione di nozioni relative alle esenzioni non per attività di interesse pubblico (cd. altre esenzioni). Si tratta di attività per cui spesso è prevista la possibilità di scegliere tra imponibilità ed esenzione. Questa circostanza non incide sul fatto che le nozioni possano essere considerate autonome: se il regime fiscale di imponibilità o esenzione è alternativo, non lo è la definizione degli elementi caratterizzanti l'operazione.

Per la definizione di alcune di queste nozioni, la giurisprudenza europea richiama definizioni che afferiscono a strumenti normativi diversi dalla direttiva IVA, come è evidente nel caso delle assicurazioni. A parere di chi scrive la scelta di «far fluire» nozioni da una direttiva ad un'altra, però, non può essere generalizzata; ciò è coerente anche con il fatto che la disciplina e il livello di armonizzazione raggiunto sono frutto di obiettivi e scelte giustificate in un certo settore, ma la cui applicazione ad un altro potrebbe essere discutibile. Ciò è evidente, ad esempio, in materia di nozioni di operazioni finanziarie e negoziazione, rispetto alle quali non utilizza mai le nozioni delle direttive europee sulla regolamentazione delle attività bancarie e finanziarie (MIFID).

Al contrario, salvo esigenze contrarie evidenti, la Corte tende a garantire l'uniformità definitoria all'interno del medesimo strumento normativo. Quindi, qualora la direttiva utilizzi il medesimo concetto in più disposizioni, la giurisprudenza europea tende a riferirsi alla medesima definizione. Nel caso, poi, in cui la definizione di una nozione preveda esplicitamente il coordinamento con un'altra, le due andranno definite allo stesso modo, anche se riguardano rispettivamente profili strutturali e derogatori dell'imposta.

Tra le nozioni relative alle «altre esenzioni», rientrano concetti per cui la direttiva rinvia alla competenza definitoria degli Stati. Nel caso in cui si tratti di concetti «complessi», cioè che si compongono di più concetti, il fatto che la definizione di alcune delle componenti del concetto complesso sia rimessa al diritto nazionale non pregiudica la possibilità di qualificare come nozioni autonome i concetti per cui il richiamo non c'è. Fornendo indicazioni specifiche relative a questi ultimi, però, si orienta anche l'interpretazione dei primi. Ad esempio, nel caso della «gestione di fondi comuni d'investimento», solo ciò che può essere gestito nel significato attribuito dalla Corte al termine «gestione» può accedere all'esenzione, sebbene la competenza definitoria rispetto ai fondi d'investimento spetti agli Stati membri.

Malgrado l'esplicita qualificazione di molte nozioni come autonome, la disciplina europea delle esenzioni lascia comunque ampio margine agli Stati nell'attuazione con la previsione di

Conclusioni

categorie ampie, regimi opzionali e richiami alla responsabilità definitoria e di individuazione degli Stati nazionali. Essi, quindi, spesso forniscono un'attuazione della direttiva coerente con i concetti giuridici nazionali. La giurisprudenza e la prassi nazionale talvolta si attengono, talvolta si discostano dalla suddetta scelta. Questo è particolarmente evidente nel caso delle esenzioni per attività di interesse pubblico, che sono intese, in modo a-tecnico, come strumenti agevolativi e redistributivi per determinati soggetti in relazione a determinati settori rilevanti. Tuttavia, se, da un lato, la discrezionalità offerta dalla direttiva risponde alla volontà di riconoscere esigenze extrafiscali degli Stati membri; dall'altro lato, i vincoli europei rimangono fondamentali per garantire l'uniforme applicazione nei casi in cui non vi sia totale sovrapposizione tra valori nazionali, spesso incarnati in principi costituzionali, e valori europei.

Col passare degli anni, anche a fronte di una giurisprudenza europea sempre più ricca e articolata, gli Stati membri riconoscono e fanno proprio l'approccio europeo che valorizza le attività e le operazioni piuttosto che i soggetti. Talvolta ciò avviene facendo ricorso a definizioni funzionalistiche, o comunque all'interpretazione funzionale, dei concetti con cui si è data attuazione alla direttiva, sebbene si tratti spesso di metodi sconosciuti ad alcuni ordinamenti nazionali. Questo è particolarmente evidente in relazione alle operazioni finanziarie. L'adeguamento alle indicazioni fornite in sede europea spesso ha luogo per mezzo di modifiche della normativa di riferimento, come nel caso dei servizi pubblici postali in Italia, oppure per mezzo di esplicite specificazioni o esclusioni, che sono molto frequenti nella disciplina spagnola. Altre volte, invece, sono la prassi o la giurisprudenza a garantire la coerenza tra disciplina nazionale ed europea. Questa scelta non sempre garantisce l'applicazione uniforme nel territorio dello Stato e manca di sistematicità. Non mancano comunque, ancora oggi, regimi ancora difforni rispetto alle indicazioni fornite in sede europea.

L'autonomia lasciata agli Stati membri per compiere scelte organizzative coerenti con i modelli sociali ed economici nazionali si manifesta soprattutto per le nozioni relative al profilo soggettivo delle esenzioni per attività di interesse pubblico. Gli Stati utilizzano quest'autonomia spesso rinviando alla *definizione* contenuta in altri settori dell'ordinamento, oppure al *debito riconoscimento* da parte di organi amministrativi. Questo è particolarmente evidente, ad esempio, nel caso del profilo soggettivo delle attività mediche. Nella maggior parte dei casi in cui si utilizza questo metodo, dallo studio delle discipline nazionali emergono modalità di riconoscimento che spaziano da disposizioni *ad hoc*, alla comparazione tra soggetti aventi caratteri simili, al riconoscimento per mezzo di atti di diritto pubblico o di diritto privato. La varietà della modalità di riconoscimento è coerente con la giurisprudenza della Corte che non richiede l'esperimento di alcun procedimento formale, ma deve comunque rispettare le indicazioni fornite dalla Corte di giustizia. Il rinvio ad altri settori dell'ordinamento, comunque, non riguarda soltanto l'ambito soggettivo, ma anche quello oggettivo per quei settori, come quello delle operazioni immobiliari, in cui la determinazione delle nozioni nelle legislazioni nazionali è inestricabilmente legata ad altri settori, come la legislazione urbanistica.

Tuttavia, per le nozioni relative al profilo oggettivo, gli Stati godono di minore discrezionalità. L'analisi dei regimi attuativi nazionali, dimostra che permangono divergenze soprattutto nei casi in cui la direttiva fa riferimento a formulazioni estremamente ampie. La maggior

Conclusioni

parte delle discipline degli Stati membri prevede esemplificazioni di attività o operazioni che debbono ritenersi rientrare nella nozione relativa all'attività o operazione esente, al fine di garantire la certezza del diritto e il trattamento uniforme sul territorio nazionale. In questo modo alcuni paesi, come la Spagna, danno attuazione agli ampi concetti previsti dalla direttiva preferendo prevedere esplicitamente le attività che rientrano e non rientrano nell'esenzione.

Condividono l'obiettivo dell'uniforme applicazione anche le *nozioni proprie*, che riguardano però profili strutturali o il meccanismo applicativo dell'imposta. Svariate pronunce si concentrano sui regimi o sulle disposizioni speciali, seppure non necessariamente derogatorie. Altre volte l'individuazione di una nozione autonoma è motivata dalla necessità di definire la portata di nozioni sconosciute ad alcuni ordinamenti giuridici oppure fortemente radicate negli ordinamenti degli Stati membri, ma con significati e sfumature diverse. Infine, in altri casi, trasposizioni divergenti della direttiva oppure l'utilizzo di concetti estremamente ampi hanno reso necessario l'intervento della Corte per chiarirne la portata.

La Corte ha ribadito costantemente la necessità di definizioni europee per i concetti relativi al presupposto oggettivo dell'IVA. Infatti, se la sussistenza di un'operazione imponibile fosse soggetta a condizioni che variano da uno Stato all'altro, le finalità della direttiva IVA ne risulterebbero compromesse. Del resto, l'obiettivo espresso della direttiva è la creazione di un sistema comune dell'IVA basato su una definizione uniforme delle operazioni imponibili. Per le nozioni relative al profilo oggettivo la Corte ha proposto definizioni ampie, idonee a garantire al meglio la generalità, che prescindano, però, al contempo, dai concetti noti agli ordinamenti nazionali, cui molti Stati avevano fatto riferimento nell'attuazione. La stessa scelta di utilizzare concetti sconosciuti alla tradizione giuridica degli Stati membri come allo stesso diritto europeo, come quello di «cessioni di beni», vuole favorire l'individuazione di nozioni che prescindano dagli omologhi nazionali e siano autonome dagli altri settori del diritto europeo. Proprio nell'ambito del profilo oggettivo l'utilizzo di nozioni ampie viene portata alle estreme conseguenze con la definizione residuale delle «prestazione di servizi», concetto di chiusura del tutto indipendente da ciò che si intende per «servizio» negli ordinamenti nazionali e tanto vasto da potersi a stento definire un concetto.

Gli Stati membri hanno dato attuazione ai concetti ampi e scarsamente connotati dal punto di vista giuridico, facendo spesso riferimento ai concetti nazionali, a fronte delle quali la Corte di giustizia ha ribadito l'autonomia e il carattere obiettivo delle nozioni europee. Ciò ha spesso costretto gli attori nazionali a interpretare e applicare concetti noti alla luce di obiettivi e caratteri europei. Per quanto riguarda i concetti definiti in modo residuale dalla direttiva, alcuni ordinamenti nazionali hanno proposto vere e proprie definizioni, seppur dovutamente articolate e specificate. Al contrario, altri ordinamenti si sono attenuti in modo pressoché letterale alle scelte sia terminologiche, sia definitorie europee. Nel caso delle nozioni relative al profilo oggettivo, ciò che accomuna tutti i regimi nazionali, invece, è il ricorso ad ampie elencazioni di operazioni che debbono essere qualificate come cessioni di beni o prestazioni di servizi. Elencazioni che in parte ripropongono equiparazioni e specificazioni operate dalla stessa direttiva, in parte, costituiscono

specificazioni dell'ambito di applicazione operate dal legislatore nazionale e utili all'interprete, che spesso si ispirano alla giurisprudenza europea.

L'esistenza di concetti ampi, come quelli relativi al profilo oggettivo, non riguarda però ogni ambito della direttiva: i concetti utilizzati dalle disposizioni in materia di determinazione della territorialità delle cessioni di beni, ad esempio, sono piuttosto precisi e semanticamente connotati. Trattandosi, infatti, di disposizioni che fanno riferimento a realtà fattuali, in un certo senso pre-giuridiche, vengono meno le ragioni che giustificano l'individuazione di concetti europei.

La necessità di individuare una nozione propria riemerge in quei casi in cui, pur avendo originariamente la direttiva fatto riferimento a termini diversi da quelli usati dal diritto nazionale, molti degli Stati membri fanno riferimento a nozioni relative al settore delle imposte dirette. La diversa funzione di concetti nell'ambito dell'imposizione diretta e indiretta rende l'utilizzo del medesimo termine problematico e foriero di dubbi. Ciò è evidente nel noto caso della stabile organizzazione, concetto fondamentale per la determinazione della territorialità delle prestazioni di servizi. In relazione ai concetti fondamentali nella determinazione della territorialità, per cui si sono manifestate divergenze interpretative e applicative, si è assistito alla successiva positivizzazione della definizione da parte di un regolamento di esecuzione. La positivizzazione di nozioni di origine giurisprudenziale intende proprio superare una volta per tutte le difformità applicative, dimostrando però anche l'importanza di definizioni giurisprudenziali, nell'assenza di soluzioni di diritto positivo. Inoltre, in alcuni casi, il regolamento ha riproposto la definizione giurisprudenziale. Il fatto che regolamenti di esecuzione introducano *ex post* definizioni riproponendo soluzioni giurisprudenziali è coerente e necessitato dal carattere stesso del regolamento di esecuzione. Un regolamento di esecuzione non potrebbe, infatti, innovare rispetto allo strumento cui si riferisce. Al contempo, ciò è coerente con l'idea che determinate nozioni abbiano sempre avuto un determinato contenuto che la Corte o il regolamento si limitano ad esplicitare. Infine, qualora una nozione di origine giurisprudenziale venga successivamente inclusa in uno strumento di diritto positivo, proprio l'origine giurisprudenziale giustifica che l'interpretazione della nozione contenuta nel regolamento avvenga alla luce della pregressa giurisprudenza della Corte in materia. In questo modo la giurisprudenza riafferma l'«autonomia giurisprudenziale» della nozione rispetto all'autonomia «positiva» posta dal regolamento.

La disciplina della territorialità si caratterizza anche per la presenza di vari regimi e regole speciali, in relazione ai quali la giurisprudenza europea ha individuato nozioni proprie. Si tratta di disposizioni che, in ragione di alcune specificità relative all'oggetto di disciplina, si differenziano da quelle generali per perseguire in modo efficace obiettivi coerenti con quelli dell'imposta. Ad esempio, l'individuazione di una nozione autonoma nell'ambito dei regimi speciali è spesso strumentale a evitare la doppia imposizione e talvolta sembra prescindere dal rischio di difforme applicazione causato dalla diversità delle tradizioni giuridiche degli Stati membri.

La Corte di giustizia è intervenuta innumerevoli volte anche a specificare la portata delle nozioni relative al profilo soggettivo. Si tratta di concetti strettamente legati alla realizzazione della generalità dell'imposta. Di conseguenza, il contenuto deve essere individuato in modo obiettivo prestando particolare attenzione alle conseguenze economiche sul mercato interno. Si tratta di

Conclusioni

concetti così ampi e fortemente legati al perseguimento di un determinato obiettivo da non adattarsi facilmente a quella «precisione» che sembra essere necessaria per l'esistenza di un concetto.

Spesso la Corte si è trovata a intervenire per ovviare agli effetti dell'utilizzo di concetti radicati nei singoli ordinamenti giuridici degli Stati membri. Infatti, alcuni Paesi, hanno dato attuazione alla direttiva facendo riferimento a concetti radicati nelle rispettive tradizioni giuridiche e in particolare, alle categorie civilistiche. In questi casi, la giurisprudenza e l'amministrazione finanziaria hanno avuto un ruolo fondamentale nell'interpretare ed applicare le nozioni conformemente alle indicazioni fornite in sede europea.

Dall'analisi delle discipline attuative degli Stati membri, tuttavia, emerge che molti di essi fanno ricorso a concetti dotati di un certo margine di autonomia rispetto ad altri settori del diritto, in particolare rispetto al riferimento naturale del diritto civile e commerciale, nonché rispetto ad altri ambiti della materia fiscale, ad esempio, la materia delle imposte dirette. Essi sono fedeli al dato normativo europeo, menzionando i concetti di riferimento della direttiva, come quello di «attività economica», e definendoli coerentemente con la direttiva e la giurisprudenza della Corte. Questa scelta risponde alla volontà di rispettare le esigenze di generalità e neutralità che animano l'imposta.

Le nozioni autonome, una responsabilità condivisa verso un «common constitutional space»

Lo sviluppo di nozioni autonome, quindi, coinvolge sia l'ordinamento europeo, sia gli ordinamenti nazionali. Per quanto riguarda il primo, nell'assenza di definizioni da parte delle fonti normative europee, l'individuazione e la definizione delle nozioni è stata affidata alla Corte di giustizia. Per quanto riguarda gli Stati, l'attuazione, interpretazione e applicazione delle nozioni è stata affidata ai rispettivi organi. Innanzitutto, il legislatore che, nel dare attuazione alla direttiva, ha la responsabilità di recepire nel diritto nazionale i concetti europei. Nel farlo, può scegliere se trasporli in modo letterale, oppure se fare riferimento alle categorie nazionali. La scelta del legislatore è sicuramente più complessa nei casi in cui la direttiva non fornisce una definizione delle nozioni. Infatti, la presenza di una definizione, per quanto ampia, non solo può orientare il legislatore, ma favorisce anche il ricorso a concetti nuovi, coerenti con gli obiettivi dell'imposta. Nell'assenza di una definizione, invece, esigenze di certezza del diritto e di sistema possono spingere a optare per il riferimento a categorie note, che, in caso di discrasie rispetto a quelle europee, dovrebbero poi essere interpretate e applicate in modo conforme dalla giurisprudenza e amministrazione finanziaria nazionale. Sulla scelta incide anche il livello di integrazione al momento dell'attuazione della direttiva. Nel caso dell'IVA, in cui i primi interventi di armonizzazione sono ormai risalenti, era naturale che i concetti nazionali fossero almeno in parte il riferimento naturale per molti legislatori.

Secondo la giurisprudenza consolidata della Corte di giustizia, in virtù del principio di leale collaborazione, l'obbligo di conseguire i risultati contemplati da una direttiva adottando i provvedimenti generali o particolari vale per tutti gli organi dello Stato, inclusi quelli amministrativi e giurisdizionali. Nel caso in cui il legislatore nazionale abbia dato attuazione alla direttiva facendo ricorso alle categorie nazionali, a questi spetterà il compito di verificarne la rispondenza agli

Conclusioni

omologhi europei. Diversamente, nel caso in cui il legislatore nazionale abbia fatto riferimento ai concetti ampi della direttiva, si tratterà di specificarne la portata in relazione a situazioni specifiche. In entrambi i casi, gli organi amministrativi e giurisdizionali si troveranno ad interagire con nozioni funzionali agli obiettivi europei il cui contenuto spesso coincide con il nucleo economico della fattispecie o dell'operazione negoziale, circostanza non comune a tutte le esperienze giuridiche degli Stati membri. Inoltre, nei casi in cui il successivo intervento della Corte non si concretizza in una modifica della disciplina positiva nazionale, cioè la maggior parte, all'amministrazione e al giudice nazionale spetta il compito di interpretare le nozioni in modo conforme all'evoluzione giurisprudenziale. Nei casi, invece, in cui il concetto sia stato trasposto *contra legem*, il giudice dovrà disapplicarlo. Dal momento che la disapplicazione della norma nazionale implica l'applicazione di quella europea, si dovranno però poi interpretare e applicare i concetti estremamente ampi e generici della direttiva. In entrambi i casi, all'interprete è richiesta una profonda conoscenza, continuamente aggiornata, del diritto europeo.

Sul giudice nazionale incombe anche la responsabilità relativa alla scelta se operare o meno il rinvio pregiudiziale rispetto alle nozioni la cui portata sia poco chiara, conformemente alla giurisprudenza della Corte relativa all'*acte claire* e *acte éclairé*. È evidente la difficoltà per il giudice nazionale di decidere quando operare il rinvio pregiudiziale in relazione a nozioni spesso non definite dalla direttiva, ma definite o comunque il cui significato sia noto nell'ordinamento nazionale; la questione diventa ancora più complessa qualora la Corte si sia già pronunciata riguardo quelle nozioni.

L'utilità del presente lavoro, fondato sull'analisi articolata della giurisprudenza europea e sulla sistematizzazione delle nozioni autonome, è, quindi, anche quello di fornire criteri e riflessioni utili all'interprete nazionale nell'attuazione, interpretazione e applicazione dei concetti europei. Una delle principali difficoltà legate alle nozioni di origine giurisprudenziale, infatti, riguarda il fatto che il contenuto viene specificato e definito progressivamente dalla giurisprudenza della Corte e, talvolta, da fonti successive alla direttiva. L'assenza di riflessioni sistematiche da parte della dottrina ha contribuito all'incertezza dell'utilizzo dei concetti europei da parte degli organi nazionali e si ripercuote anche sulla tutela del contribuente che sopporta le conseguenze di una scorretta attuazione o interpretazione delle nozioni della direttiva.

Conclusivamente, il processo, *in fieri*, di elaborazione di nozioni europee, utile contemporaneamente a garantire l'uniforme applicazione del diritto europeo e all'elaborazione di un lessico e un tessuto concettuale europeo, è una responsabilità condivisa tra Stati e Unione. Si tratta di una responsabilità condivisa perché è frutto dell'opera congiunta degli organi europei e nazionali. Si tratta di una responsabilità comune anche perché, inevitabilmente, l'elaborazione europea delle nozioni non può che ispirarsi alle tradizioni nazionali. Ciò è evidente, per fare solo un esempio, nei casi in cui le soluzioni offerte dalla giurisprudenza europea si ispirano a quelle prospettate dagli Stati nei rinvii pregiudiziali sulla base delle tradizioni giuridiche nazionali oppure in tutte le ipotesi in cui, in modo più o meno dichiarato, si fa ricorso al metodo comparativo. La Corte spesso elabora nozioni, istituti, categorie e principi europei prestando particolare attenzione alle tradizioni nazionali, seppur arricchite e declinate in modo tale da soddisfare le esigenze e gli

Conclusioni

obiettivi dell'Unione¹⁰⁶⁰. L'elaborazione di nozioni autonome a livello europeo contribuisce alla creazione di un *common constitutional space*¹⁰⁶¹ in cui concetti e obiettivi europei interagiscono con gli omologhi nazionali in una relazione tra ordinamenti che finisce per essere più che biunivoca. Nel fenomeno delle nozioni autonome si rinvengono quindi tutte le specificità tipiche dell'ordinamento europeo. Pur differenziandosi a seconda del settore, la stessa elaborazione di nozioni autonome contribuisce ad attribuire una dimensione ordinamentale all'Unione. Pur essendo strumentali all'efficace armonizzazione e, dunque, a limitare l'autonomia degli Stati membri nell'attuazione per garantire la primazia del diritto europeo, hanno spesso ispirazione nazionale.

¹⁰⁶⁰ Quest'influenza biunivoca è stata evidente per quanto riguarda i principi e le «common constitutional traditions».

¹⁰⁶¹ K. Lenaerts-J.A. Gutiérrez-Fons, *op. cit.*

ALLEGATO I

QUESTIONS PORTANT SUR LES NOTIONS AUTONOMES

Les notions autonomes de droit européen

- 1) Qu'est-ce qu'une *notion autonome de droit européen* est ?
- 2) Pour quelles raisons a-t-on besoin d'identifier des notions autonomes ?
- 3) L'identification d'une notion autonome a-t-elle un objectif différent lorsqu'il s'agit d'une notion d'un règlement de quand il s'agit d'une directive ? En d'autres termes, les notions autonomes nous servent-elles même lorsqu'un instrument qui ne requiert pas une transposition ?
- 4) Les notions autonomes concernent-elles tous les domaines du droit européen ? Est-ce qu'elles ont une fonction ou des caractères différents selon le secteur ?¹⁰⁶²
- 5) L'utilisation du concept de notion autonome implique-t-elle qu'elle a été créée par la Cour de justice ?
- 6) Les notions autonomes individuées et définies par la Cour de Justice peuvent être appliquées directement dans les États membres. Comment ce constat se combine-t-il avec le fait que « La directive lie tout État membre destinataire quant au résultat à atteindre, tout en laissant aux instances nationales la compétence quant à la forme et aux moyens » ?
- 7) CILFIT, point 19 : « le droit communautaire utilise une terminologie qui lui est propre. Par ailleurs, il convient de souligner que les notions juridiques n'ont pas nécessairement le même contenu en droit communautaire et dans les différents droits nationaux ». Quel est le lien entre cette affirmation et l'existence de notions autonomes ?
- 8) C-327/82, point 11 : « Il découle des exigences tant de l'application uniforme du droit communautaire que du principe d'égalité que les termes d'une disposition du droit communautaire qui ne comporte aucun renvoi exprès au droit des États membres pour déterminer son sens et sa portée doivent normalement trouver, dans toute la Communauté, une interprétation autonome et uniforme qui doit être recherchée en tenant compte du contexte de la disposition et de l'objectif poursuivi par la réglementation en cause ». Comment identifier une notion autonome ? Tous les mots d'un instrument européen sont des notions autonomes à moins qu'ils ne renvoient au droit national ? Seules les notions individuées par la Cour comme notions autonomes sont des notions autonomes ?
- 7) K. Lenaerts-J.A. Gutiérrez-Fons, *To Say What the Law of the EU Is: Methods of Interpretation and the European Court of Justice*, EUI Working Paper AEL, 2013, n. 9, Florence, 5: However, the

¹⁰⁶² e.g. Dispositif C-510/19 : La notion d'« autorité judiciaire d'exécution », au sens de l'article 6, paragraphe 2, de la décision-cadre 2002/584/JAI du Conseil, du 13 juin 2002, relative au mandat d'arrêt européen et aux procédures de remise entre États membres, telle que modifiée par la décision-cadre 2009/299/JAI du Conseil, du 26 février 2009, constitue une notion autonome du droit de l'Union qui doit être interprétée en ce sens qu'elle englobe les autorités d'un État membre qui, sans nécessairement être des juges ou des juridictions, participent à l'administration de la justice pénale de cet État membre, agissent de manière indépendante dans l'exercice des fonctions inhérentes à l'exécution d'un mandat d'arrêt européen exercent leurs fonctions dans le cadre d'une procédure qui respecte les exigences découlant d'une protection juridictionnelle effective.

J'ai l'impression qu'en matière de Tva la Cour n' a pas toujours donné des définitions « complètes » et générales, mais plutôt qu'elle a spécifié des aspects qui étaient nécessaires pour l'application.

literal interpretation of that provision does not always capture its true meaning. For example, where the provision in question contains an autonomous concept of EU law whose meaning differs from the way in which the same concept is defined under national law, the national court must also examine the normative context of that provision and the objectives it pursues.

Notions autonomes et Tva

- 1) Comment identifie-t-on les notions autonomes en matière de TVA ?
- 2) La notion de « transfert de propriété » pour une livraison de biens est-elle une notion autonome ? Et qu'en est-il de celle de livraison de biens ?
- 3) Pourquoi la Cour, en matière de Tva, a-t-elle toujours individué les exonérations comme notions autonomes ? Et pourquoi le transfert d'une universalité des biens/services ?¹⁰⁶³
- 4) Quel est le lien entre l'existence d'une notion autonome et d'une dérogation concernant la Tva ?
- 5) Les exonérations sont explicitement définies comme des notions autonomes ; les autres notions de la directive non.

Exonérations : Il est de jurisprudence constante que lesdites exonérations constituent des notions autonomes du droit communautaire ayant pour objet d'éviter des **divergences dans l'application** du régime de la TVA d'un État membre à l'autre (voir, notamment, arrêts du 25 février 1999, Card Protection Plan Ltd, C-349/96, Rec. p. I-973, point 15, et du 8 mars 2001, Skandia, C-240/99, Rec. p. I-1951, point 23).

Safe, C-320/88, points 7-8 : Il résulte du libellé de cette disposition que la notion de livraison d'un bien ne se réfère pas au transfert de propriété dans les formes prévues par le droit national applicable, mais qu'elle inclut toute opération de transfert d'un bien corporel par une partie qui habilite l'autre partie à en disposer en fait comme si elle était le propriétaire de ce bien. Cette conception est conforme à la finalité de la directive, qui vise, entre autres, à fonder le système commun de TVA sur une **définition uniforme des opérations taxables**. Or, cet objectif pourrait être compromis si la constatation d'une livraison de biens, qui est l'une des trois opérations taxables, était soumise à la réalisation de conditions qui varient d'un État membre à l'autre, comme c'est le cas de celles relatives au transfert de propriété en droit civil.

La notion de transfert de la propriété est-t-elle une notion autonome ? En cas de réponse négative, quel est la différence entre les deux concepts ?

- 6) C-169/04 : il convient de répondre à la première question que la notion de « gestion » de fonds communs de placement visée à l'article 13, B, sous d), point 6, de la sixième directive constitue une notion autonome du droit communautaire dont les États membres ne peuvent modifier le contenu.

Pourquoi « constitue » ? La Cour les « crée » -t-elle ou les « découvre » -t-elle ?

¹⁰⁶³ C-497/01 : En ce qui concerne la notion de transfert d'une universalité de biens, qui constituerait une notion de droit communautaire dont l'interprétation relève de la Cour, la Commission fait valoir que la juridiction de renvoi doit déterminer si les biens transférés constituent une "universalité totale ou partielle de biens" au sens de la sixième directive, c'est-à-dire des actifs susceptibles d'être exploités dans le cadre d'une activité économique (voir points 27 et 28 des conclusions de l'avocat général Jacobs dans l'affaire à l'origine de l'arrêt Abbey National, précité).

Allegato I

7) Est-ce qu'on peut identifier une notion autonome dans le cas d'un régime optionnel ? Dans le cas où la notion autonome concerne une activité exonérée, si l'État membre concède la possibilité d'opter pour la taxation (e.g. opérations immobilières), est-ce toujours une notion autonome ?

8) Parfois les notions autonomes de la directive Tva sont individuées en prenant les définitions d'autres directives/ règlements :

Fonds d'investissement

Ensuite, il résulte de l'article 1^{er}, paragraphe 2, de la directive 85/611, que les opérations des OPCVM consistent dans le placement collectif en valeurs mobilières des capitaux recueillis auprès du public. En effet, avec les capitaux que les souscripteurs déposent en achetant des parts, les OPCVM constituent et gèrent, pour le compte de ceux-ci et contre rémunération, des portefeuilles composés de valeurs mobilières (voir arrêt du 21 octobre 2004, BBL, C-8/03, Rec. p. I-10157, point 42).

Assurances

Il n'est pas indispensable que la prestation que l'assureur s'est engagé à fournir en cas de sinistre consiste en un paiement d'une somme d'argent, cette prestation pouvant aussi être constituée par des activités d'assistance, soit en espèces, soit en nature, telles que celles énoncées à l'annexe de la directive 73/239, dans sa version résultant de la directive 84/641. En effet, aucune raison n'autorise une interprétation différente du terme « assurance » selon qu'il figure dans le texte de la directive relative à l'assurance ou dans celui de la sixième directive.

Quand peut-on en faire usage et quand non

BIBLIOGRAFIA

TRATTATI, MANUALI, ARTICOLI, TESI, MONOGRAFIE E ALTRI CONTRIBUTI SCIENTIFICI

AA.VV. *L'iva imposta europea - Dalle direttive comunitarie alle concrete esperienze legislative*, atti del Convegno di studi tenutosi in Roma il 21, 22 e 23 giugno 1972, ed. Banco di Roma

AA.VV., *Le accise sui prodotti energetici e sull'elettricità*, Torino, 2014

AA.VV., *I Principi Europei del Diritto Tributario* (a cura di Di Pietro A., Tassani T.), 2014

AA.VV., *Principi di diritto tributario europeo ed internazionale* (a cura di Sacchetto C.), Torino, 2016

Accetto M., Zlepting S., *The Principle of Effectiveness: Rethinking Its Role in Community Law*, in *European Public Law Review*, 11 (3)

Acocella C., *Interpretazione Conforme al Diritto Comunitario ed Efficienza Economica: il principio di concorrenza*, in AA.VV., *Interpretazione Conforme e Tecniche Argomentative*, Atti del Convegno annuale del Gruppo di Pisa 2008, Torino, 2009

Adonnino P., *L'individuazione della stabile organizzazione e la prova della sua esistenza*, in *Dir. prat. trib.* 1998, n. 4

Albenzio G., *I principi fondamentali e le fonti di diritto europeo e internazionale*, in AA.VV., *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali* (a cura di Scuffi M. - Albenzio G. - Miccinesi M.), Milano, 2014

Amand C., Schellmann G., Vermeulen R., *Immovable Property and VAT: Lessons From Past Experience*, in *International VAT Monitor*, 2005, 16 (5)

Amatucci F., *Struttura ed effetti della fattispecie contenuta nelle norme istitutive dell'iva*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1976, n. 1

Amatucci F., *Brevi note in tema di adattamento dell'ordinamenti giuridico italiano alla sesta direttiva Cee in materia di imposta sul valore aggiunto*, in *Dir. prat. trib.*, 1980, I

Armella S., *Idazi doganali*, in AA.VV., *Diritto tributario internazionale* (coordinato da V. Uckmar), Padova, 2005

Armella S., voce «Tributi Doganali», *Enc. Giur. Treccani Online*, 2015

Ascarelli T., *Norma giuridica e realtà sociale*, in Id., *Problemi giuridici*, I, Milano, 1959

Aujean M., *Le fonti europee e la loro efficacia in materia tributaria, tra armonizzazione, coordinamento e concorrenza fiscale leale*, AA.VV., *Per una costituzione fiscale europea* (a cura di A. Di Pietro), Milano, 2014

Badriotti A., *L'armonizzazione dell'imposta sulle società nell'Unione europea*, CSF Papers, 2007

Baldassarre A., *L'interpretazione della Costituzione*, in AA.VV., *L'interpretazione della legge alle soglie del XXI secolo* (a cura di A. Palazzo), Napoli, 2001

Basilavecchia M., voce «Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni», in *Enc. dir.*, V, 2002

Basilavecchia M., *L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, n. 4

Bibliografia

- Basilavecchia M., *La neutralità nell'IVA, tra effettività e cautele*, in *Rass. Trib.*, 2016, n. 4
- Basilavecchia M., *La detrazione IVA tra forma e sostanza*, in *Corriere tributario* 2019, n. 35
- Basilavecchia M., *"Lost in translation": le esenzioni IVA sono riservate al diritto europeo*, in *Corr. Trib.* 2010, 987
- Belvedere A., Jori G., Lantella L., *Definizioni giuridiche e ideologie*, Milano, 1979
- Belvedere A., *Linguaggio giuridico*, in *Dig. disc. priv.*, X, Torino, 1994
- Belvedere A., voce «Linguaggio giuridico», in *Dig. disc. Priv.*, Sez. civile, X, Torino, 1994
- Bengoetxea J., *The Legal Reasoning of the European Court of Justice*, Oxford, Clarendon Press, 1993
- Berlin D., *Directive TVA 2006/112, Commentaire article par article*, Collection de droit de l'Union européenne, Bruxelles, Bruylant, 2020
- Berliri A., *In ordine alla proposta di una seconda direttiva in materia di armonizzazione dell'imposta sulla cifra d'affari*, in *Giur. imp.*, 1966, n. 2
- Berliri A., *Principi di diritto tributario*, Padova, 1969
- Berliri A., *L'iva nella realtà e nei suoi miti*, in *L'imposta sul valore aggiunto - Studi e scritti vari*, Milano, 1971
- Berliri A., *Sulle cause della incertezza nell'individuazione e interpretazione della norma tributaria applicabile ad una determinata fattispecie*, in *Giur. imp.*, 1976
- Betlem G., *The Doctrine of Consistent Interpretation - Managing Legal Uncertainty*, in *Oxford Journal of Legal Studies*, 22 (3)
- Betti E., *La dogmatica moderna, nella storiografia del diritto e della cultura*, 1962, ora in *Diritto Metodo Ermeneutica*, Milano, 1991
- Betti E., *Teoria generale del negozio*, Napoli, 1994
- Bin R., *Ordine delle norme e disordine dei concetti, (e viceversa)*, in AA.VV., *Il diritto costituzionale come regola e limite al potere*, Scritti in onore di Lorenza Carlassare (a cura di G. Brunelli, A. Pugiotto, P. Veronesi), I, Napoli, 2009
- Bizioli G., *Imposizione e costituzione europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, n. 3
- Bizioli G., *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Padova, 2008
- Bobbio N., *Scienza del diritto ed analisi del linguaggio*, in AA.VV., *Diritto e analisi del linguaggio* (a cura di U. Scarpelli), Milano, 1976
- Bobbio N., voce «Norma», in *Enciclopedia Einaudi*, IX, Torino, 1980
- Boria P., *European tax law. Institutions and principles*, Milano, 2014
- Borselli F., *A Sensible Reform of the EU Vat Regime for Financial Services*, in *International VAT Monitor*, 2009, 20 (5)
- Bosello F., *La formulazione della norma tributaria e le categorie giuridiche civilistiche*, in *Dir. prat. trib.*, 1981, I

Bibliografia

- Bosello F., *L'attuazione delle direttive comunitarie in materia di imposta sul valore aggiunto: l'esperienza italiana*, in Riv. dir. trib., 1997, n. 1
- Bourgeois M., *Soggetti Passivi: la Nozione di Attività Economica e i Diversi Tipi di Attività Economica e commerciale*, in *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea - l'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione* (a cura di Di Pietro), Roma, 2003
- Brown N. - Kennedy T., *The Court of Justice of the European Communities*, London, 2000
- Bulgarelli F., *Il principio di libera circolazione dei capitali e la comparabilità delle situazioni di residenti e non residenti e di non residenti di Stati membri diversi tra loro: il caso D*, in Rass. trib., 2005, n. 6
- Busa V., *Il punto di vista dell'Amministrazione finanziaria*, in L'imposta sul valore aggiunto. Aspetti economici e giuridici, in Giur. imp., 2009, LXXXII
- Buzzacchi C., voce «Politiche fiscali (diritto dell'Unione europea)», in Digesto italiano, 2015
- Carinci A., *Il trasferimento di azienda ai fini IVA e registro: il problema della nozione di azienda ai fini fiscali*, in Riv. dir. trib., 1996, n. 2
- Carinci A., *La questione fiscale nella costituzione europea, tra occasioni mancate e prospettive per il contribuente*, in Rass. Trib., 2005, n. 2
- Carinci A., *Dubbi di compatibilità comunitaria sulla riqualificazione del conferimento d'azienda con cessione di partecipazioni*, in Il Fisco, 2017
- Carta A., *Rassegna di giurisprudenza sui profili fiscali della cessione d'azienda*, in Riv. not., 1997, n. 3
- Caroccia F., *Quel che resta del sistema. Riflessioni su sistemi, modelli e interpretazione del diritto*, in Ars interpretandi Riv. erm. giur., 2017, n. 2
- Castaldi L., *Le operazioni imponibili*, in AA.VV., *L'imposta sul valore aggiunto* (a cura di F. Tesauro), Torino, 2001
- Cecamore L., voce «Valore aggiunto (imposta sul)», in Dig. disc. priv., 1999
- Centore P., *Effetti e limiti dell'esenzione IVA delle operazioni immobiliari*, in Corr. trib., 2006
- Centore P., *IVA*, Milano, 2014
- Cerioni F., *L'obbligazione doganale nel codice dell'Unione*, in Corr. trib., 2014
- Cerrato M., *La definizione di "stabile organizzazione" nelle convenzioni per evitare le doppie imposizioni*, in AA.VV., *Materiali di diritto tributario internazionale* (a cura di C. Sacchetto), Milano, 2002
- Cervati A., *In tema di interpretazione della Costituzione, nuove tecniche argomentative e "bilanciamento" tra valori costituzionali*, in AA.VV., *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza della Corte costituzionale - Riferimenti comparatistici*, Milano, 1994
- Cicognani F., voce «Azienda II) Diritto tributario», in Enc. giur. Treccani, VI, Roma, 1988
- Cipolla G., *Accise*, in Dizionario di diritto pubblico diretto da S. Cassese, vol. I, Milano, 2006
- Cipollina S., *Origini e prospettive dell'autonomia scientifica del diritto tributario*, in Riv. dir. sc. fin., 2018, II
- Cipollina S., *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, Padova, 1992

Bibliografia

- Comelli A., *Il requisito dell'onerosità in relazione alle prestazioni di servizi*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1995, n. 2
- Comelli A., *IVA comunitaria e IVA nazionale*, Padova, 2000
- Comelli A., *L'armonizzazione (e il ravvicinamento) fiscale tra lo "spazio unico europeo dell'IVA", la direttiva del Consiglio "contro le pratiche di elusione fiscale" e l'abuso del diritto*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, n. 1
- Comelli A., *I principi di neutralità fiscale e proporzionalità ai fini della disciplina dell'iva europea e nazionale: dagli studi di settore agli indici sintetici di affidabilità fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, n. 1
- Comelli A., *La frammentazione delle prestazioni di servizi culturali esenti, ai fini della disciplina dell'iva europea e nazionale*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, n. 1
- Comelli A., *La cessione di un terreno edificabile sul quale insiste un fabbricato, ai fini dell'IVA, tra la valutazione di elementi oggettivi e le intenzioni delle parti contraenti*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, n. 4
- Commissione Europea, *L'ABC del diritto dell'Unione europea*, Bruxelles, 2006
- Conforti B., *Sulle direttive della Comunità Economica Europea*, in *Riv. dir. internaz. priv.*, 1972
- Cordeiro Guerra R., *L'iva quale imposta sui consumi*, in *Rass. trib.*, 2000, n. 1
- Cornia C., *Le locazioni di immobili ai fini Iva tra interpretazione della norma e riqualificazione della fattispecie*, in *Rass. Trib.*, 2005, n. 2
- Cosciani C., *Problemi fiscali del mercato comune*, Milano, 1958
- Costi R., *Il mercato mobiliare*, Padova, 2004
- Costi R., Gilotta S., *Il mercato mobiliare*, Torino, 2020
- D'Angelo G., *Integrazione europea e interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2013
- D'Angelo G., *New frontiers in the EU VAT regime for Public Bodies*, in *Intertax*, 2018, 46
- D'Angelo G., *Profili strutturali e ambito applicativo del regime speciale iva per i produttori agricoli. Dalla semplificazione amministrativa verso i "nuovi" interessi dell'agricoltura*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, n. 1
- D'Angelo A., *Discorso giuridico, termini tecnici e concetti*, in *Riv. dir. civ.*, 2016, n. 2
- Dann P., *Thoughts on a Methodology of European Constitutional Law*, in *European Review of Public Law*, 2005
- Dashwood A.-Johnston A., *About the Future of The Judicial System of The European Union - Proposals and Reflections*, in *The court's Paper*, Portland (Oregon), 2001
- De La Feria R., *The EU VAT System and the Internal Market*, Amsterdam, IBFD, 2009
- De La Feria R., *VAT exemptions: consequences and design alternatives*, 2013, The Hague, Kluwer Law International - Eucotax series on European taxation
- De Mita E., *Fisco e Costituzione*, Milano, 1984
- De Mita E., *Maestri del diritto tributario*, Milano, 2013
- De Mita E., *Principi di diritto tributario*, Milano, 2019

Bibliografia

- Del Federico L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010
- Del Federico L., *Forma e sostanza nella tassazione del reddito d'impresa: spunti per qualche chiarimento concettuale*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, n. 2
- Di Giandomenico G., *La funzione sociale dello sport nell'Unione europea ridisegnata dal Trattato di Lisbona*, Milano, 2012
- De Nova G., *Il contratto*, in Sacco R. - De Nova G., *Trattato di Diritto Privato*, I, Torino, 2004
- Di Pietro A., *La crisi dell'armonizzazione delle imposte indirette*, in AA.VV., *La finanza pubblica italiana* (a cura di Guerra M. C.-Zanardi A.), Milano, 2007
- Di Pietro A., *L'incidenza del diritto dell'Unione europea sul diritto tributario - Cinquant'anni di dialettica tra imposizione nazionale e mercato europeo*, in AA.VV., *L'incidenza del diritto dell'Unione europea sullo studio delle discipline giuridiche* (a cura di Rossi L.S., Di Federico G.), Napoli, 2008
- Di Pietro A., *L'integrazione fiscale europea e la sua interpretazione*, in AA.VV., *L'interpretazione conforme al diritto dell'Unione europea* (a cura di A. Bernardi), Atti del Convegno inaugurale del Dottorato di Ricerca Diritto dell'Unione europea e Ordinamenti nazionali del Dipartimento di Giurisprudenza dell'Università di Ferrara, Rovigo, 15-16 maggio 2014G.C. Salerno, *Servizi di interesse generale e sussidiarietà orizzontale fra ordinamento costituzionale e ordinamento dell'Unione europea*, Torino, 2010
- Di Pietro A., *Per una costituzione fiscale europea*, in AA.VV., *Per una costituzione fiscale europea* (a cura di A. Di Pietro), Milano, 2014
- Di Pietro A., voce «Sistema tributario», in *Enc. giur. Treccani Online*, 2016
- Di Pietro A., *Il giudice tributario come giudice europeo: dall'interpretazione all'attuazione delle norme europee*, in *Rass. Trib.*, 2020, n. 1
- Englisch J., *Vat/GST and Direct Taxes: different purposes*, in M. Lang-P. Melz (edited by), *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*, Amsterdam, IBFD, 2009
- Englisch J., *EU Perspective on VAT Exemptions*, Oxford, 2011, 54; Id., *Tax Coordination between member States in the EU – Role of the ECJ*, 46, in M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer (edited by), *Horizonatal Tax Coordination*, Amsterdam, IBFD, 2012
- Englisch J., *Loan Intermediary Services: European Union*, in van Brederode R.F., Krever R. (edited by), *VAT and Financial Services Comparative Law and Economic Perspectives*, Singapore, Springer, 2017
- Enriques L. - Vella F., *Le gestioni mobiliari: profili giuridici*, in AA.VV., *Tendenze e prospettive del risparmio gestito* (a cura di Banfi A. - Di Battista M.L.), Bologna, 1998
- Falsitta G., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2018
- Fantozzi A., *Presupposto e soggetti passivi*, in *Dir. prat. trib.*, 1972, n. 1
- Fantozzi A., *I profili soggettivi del presupposto*, in *L'imposta sul valore aggiunto. Aspetti economici e giuridici*, in *Giur. imp.*, 2009, LXXXII
- Fedele A., *Esenzioni ed esclusioni nella disciplina dell'IVA*, in *Riv. dir. fin.*, 1973, n. 1
- Fedele A., *Diritto tributario e diritto civile nella disciplina dei rapporti interni tra i soggetti passivi del tributo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1969, n. 1

Bibliografia

- Fedele A., *L'imposizione immobiliare. Dalla metafora della fonte all'intenzionalità del risultato produttivo*, in Riv. dir. trib., 2011, n. 5
- Fennelly N., *Legal Interpretation at the European Court of Justice*, in Fordham International Law Journal, 1996, 20 (3)
- Ferrarese M.R., *Drafting e traduzione: un'insolita accoppiata. Si può scrivere il diritto in molte lingue?*, in AA.VV., *La traduzione del diritto comunitario ed europeo: riflessioni metodologiche* (a cura di Ioriatti Ferrari E.), Quaderni del Dipartimento di Scienze Giuridiche, Università degli Studi di Trento, 2007, n. 63
- Filippi P., *Le cessioni di beni nell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 1984
- Filippi P., voce «Valore aggiunto (imposta sul)», in Enc. dir., XLVI, Varese, 1993
- Fichera F., *L'armonizzazione delle accise*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1997, n. 1
- Fichera F., *Fisco ed Unione europea: l'acquis communautaire*, in Riv. dir. fin., 2003, n. 1
- Filippi P., *I profili oggettivi del presupposto dell'IVA*, in Dir. prat. trib., 2009, n. 1
- Forte N., Lomonaco A., *Novità e questioni aperte in tema di cessioni di fabbricati in ambito IVA*, in studio n. 102-2012/T, in Studi e materiali, 2012
- Fransoni G., *Crisi economica e regime fiscale delle attività immobiliari*, in Corr. trib., 2009
- Fransoni G., *Il diritto tributario come materia giuridica e i suoi rapporti con l'economia, in "Dialoghi"*, 2009
- Fransoni G., *Appunti su abuso del diritto e "valide ragioni economiche"*, in Rass. Trib., 2012, n. 4
- Fransoni G., *Estinzione dell'obbligazione per confusione e momento impositivo nell'iva*, in Rass. Trib., 2012, n. 1
- Fransoni G., *Osservazioni sulla nozione di azienda nella giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea*, in Riv. dir. trib. (supplemento online), 19 novembre 2017
- Fransoni G., *Prestazioni di intermediazione esenti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto*, in Rass. trib., 2020, n. 2
- Gaffuri G., *I principi contabili internazionali e l'ordinamento fiscale*, in rass. trib., 2004, n. 3
- Gaggero P., *A proposito di definizioni legislative*, in N. giur. civ. comm., 2002, n. 6
- Galasso A., voce «Credito (contratti di)», in Dig. disc. priv., sez. civ., 1989
- Gallo F., *Profili di una teoria sull'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974, 110
- Gallo F., *L'IVA: verso una ulteriore revisione*, in Riv. dir. fin., 1978, n. 1
- Gallo F., *Riforma del diritto societario e imposta sul reddito*, in Giur. comm., 2004, n. 1
- Gallo F., *Ordinamento comunitario e principi fondamentali tributari*, Napoli, 2006
- Gambaro A., voce «Proprietà in diritto comparato», in Dig. disc. priv., XV volume, 1997
- Giorgi M., *I beni immateriali nel reddito d'impresa, tra «forma» e «sostanza»*, in Riv. dir. fin. sci. fin., 2015, n. 1
- Giovannini A., *L'abuso del diritto tributario*, in Dir. Prat. Trib., 2016, n. 3
- Giovannini A., *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014

Bibliografia

- Gorla G., *L'interpretazione del diritto*, Milano, 1941
- Gombos K., *EU Law through the eyes of a national judge*, Brussels, in Quality of Legislation seminar «EU legislative drafting: views from those applying EU law in the member States», 2014
- Granelli A.E., *L'attuazione in Italia della VI direttiva Cee*, in Dir. prat. trib., 1979, n. 1
- Grubert H., Krever R., *VAT and Financial Services: competing perspectives on what should be taxed*, in Tax Law Review, 2012, 65 (2)
- Guarino, *Verso una fase costituente nell'Unione europea*, in Riv. dir. pubbl. com., 2009
- Hart H.L.A., *Il concetto di diritto*, trad. di M. Cattaneo, Torino, 1965
- Hellerstein W., *Jurisdiction to Tax Income and Consumption in The New Economy: A Theoretical and Comparative Perspective*, in Georgia Law Review, 2003, 38 (1)
- Henkow O., *Financial Activities in European VAT System and the Actual and Preferred Treatment of Financial Activities*, Amsterdam, 2008
- Henkow O., *Financial Activities in European Vat, A Theoretical and Legal Research of the European VAT System and the Actual and Preferred Treatment of Financial Activities*, The Hague, Kluwer Law International, Eucotax Series, 2008
- Hutchings G., *Les opérations financières et bancaires at la taxe sur la valeur ajoutée*, Commission Studies: Competition and Approximation of Legislation (22), 1973
- Ingresso M., *Le operazioni imponibili ai fini dell'iva*, in Dir. prat. trib., 1973, n. 1
- Irti N., *La crisi della fattispecie*, in Riv. dir. proc., 2014, n. 1
- Itzcovich G., *L'interpretazione del diritto comunitario*, in Mat. st. cult. giur., 2008, n. 2
- Jespersen C.B., *Intermediation of Insurance and Financial Services in European VAT – Eucotax series*, The Hague, 2011
- Kakouris C.N., *L'utilisation de la méthode comparative par la Cour de Justice des Communautés européennes*, in Drobnig U. - van Erp S., *Comparative Law and the Courts*, The Hague, Kluwer Law, 1999
- Kenney S.J., *Beyond Principals and Agents: Seeing courts as organizations by comparing Référendaires at the European Court of Justice and Law Clerks at the U.S. Supreme Court*, in Comparative Political Studies, 2000, 33 (5)
- Kolozs B., *Neutrality in VAT*, in M. Lang- P. Melz, *Value Added Tax and Direct Taxation - Similarities and Differences*, Amsterdam, IBFD, 2009
- La Rosa S., *Eguaglianza tributaria*, Milano, 1968
- La Rosa S., voce «Esenzioni ed agevolazioni tributarie», in Enc. giur. Treccani, Roma, 1989
- La Rosa S., *Cessione d'azienda e cessioni di beni tra imposta di registro ed IVA*, in Rass. trib., 1990, n. 2
- La Rosa S., *Le agevolazioni fiscali*, in AA.VV., *Trattato di diritto tributario* (a cura di A. Amatucci), Padova, 1994
- La Rosa S., *La cessione onerosa d'azienda nel sistema delle imposte indirette*, in Rass. trib., 2009, n. 2

Bibliografia

- Lampe M., *Broadening the definition of permanent establishment: the pipeline decision*, in *European Taxation*, 1997
- Lang M., *Recent case law of the ECJ in direct taxation: trends, tensions and contradictions*, in *EC Tax review*, 2009, 18 (3)
- Lang M., *Introduction to the Law of Double Tax Conventions*, Vienna, 2013
- Lenaerts K., *Interlocking Legal Orders in the European Union and Comparative Law*, in *International and Comparative Law Quarterly*, 2003, 2 (4)
- Lenaerts K. - Gutiérrez-Fons J.A., *To Say What the Law of the EU Is: Methods of Interpretation and the European Court of Justice*, EUI Working Paper AEL n. 9, Florence, 2013
- Logozzo M., *L'abuso del diritto nell'IVA*, Torino, 2016
- Logozzo M., *L'armonizzazione europea delle accise sui tabacchi lavorati*, Pisa, 2019
- Lenaerts K. - Gutierrez-Fons J. A., *Les méthodes d'interprétation de la Cour de justice de l'Union européenne*, Bruylant, 2020
- Lo Voi V., *Il property law nel diritto inglese: aspetti storici e comparatistici*, 2012
- Lovisolò A., *Il concetto di stabile organizzazione nel regime convenzionale contro la doppia imposizione*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, n. 1
- Ludovici P., *Il regime impositivo della stabile organizzazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, n. 1
- Lupi R., voce «Imposta sul valore aggiunto», in *Enc. giur. Treccani*, 1989
- Lux M., *Guide to Community Customs Legislation*, Bruxelles, 2002
- Martinico G., *Le sentenze interpretative della Corte di giustizia come forme di produzione normativa*, in *Giur. cost.*, 2004
- McAuliffe K., *Hybrid Texts and Uniform Law? The multilingual case law of the Court of Justice of the European Union*, in *International Journal for the Semiotics of Law*, 2011, 24 (1)
- McAuliffe K., *The Limitations of a Multilingual Legal System*, in *International Journal of the semiotics of law*, 2013, 26b
- MacCormick N.-Summers R.S., *Interpreting Statutes: A Comparative Study* Aldershot, Aldershot, Dartmouth Publishing Co., 1991
- MacCormick N., *Argumentation and Interpretation in Law*, in «Argumentation», 1995, 9 (3)
- Maisto G. (edited by), *The meaning of «Enterprise», «business» and «business profits» under tax treaties and European Tax Law*, Amsterdam, IBFD, 2011
- Marchessou P., Trescher B., *Droit fiscal international et européen*, Bruylant, 2018
- Marino G., *L'IVA nel contesto dell'economia digitale: eterogenesi di una imposta*, in L. Carpentieri (a cura di), *La tassazione delle imprese al tempo dell'economia digitale*, Torino, 2020
- Marongiu G., *La disciplina delle esclusioni e delle esenzioni*, in *Rass. dir. e tecnica doganale*, 1972
- Masi P., *Articolazioni dell'iniziativa economica e unità dell'imputazione giuridica*, Napoli, 1985
- Mastroianni R., *Diritti dell'uomo e libertà economiche fondamentali nell'ordinamento dell'Unione europea*, in AA. VV., *Diritto dell'Unione europea* (a cura di Rossi L. S.), 2011

Bibliografia

- Mayer F., *The Language of the European Constitution-Beyond Babel?*, in AA.VV., *The Emerging Constitutional Law of the European Union-German and Polish Perspectives*, Heidelberg, Springer, 2003
- Mengoni L., voce *Dogmatica giuridica*, in Enc. giur. Treccani, Roma 1989
- Messina S. M., *Gli interessi, i dividendi e le royalties secondo la disciplina OCSE*, in AA.VV., *Lineamenti di fiscalità internazionale*, QuiEdit, 2010
- Miccinesi M., *L'Impatto degli IAS nell'ordinamento tributario italiano alla luce della riforma del Tuir: fiscalità corrente e differita*, in Giur. Imp., 2004
- Miceli R., *Il principio comunitario di effettività quale fondamento dell'integrazione giuridica europea*, in Studi in onore di Vincenzo Atripaldi, Napoli, II, 2010
- Möller C., *Fahrschulunterricht kein steuerfreier Schul- und Hochschulunterricht*, Mehrwertsteuerrecht 2019, 406-409 e Nieskens H., *Fahrschulunterricht keine Bildungsleistung*, EU-Umsatz, Steuerberater, 2019
- Monateri P. F., voce «Fattispecie», in Digesto italiano, Torino, Utet, 1994
- Mondini A., *Poteri pubblici locali e distorsioni di concorrenza: la Corte di Giustizia "riscrive" il regime IVA delle attività svolte "in quanto pubblica autorità" (nota a Corte di Giustizia CE, sentenza 16 settembre 2008, C-288/07, Isle of Wight Council)*, in Riv. Dir. Trib., 2009, n. 4
- Mondini A., *Valore ed efficacia del modello di convenzione OCSE e del commentario, tra soft law e hard law*, in: *Il caso Karnak*, Roma, 2009
- Mondini A., *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'iva europea*, Ospedaletto (PI), 2012
- Mondini A., *Il principio di neutralità dell'iva tra mito e (perfettibile) realtà*, in AA.VV., *I principi europei del diritto tributario* (a cura di Di Pietro A. - Tassani T.), Padova, 2013
- Montanari F., *Le operazioni esenti nel sistema dell'IVA*, Torino, 2013
- Montanari F., *La prevalenza della sostanza sulla forma nel diritto tributario*, Padova, 2019
- Moschetti F., *I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana, per l'«ordinamento giuridico in cammino» dell'Unione europea*, in Riv. dir. trib., 2010, n. 1
- Neill Sir P., *The European Court of Justice: A Case Study in Judicial Activism*, House of Lords Selected Committee on the EC, Minutes of Evidence, 18th Report, 1995
- OECD (2014), *Taxing Consumption*, in *Consumption Tax Trends 2014: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues*, OECD Publishing, Paris, 2014
- OECD Publishing, *Consumption Tax trends 2014: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*
- Ortoleva M. G., *Il diritto a detrazione dell'I.V.A.: caratteri e questioni controverse*, Verona,
- Ortoleva M. G., *La "portata" dell'operazione iva e il principio di accessorietà*, in *Innovazione e diritto*, 2014, n. 6
- Ortoleva M. G., *L'imposta sul valore aggiunto sulle operazioni transnazionali*, Verona, 2016

Bibliografia

- Paccès A.M., *La disciplina europea dei servizi finanziari al dettaglio: prospettive di armonizzazione e di concorrenza tra ordinamenti nella tutela del consumatore*, Einaudi, Quaderni di Ricerche, 2003
- Pace E., *Il mondo delle accise*, in AA.VV., *Trattato di diritto tributario* (a cura di A. Amatucci), vol. IV, Padova, 1994, 267 e sgg.
- Padovani F., *Le imposte di fabbricazione e di consumo*, in P. Russo, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2002
- Palumbo C., *Il pensiero sui concetti giuridici: perché una 'polemica' in Salvatore Pugliatti*, in Riv. sci. com. arg. giur., 2014, n. 2
- Paparella F., *L'autonomia del diritto tributario ed i rapporti con gli altri settori dell'ordinamento tra ponderazione dei valori, crisi del diritto e tendenze alla semplificazione dei saperi giuridici*, in Riv. Dir. Trib., 2019, n. 6
- Papis-Almansa M., *Vat and Insurance: the European Union*, in R.F. van Brederode e R. Krever (edited by), *VAT and Financial Services*
- Pereira Valadao M. A., *Value Added Tax (VAT) and Retail Sales Tax (RST): A Comparative Analysis on the Two Tax Methodologies in the U.S.*, in Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário
- Perlingieri P., *Il diritto civile nella legalità costituzionale*, Napoli, 2006
- Perrone L., *L'armonizzazione dell'IVA: il ruolo della Corte di giustizia, gli effetti verticali delle direttive e l'affidamento del contribuente*, in Riv. dir. trib., 2005, n. 1
- Perrone L., *Società immobiliari (diritto tributario)*, in Riv. dir. trib., 1993, n. 1
- Perrone Capano R., *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977
- Pescatore P., *Recht in einem mehrsprachigen Raum*, Relazione tenuta in occasione del conferimento dei primi diplomi in lingua straniera per giuristi, Münster, 10 gennaio 1997, in Zeitschrift für Europäisches Privatrecht, 1998
- Pescatore P., *Aspects Judiciaires de l'acquis communautaire*, in Revenue Trimestrielle de Droit Européen, 1981
- Pierro M., *Beni e servizi nel diritto tributario*, Padova, 2003
- Piri A., *La disciplina delle esenzioni IVA*, in AA.VV., *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea - l'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione* (a cura di Di Pietro), Roma, 2003
- Piri A., Gianoncelli S., *La disciplina delle esenzioni IVA*, in AA.VV., *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea - l'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione* (a cura di Di Pietro), Roma, 2003
- Pistone P., *Pluralismo giuridico ed interpretazione della norma tributaria*, in AA.VV., *Dal diritto tributario al diritto finanziario - Studi in onore di Andrea Amatucci* (a cura di Pistone P.), I, Napoli, 2011
- Pistone P., *Centro di attività stabile e stabile organizzazione: l'Iva richiede un'evoluzione per il XXI secolo?*, in Riv. Dir. Trib., 1999, n. 1
- Pistone P., *Stabile organizzazione ed esistenza di società figlia residente*, in Dir. prat. trib., 1988, n. 2

Bibliografia

- Porro M., *I linguaggi della scienza e della tecnica*, in G.L. Beccaria, *I linguaggi settoriali in Italia*, Milano, 1988
- Plagnet B., *La définition d'établissement stable en matière de TVA*, in *Bulletin fiscal Lefebvre*, 1997, (12)
- Rasmussen H., *On Law and Policy in the European Court of Justice*, Dordrecht, Martinus Nijhoff, 1986; Id., *The European Court of Justice*, Copenhagen, GadJura, 1998
- Rebuffa G., voce «Politica del diritto», in *Digesto italiano*, 1995
- Rimoli F., *Costituzione rigida, potere di revisione e interpretazione per valori*, in *Giur. cost.*, 1992
- Rinaldi R., voce «Consumo (imposte erariali di)», in *Enc. giur.*, VII, 1988
- Romano C., *Subsidiaries as Permanent Establishments: The Philip Morris Case*, in *European Taxation*, 1998, 38 (9)
- Rosenfeld M., *Comparing Constitutional Review by the European Court of Justice and the U.S. Supreme Court*, in *International Journal of Constitutional Law*, 2006, 4 (4)
- Russo P., *L'interpretazione dei testi normativi comunitari*, Torino, 2009
- Sacchetto C., voce «Armonizzazione fiscale nella Comunità europea», in *Enc. giur.*, Roma, 1994
- Salvini L., *La modernizzazione del diritto contabile in Italia*, in AA. VV., *IAS/IFRS, La modernizzazione del diritto contabile in Italia*, Milano, 2007
- Sammartino S., *Il profilo soggettivo del presupposto dell'iva*, Milano, 1975
- Santacroce B., *Dogane*, Milano, 2014
- Santin P., *Vicende dell'operazione imponibile IVA: profili sostanziali e procedurali*, Padova, 2020
- Santin P., *Il crowdfunding alla sfida delle qualificazioni fiscali*, in *Rass. trib.*, 2017, n. 3
- Santini G., *Commercio e servizi*, Bologna, 1988
- Saponaro F., *Il "funzionalismo" e l'integrazione europea in materia tributaria*, in *Revista de Estudos Constitucionais*, 2019, 11 (2)
- Sartori F., *Le regole di condotta degli intermediari finanziari*, Milano, 2004
- Schäffner C., Beverly C.-A., *The Idea of the Hybrid Text in Translation Revisited*, in *Across Languages and Cultures*, 2001, 2 (2)
- Schenk A., Thurnoyi V., Cui W., *Value Added Tax: a comparative approach*, Cambridge, II, 2015
- Schepisi C., *Commento all'art. 28 TFUE*, in AA.VV., *Trattati dell'Unione europea* (a cura di Tizzano A.), Torino, 2014
- Schiavolin R., Falsitta G., *Le imposte doganali*, in G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2008
- Schiavon F., *Il trasferimento di aziende di modeste dimensioni: alcune osservazioni*, in *Impresa c.i.*, 2005
- Schulyok F., *The ECJ's Interpretation of Vat Exemptions*, in *International Vat Monitor*, 2010, 21 (4)

Bibliografia

- Scognamiglio R., voce «Fattispecie», il Enc. Giur. Treccani, XIV, Roma, 1989
- Scuffi M., Albenzio G., Miccinesi M., *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, Milano, 2014
- Snell-Hornby M., *The Space 'In Between': what is a Hybrid Text?*, in *Across Languages and Cultures*, 2001, 2 (2)
- Setti C., *Difference in treatment and comparability under EU law: a path through the direct tax case law of the Court of Justice of the EU*, in *Dir. prat. trib. internaz.*, 2014, n. 3
- Strozzi G., voce «Unione europea», in *Digesto italiano*, 1999
- Swinkels J., *EU Vat Exemption for insurance transactions*, in *International Vat Monitor*, 2007
- Tamm D., *The History of the Court of Justice of the European Union Since its Origins*, in AA.VV., *The Court of Justice and the Construction of Europe: Analysis and Perspectives on Sixty Years of Case-Law*, The Hague, Asser Press, 2013
- Tassani T., *Cessione di azienda ed esercizio dell'attività nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Rass. trib.*, 2004
- Tassani T., *Società holding e diritto di detrazione nel sistema comunitario e nazionale dell'IVA*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, n. 4
- Terra B., *The Place of Supply in European VAT*, London, 1998
- Terra B. - Kajus J., *A guide to the European VAT Directive*, 2019
- Tesauro G., *Diritto Comunitario*, Padova, 2005
- Tinelli G., voce «Azienda nel diritto tributario», in *Dig. disc. priv.*, Torino, 1997
- Tirkkonen-Condit S., *EU Project Proposals as Hybrid Texts: Observations from a Finnish Research Project. Across Languages and Cultures*, in *Across Languages and Cultures*, 2001, 2(2)
- Traversa E., *Le régime TVA des soins de santé*, in *Revue Générale de fiscalité*, 2005, (11)
- Tullio Coaloa F., Bonaria A., *Leasing e sale and lease back: gli impatti delle sentenze della Corte di giustizia*, in *Il fisco*, 4 novembre 2019
- Vacca I., *Gli IAS/IFRS e il principio della prevalenza della sostanza sulla forma: effetti sul bilancio e sul principio di derivazione nella determinazione del reddito d'impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, I
- Vacca I., *La stabile organizzazione tra profili soggettivi e territoriali*, in AA.VV., *L'imposta sul valore aggiunto - Aspetti economici e giuridici*, in *Giur. imp.*, 2009, LXXXII
- van Brederode R.F. (edited by), *Immovable Property Under VAT. A Comparative Global Analysis*, Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer, 2011
- van Brederode R.F., Krever R. (edited by), *VAT and Financial Services: Comparative Law and Economic Perspectives*, Singapore, Springer, 2017
- Van Doesum A., Van Kesteren H., Van Norden G.-J., *The Internal Market and VAT: intra-group transactions of branches, subsidiaries and VAT groups*, in *EC Tax Review*, 2007, 1
- Van Doesum A., Van Kesteren H., Van Norden G.-J., *Fundamentals of EU VAT Law*, Alphen aan den Rijn, 2016
- Vanistendael S., *The role of the Court of Justice as the supreme judge in tax cases*, in *EC Tax Review*, 1996, 5 (3)

Bibliografia

- Vanistendael S., *Global Law and the Search for Constitutional Pluralism*, in G. Kofler, M. Poiares Maduro, P. Pistone, *Human Rights and Taxation in Europe*, Amsterdam, IBFD, 2011
- Vanoni E., *Elementi di diritto tributario*, in AA.VV., *Opere giuridiche* (a cura di Forte F.-Longobardi C.), Milano, 1962
- Varese E., *Dazi e regimi doganali nell'Unione europea*, Torino, 2013
- Venchiariutti A., *Il multilinguismo come valore europeo*, in AA.VV., *Europa e linguaggi giuridici* (a cura di Pozzo B. - Timoteo M.), Milano, 2008
- Villa V., *La teoria dell'interpretazione giuridica fra formalismo e antiformalismo*, in *Etica & Politica*, 2006, VIII
- Vindard V., *La qualification en droit fiscal*, tesi di dottorato discussa a Rennes il 3 giugno 2014
- Viola F., *Interpretazione e indeterminatezza della regola giuridica*, in *Diritto privato 2001-2002*, vol. VII-VIII
- Viotto A., *Le esenzioni*, in Tesauro F. (a cura di), *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2001
- Velluzzi V., *Interpretazione sistematica*, Torino, 2002
- Wäger C., *Nicht steuerbare Veräußerung eines Geschäftsbetriebs im ganzen bei Absicht der Fortführung des übertragenen Geschäftsbetriebs oder Unternehmensteils durch den Erwerber*, Umsatzsteuer-Rundschau, 2004
- Weiler J.H.H., *Il sistema comunitario europeo. Struttura giuridica e processo politico*, Bologna, 1985
- Zizzo G., *I principi contabili internazionali nei rapporti tra determinazione del risultato di esercizio e determinazione del reddito imponibile*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, n. 1

Bibliografia

GIURISPRUDENZA

GIURISPRUDENZA EUROPEA

(Le pagine indicate rimandano alle pagine del testo in cui ogni sentenza è stata oggetto di analisi)

Sentenza del 5 febbraio 1963, *Van Gend en Loos*, C-26/62, EU:C:1963:1, p. 27; p. 37

Sentenza del 15 luglio 1964, *Costa/E.N.E.L.*, C-6/64, EU:C:1964:66, p. 25; p. 28

Sentenza del 9 marzo 1967, *Simmenthal*, C-106/77, EU:C:1978:49, p. 249

Sentenza del 6 ottobre 1970, *Grad v Finanzamt Traunstein*, C-9/70, EU:C:1970:78, p. 17

Sentenza del 1° febbraio 1972, *Hagen OHG*, C-49/71, EU:C:1972:6, p. 35

Sentenza del 4 dicembre 1974, *Van Duyn*, C-41/74, EU:C:1974:133, p. 17

Sentenza del 1° febbraio 1977, *Verbond nederlandse ondernemingen*, C-51/76, EU:C:1977:12, p. 35

Sentenza del 5 febbraio 1981, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, C-154/80, EU:C:1981:38, p. 129

Sentenza del 14 gennaio 1982, *Corman*, C-64/81, EU:C:1982:5, p. 35

Sentenza del 19 gennaio 1982, *Becker*, C-8/81, EU:C:1982:7, p. 259

Sentenza del 1° aprile 1982, *Hong-Kong Trade*, C-89/81, EU:C:1982:121, p. 150

Sentenza del 18 maggio 1982, *AM & S Europe*, C-155/79, EU:C:1982:157, p. 36

Sentenza del 6 ottobre 1982, *Cilfit*, C-283/81, EU:C:1982:335, p. 34-36; p. 42

Sentenza del 18 gennaio 1984, *Ekro*, C-327/82, EU:C:1984:11, p. 41; p. 108; p. 114

Sentenza del 10 aprile 1984, *Von Colson and Kamann*, C-14/83, EU:C:1984:153, p. 249, p. 253, p. 259

Sentenza del 14 febbraio 1985, *Rompelman*, C-268/83, EU:C:1985:74, p. 150; p. 152

Sentenze del 4 luglio 1985, *Berkholz*, C-168/84, EU:C:1985:299, p. 135; p. 141; p. 143

Sentenza del 11 luglio 1985, *Commissione/Germania*, C-107/84, EU:C:1985:332, p. 171

Sentenza del 27 novembre 1985, *Rosseau Wilmot*, C-295/84, EU:C:1985:473, p. 52

Sentenza del 26 marzo 1987, *Commissione/Paesi Bassi*, C-235/85, EU:C:1987:161, p. 152

Sentenza dell'8 ottobre 1987, *Kolpinghuis Nijmegen*, C-80/86, EU:C:1987:431, p. 256

Sentenza dell'8 marzo 1988, *Apple and Pear Development Council*, C-102/86, EU:C:1988:120, p. 129

Sentenza del 24 maggio 1988, *Commissione/Italia*, C-122/87, EU:C:1988:256, p. 174

Sentenza del 21 giugno 1988, *The Queen/Customs and Excise*, C-10/87, EU:C:1988:326, p. 124

Sentenza del 21 febbraio 1989, *Commissione/Repubblica Ellenica*, C-203/87, EU:C:1989:74, p. 59

Sentenze 15 giugno 1989, *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, C-348/87, EU:C:1989:246, p. 108

Sentenza del 22 giugno 1989, *Fratelli Costanzo*, C-103/88, EU:C:1989:256, p. 249

Sentenza del 17 ottobre 1989, *Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda*, C-231/87, EU:C:1989:381, p. 245

Bibliografia

- Sentenza dell'8 febbraio 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, EU:C:1990:61, p. 58; p. 118; p. 123; p. 132
- Sentenza del 27 marzo 1990, *Boots*, C-126/88, EU:C:1990:136, p. 129
- Sentenza del 18 ottobre 1990, *Dzodzi*, C-297/88, EU:C:1990:360, p. 257
- Sentenza del 4 dicembre 1990, *Van Tiem*, C-186/89, EU:C:1990:429, p. 152-153; p. 240
- Sentenza del 18 aprile 1991, *Brown Boveri*, C-79/89, EU:C:1991:153, p. 125
- Sentenza del 21 maggio 1991, *Commissione/Italia*, C-209/89, EU:C:1991:139, p. 18
- Sentenza del 20 giugno 1991, *Polysar*, C-60/90, EU:C:1991:268, p. 109; p. 126; p. 242
- Sentenza del 19 novembre 1991, *Francovich*, C-6/90, EU:C:1991:428, p. 249
- Sentenza del 31 marzo 1992, *Dansk Denkavit e Poulsen Trading*, C-200/90, EU:C:1992:15, p. 52
- Sentenza del 13 ottobre 1992, *Commerz-Credit-Bank v Finanzamt Saarbrücken*, C-50/91, EU:C:1992:386, p. 222
- Sentenza del 22 giugno 1993, *Sofitam*, C-333/91, EU:C:1993:261, p. 150; p. 153
- Sentenza del 20 ottobre 1993, *Balocchi*, C-10/92, EU:C:1993:846, p. 259
- Sentenza del 27 ottobre 1993, *Muys' en De Winter's*, C-281/91, EU:C:1993:855, p. 196
- Sentenza del 17 novembre 1993, *Commissione/Francia*, C-68/92, EU:C:1993:888, p. 138; p. 146-148; p. 237
- Sentenza del 17 novembre 1993, *Commissione/Spagna*, C-73/92, EU:C:1993:891, p. 138; p. 146; p. 148
- Sentenza del 17 novembre 1993, *Commissione/Lussemburgo*, C-69/92, EU:C:1993:889, p. 138; p. 146; p. 148
- Sentenza del 3 marzo 1994, *Tolsma*, C-16/93, EU:C:1994:80, p. 130
- Sentenza del 2 giugno 1994, *Empire Stores*, C-33/93, EU:C:1994:225, p. 129-130
- Sentenza del 6 aprile 1995, *BLP Group*, C-4/94, EU:C:1995:107, p. 126-127
- Sentenza del 6 luglio 1995, *BP Soupergaz*, C-62/93, EU:C:1995:223, p. 259
- Sentenza dell'11 agosto 1995, *Bulthuis-Griffioen*, C-453/93, EU:C:1995:265, p. 72
- Sentenza del 26 ottobre 1995, *Italittica*, C-144/94, EU:C:1995:355, p. 150
- Sentenza del 13 febbraio 1996, *Bautiaa e SFM*, cause riunite C-197/94 e C-252/94, EU:C:1996:4, p. 52
- Sentenza del 29 febbraio 1996, *Inzo*, C-110/94, EU:C:1996:67, p. 150; p. 152
- Sentenza del 28 marzo 1996, *Gemeente Emmen*, C-468/93, EU:C:1996:139, p. 103
- Sentenza del 2 maggio 1996, *Faaborg-Gelting Linien*, C-231/94, EU:C:1996:184, p. 135; p. 141
- Sentenza del 20 giugno 1996, *Wellcome Trust*, C-155/94, EU:C:1996:243, p. 126; p. 150; p. 243
- Sentenza dell'11 luglio 1996, *Régie dauphinoise*, C-306/94, EU:C:1996:290, p. 150; p. 153
- Sentenza del 17 settembre 1996, *Cooperativa Agricola Zootecnica S. Antonio*, cause riunite C-246/94, C-247/94, C-248/94 e C-249/94, EU:C:1996:329, p. 259
- Sentenza del 26 settembre 1996, *Dudda*, C-327/94, EU:C:1996:355, p. 145; p. 238
- Sentenza del 26 settembre 1996, *Enkler*, C-230/94, EU:C:1996:352, p. 150
- Sentenza del 24 ottobre 1996, *Elida Gibbs*, C-317/94, EU:C:1996:400, p. 129

Bibliografia

- Sentenza del 6 febbraio 1997, *Harnas & Helm*, C-80/95, EU:C:1997:56, p. 126; p. 150
- Sentenza del 20 febbraio 1997, *DFDS*, C-260/95, EU:C:1997:77, p. 135; p. 141
- Conclusioni dell'Avvocato generale Ruiz-Jarabo Colomer del 5 giugno 1997, *SDC*, C-2/95, EU:C:1996:270, p. 89
- Sentenza del 5 giugno 1997, *SDC*, C-2/95, EU:C:1997:278, p. 201
- Sentenza del 3 luglio 1997, *Commissione/Francia*, C-60/96, EU:C:1997:340, p. 99
- Sentenza del 3 luglio 1997, *Goldsmiths (Jewellers)*, C-330/95, EU:C:1997:339, p. 134
- Sentenza del 17 luglio 1997, *ARO Lease*, C-190/95, EU:C:1997:374, p. 135; p. 141
- Sentenza del 17 luglio 1997, *Leur-Bloem*, C-28/95, EU:C:1997:369, p. 259
- Sentenza del 16 ottobre 1997, *Julius Fillibeck Söhne*, C-258/95, EU:C:1997:491, p. 130
- Sentenza del 2 aprile 1998, *EMU Tabac*, C-296/95, EU:C:1998:152, p. 35
- Sentenza del 7 maggio 1998, *Lease Plan*, C-390/96, EU:C:1998:206, p. 135; p. 141
- Sentenza del 14 luglio 1998, *First National Bank of Chicago*, C-172/96, EU:C:1998:354, p. 129; p. 225
- Sentenza del 22 ottobre 1998, *Madgett e Baldwin*, cause riunite C-308/96 e 94/97, EU:C:1998:496, p. 130
- Sentenza del 12 novembre 1998, *Institute of the motor industry*, C-149/97, EU:C:1998:536, p. 74
- Sentenza del 19 novembre 1998, *Société financière d'investissements*, C-85/97, EU:C:1998:552, p. 151
- Sentenza del 23 novembre 1988, *Naturally Yours Cosmetics*, C-230/87, EU:C:1988:508, p. 130
- Sentenza dell'11 febbraio 1999, *AFS Intercultural Programs Finland*, C-237/97, EU:C:1999:69, p. 160
- Sentenza del 25 febbraio 1999, *Card Protection Plan Ltd*, C-349/96, EU:C:1999:93, p. 53; p. 87-88; p. 201; p. 276
- Sentenza del 27 aprile 1999, *Kuwait Petroleum*, C-48/97, EU:C:1999:203, p. 129
- Sentenza del 29 giugno 1999, *Coffeeshop "Siberië"*, C-158/98, EU:C:1999:334, p. 130
- Sentenza del 7 settembre 1999, *Jennifer Gregg*, C-216/97, EU:C:1999:390, p. 72
- Sentenza del 27 gennaio 2000, *Heerma*, C-23/98, EU:C:2000:46, p. 150
- Sentenza del 21 marzo 2000, *Gabalfrisa*, cause riunite C-110/98 e C-147/98, EU:C:2000:145, p. 245
- Sentenza 8 giugno 2000, *Breitsohl*, C-400/98, EU:C:2000:304, p. 108
- Sentenza del 13 luglio 2000, *Centrosteeel*, C-456/98, EU:C:2000:402, p. 257
- Sentenza del 12 settembre 2000, *Commissione/Irlanda*, C-358/97, EU:C:2000:425, p. 98; p. 106-107
- Sentenza del 12 settembre 2000, *Commissione/Regno Unito*, C-359/97, EU:C:2000:426, p. 106
- Sentenza del 12 settembre 2000, *Commissione/Grecia*, C-260/98, EU:C:2000:429, p. 151; p. 153
- Sentenza del 12 settembre 2000, *Commissione/Paesi Bassi*, C-408/97, EU:C:2000:427, p. 151
- Sentenza del 12 settembre 2000, *Commissione/Francia*, C-276/97, EU:C:2000:424, p. 151
- Sentenza del 14 settembre 2000, *D.*, C-384/98, EU:C:2000:444, p. 78

Bibliografia

- Sentenza del 19 settembre 2000, *Linster*, C-287/98, EU:C:2000:468, p. 41; p. 108; p. 114
- Sentenza del 9 novembre 2000, *Yiadam*, C-357/98, EU:C:2000:604, p. 108
- Sentenza del 14 novembre 2000, *Floridienne e Berginvest*, C-142/99, EU:C:2000:623, p. 110
- Sentenza dell'11 gennaio 2001, *Kofisa Italia*, C-1/99, EU:C:2001:10, p. 259
- Sentenza dell'8 marzo 2001, *Skandia*, C-240/99, EU:C:2001:140, p. 87; p. 144; p. 151; p. 276
- Sentenza del 15 marzo 2001, *SPI*, C-108/00, EU:C:2001:173, p. 138; p. 147
- Sentenza del 29 marzo 2001, *Commissione/Francia*, C-404/99, EU:C:2001:192, p. 130
- Sentenza del 17 maggio 2001, *Fischer e Brandenstein*, C-322/99 e 323/99, EU:C:2001:280, p. 124
- Sentenza del 12 giugno 2001, *Sinclair Collins*, C-275/01, EU:C:2003:341, p. 106
- Sentenza del 3 luglio 2001, *Bertelsmann*, C-380/99, EU:C:2001:372, p. 130
- Conclusioni dell'Avvocato generale Ruiz-Jarabo Colomer del 12 luglio 2001, *CSC Financial services*, C-235/00, EU:C:2001:418, p. 90
- Sentenza del 27 settembre 2001, *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, p. 110
- Sentenza del 4 ottobre 2001, *Athinaiki Zythopoiia*, C-294/99, EU:C:2001:505, p. 52
- Sentenza del 4 ottobre 2001, *Goed Wonen*, C-326/99, EU:C:2001:506, p. 64; p. 105-106; p. 151; p. 211; p. 229
- Sentenza del 9 ottobre 2001, *Cantor Fitzgerald International*, C-108/99, EU:C:2001:526, p. 106
- Conclusioni dell'Avvocato generale Jacobs, *Goed Wonen*, C-326/99, EU:C:2001:506, p. 64; p. 105
- Sentenza del 22 novembre 2001, *Office des produits wallons*, C-184/00, EU:C:2001:629, p. 131
- Sentenza del 13 dicembre 2001, *CSC Financial services*, C-235/00, EU:C:2001:696, p. 90
- Sentenza del 15 gennaio 2002, *Libéros/Commissione*, C-171/00, EU:C:2002:17, p. 60
- Sentenza del 21 marzo 2002, *Kennemer Golf*, C-174/00, EU:C:2002:200, p. 74; p. 178
- Sentenza del 20 giugno 2002, *Commissione/Germania*, C-287/00, EU:C:2002:388, p. 81; p. 108
- Sentenza del 10 settembre 2002, *Kügler*, C-141/00, EU:C:2002:47, p. 73; p. 80; p. 261
- Sentenza del 17 settembre 2002, *Town and County Factors*, C-498/99, EU:C:2002:494, p. 129-130
- Sentenza del 16 gennaio 2003, *Maierhofer*, C-315/00, EU:C:2003:23, p. 99
- Sentenza del 6 febbraio 2003, *Auto Lease Holland*, C-185/01, EU:C:2003:73, p. 118; p. 123; p. 132
- Sentenza del 27 febbraio 2003, *Adolf Truley*, C-373/00, EU:C:2003:110, p. 108
- Sentenza del 3 aprile 2003, *Hoffmann*, C-144/00, EU:C:2003:192, p. 66-67; p. 73; p. 157
- Sentenza del 5 giugno 2003, *Design Concept*, C-438/01, EU:C:2003:325, p. 147
- Sentenza del 26 giugno 2003, *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, C-305/01, EU:C:2003:377, p. 59; p. 68
- Sentenza del 26 giugno 2003, *KapHag*, C-442/01, EU:C:2003:381, p. 154
- Sentenza del 30 settembre 2003, *Köbler*, C-224/01, EU:C:2003:513, p. 259
- Sentenza del 6 novembre 2003, *Dornier*, C-45/01, EU:C:2003:595, p. 68; p. 169
- Sentenza del 20 novembre 2003, *Peter d'Ambrumenil*, C-307/01, EU:C:2003:627, p. 77-78
- Sentenza del 20 novembre 2003, *Margarete Unterpertinger*, C-212/01, EU:C:2003:625, p. 80
- Sentenza del 20 novembre 2003, *Taksatorringen*, C-8/01, EU:C:2003:621, p. 87

Bibliografia

- Sentenza del 27 novembre 2003, *Zita Modes*, C-497/01, EU:C:2003:644, p. 59; p. 276
- Sentenza del 9 dicembre 2003, *Commissione/Italia*, C-129/00, EU:C:2003:656, p. 257
- Sentenza del 1° aprile 2004, *Stenholmen*, C-320/02, EU:C:2004:213, p. 124; p. 258
- Sentenza 29 aprile 2004, *Kapper*, C-476/01, EU:C:2004:261, p. 37
- Sentenza del 29 aprile 2004, *EDM*, C-77/01, EU:C:2004:243, p. 129
- Sentenza del 29 aprile 2004, *Faxworld*, C-137/02, EU:C:2004:267, p. 240
- Sentenza del 29 aprile 2004, *British American Tobacco*, C-222/01, EU:C:2004:250, p. 259
- Sentenza del 15 luglio 2004, *Commissione/Svezia*, C-463/02, EU:C:2004:455, p. 130-131
- Sentenza del 15 luglio 2004, *Commissione/Germania*, C-144/02, EU:C:2004:444, p. 130
- Sentenza del 15 luglio 2004, *Commissione/Finlandia*, C-495/01, EU:C:2004:442, p. 131
- Sentenza del 15 luglio 2004, *Commissione/Italia*, C-381/01, EU:C:2004:441, p. 131
- Sentenza del 15 luglio 2004, *Harbs*, C-321/02, EU:C:2004:447, p. 159
- Sentenza del 21 ottobre 2004, *BBL*, C-8/03, EU:C:2004:650, p. 154; p. 240; p. 277
- Sentenza del 20 gennaio 2005, *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, EU:C:2005:47, p. 130
- Conclusioni dell'avvocato generale Ruiz-Jarabo Colomer del 22 febbraio 2005, *Kingscrest Associates and Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:99, p. 75
- Sentenza del 17 febbraio 2005, *Linneweber e Akritidis*, cause riunite C-453/02 e C-462/02, EU:C:2005:92, p. 182; p. 261
- Sentenza del 3 marzo 2005, *Fini H*, C-32/03, EU:C:2005:128, p. 151
- Sentenza del 17 marzo 2005, *Feron*, C-170/03, EU:C:2005:176, p. 41
- Sentenza del 21 aprile 2005, *HE*, C-25/03, EU:C:2005:241, p. 154
- Conclusioni dell'avvocato generale Kokott del 12 maggio 2005, *Levob Verzekeringen e OV Bank*, C-41/04, EU:C:2005:292, p. 125
- Sentenza del 26 maggio 2005, *Kingscrest Associates and Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, p. 67
- Sentenza del 26 maggio 2005, *Kretztechnik*, C-465/03, EU:C:2005:320, p. 151
- Sentenza del 13 ottobre 2005, *iSt*, C-200/04, EU:C:2005:608, p. 160
- Sentenza del 27 ottobre 2005, *Levob*, C-41/04, EU:C:2005:649, p. 125
- Sentenza del 1° dicembre 2005, *Ygeia*, cause riunite C-394/04 e C-395/04, EU:C:2005:734, p. 78
- Sentenza del 12 gennaio 2006, *Turn- und Sportunion Waldburg*, C-246/04, EU:C:2006:22, p. 76
- Sentenza del 12 gennaio 2006, *Optigen*, cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03, EU:C:2006:16, p. 134; p. 153
- Sentenza del 12 gennaio 2006, *Bound House Systems*, C-484/03, EU:C:2006:16, p. 151
- Sentenza del 21 febbraio 2006, *Halifax*, C-255/02, EU:C:2006:121, p. 119; p. 151; p. 153
- Sentenza del 21 febbraio 2006, *BUPA Hospitals*, C-419/02, EU:C:2006:122, p. 151
- Sentenza del 21 febbraio 2006, *University of Huddersfield*, C-223/03, EU:C:2006:124, p. 151
- Sentenza del 9 marzo 2006, *Gillan Beach*, C-114/05, EU:C:2006:169, p. 145-146
- Sentenza del 16 marzo 2006, *Poseidon Chartering*, C-3/04, EU:C:2006:176, p. 259
- Sentenza del 23 marzo 2006, *FCE Bank plc*, C-210/04, EU:C:2006:196, p. 144

Bibliografia

- Sentenza del 30 marzo 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, p. 131
- Sentenza del 27 aprile 2006, *Solleved*, C-443/02, EU:C:2006:257, p. 177
- Sentenza del 4 maggio 2006, *Abbey National*, C-169/04, EU:C:2006:289, p. 92-95; p. 206
- Sentenza del 8 giugno 2006, *L.u.P.*, C-106/05, EU:C:2006:380, p. 76
- Sentenza dell'8 giugno 2006, *Feuerbestattungsverein Halle*, C-430/04, EU:C:2006:374, p. 154
- Sentenza del 13 giugno 2006, *Traghetti del Mediterraneo*, C-173/03, EU:C:2006:391, p. 259
- Sentenza del 7 settembre 2006, *Heger*, C-166/05, EU:C:2006:533, p. 101
- Sentenza del 7 dicembre 2006, *Commissione/Repubblica ellenica*, C-13/06, EU:C:2006:765, p. 87
- Sentenza del 14 dicembre 2006, *Nokia*, C-316/05, EU:C:2006:789, p. 41
- Sentenza del 14 dicembre 2006, *VDP Dental Laboratory*, C-401/05, EU:C:2006:792, p. 9; p. 119
- Sentenza del 15 marzo 2007, *Reemtsma Cigarattenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, p. 148
- Sentenza del 14 giugno 2007, *Horizon College*, C-434/05, EU:C:2007:343, p. 75
- Sentenza del 14 giugno 2007, *Haderer*, C-445/05, EU:C:2007:344, p. 82-84
- Sentenza del 21 giugno 2007, *Ludwig*, C-453/05, EU:C:2007:369, p. 53; p. 199; p. 203
- Sentenza del 26 giugno 2007, *Hutchison*, C-369/04, EU:C:2007:382, p. 151
- Sentenza del 26 giugno 2007, *T-Mobile Austria*, C-284/04, EU:C:2007:381, p. 151
- Sentenza del 28 giugno 2007, *JP Morgan Fleming*, C-363/05, EU:C:2007:391, p. 94; p. 261
- Sentenza del 28 giugno 2007, *Planzer Luxembourg*, C-73/06, EU:C:2007:397, p. 135; p. 139-140; p. 149; p. 235
- Sentenza del 18 ottobre 2007, *Österreichischer Rundfunk*, C-195/06, EU:C:2007:613, p. 41
- Sentenza del 25 ottobre 2007, *CO.GE.P.*, C-174/06, EU:C:2007:634, p. 106
- Sentenza del 13 dicembre 2007, *Götz*, C-408/06, EU:C:2007:789, p. 151
- Sentenza del 3 aprile 2008, *Beheer*, C-124/07, EU:C:2008:196, p. 204
- Sentenza del 17 luglio 2008, *Kozłowski*, C-66/08, EU:C:2008:437, p. 41
- Sentenza del 16 settembre 2008, *Isle of Wight Council*, C-288/07, EU:C:2008:505, p. 151; p. 155
- Sentenza del 16 ottobre 2008, *Canterbury Hockey Club e Canterbury*, C-253/07, EU:C:2008:571, p. 187
- Sentenza del 6 novembre 2008, *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet*, C-291/07, EU:C:2008:609, p. 147
- Sentenza del 23 aprile 2009, *TNT Post UK*, C-357/07, EU:C:2009:248, p. 53; p. 71; p. 171
- Sentenza dell'11 giugno 2009, *RLRE Tellmer Property*, C-572/07, EU:C:2009:365, p. 53
- Sentenza del 16 luglio 2009, *Infopaq International*, C-5/08, EU:C:2009:465, p. 114
- Sentenza del 6 ottobre 2009, *SPÖ*, C-267/08, EU:C:2009:619, p. 154
- Sentenza del 22 ottobre 2009, *Swiss Re Germany Holding*, C-242/08, EU:C:2009:647, p. 87
- Sentenza dal 29 ottobre 2009, *NCC Construction Danmark*, C-174/08, EU:C:2009:669, p. 41
- Sentenza del 29 ottobre 2009, *SKF*, C-29/08, EU:C:2009:665, p. 52; p. 109; p. 127, p. 199
- Sentenza del 29 ottobre 2009, *Commissione/Finlandia*, C-246/08, EU:C:2009:671, p. 151
- Sentenza del 19 novembre 2009, *Don Bosco*, C-461/08, EU:C:2009:722, p. 103-104

Bibliografia

- Sentenza del 3 dicembre 2009, *Yaesu Europe*, C-433/08, EU:C:2009:750, p. 114
- Sentenza del 28 gennaio 2010, *Eulitz*, C-473/08, EU:C:2010:47, p. 68; p. 82
- Sentenza del 25 marzo 2010, *Commissione/Paesi Bassi*, C-79/09, EU:C:2010:171, p. 79
- Sentenza del 22 aprile 2010, *Commissione/Regno Unito*, C-346/08, EU:C:2010:213, p. 37
- Sentenza del 10 giugno 2010, *CopyGene*, C-262/08, EU:C:2010:328, p. 77-80; p. 119
- Sentenza del 28 ottobre 2010, *Axa UK*, C-175/09, EU:C:2010:646, p. 60; p. 90
- Sentenza del 18 novembre 2010, *Verigen Transplantation Service International*, C-156/09, EU:C:2010:695, p. 76; p. 124
- Conclusioni dell'Avvocato generale Sharpston del 18 novembre 2010, *Verigen Transplantation Service International*, C-156/09, EU:C:2010:453, p. 124
- Sentenza del 16 dicembre 2010, *MacDonald Resorts*, C-270/09, EU:C:2010:780, p. 106
- Sentenza dell'11 gennaio 2011, *Commissione/Francia*, C-76/99, EU:C:2001:12, p. 78; p. 193
- Sentenza del 10 marzo 2011, *Skandinaviska Enskilda Banken*, C-540/09, EU:C:2011:137, p. 92
- Sentenza del 15 settembre 2011, *Słaby e a.*, cause riunite C-180 e C-181/10, EU:C:2011:589, p. 151
- Sentenza del 10 novembre 2011, *Schriever*, C-444/10, EU:C:2011:724, p. 59
- Sentenza del 26 gennaio 2012, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, p. 134
- Sentenza del 16 febbraio 2012, *Eon Aset Menidjunt OOD*, C-118/11, EU:C:2012:97, p. 131
- Sentenza del 21 febbraio 2012, *Město Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, p. 186
- Sentenza del 5 luglio 2012, *DTZ Zadelhoff*, C-259/11, EU:C:2012:423, p. 35
- Sentenza del 19 luglio 2012, *Rēdlihs*, C-263/11, EU:C:2012:497, p. 151
- Sentenza del 19 luglio 2012, *Deutsche Bank*, C-44/11, EU:C:2012:484, p. 53; p. 96
- Sentenza del 6 settembre 2012, *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, p. 110
- Sentenza del 6 settembre 2012, *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, p. 151
- Sentenza del 25 ottobre 2012, *Daimler AG e Widex A/S*, cause riunite C-318/11 e C-319/11, EU:C:2012:666, p. 144
- Sentenza del 15 novembre 2012, *Leichenich*, C-532/11, EU:C:2012:720, p. 101
- Sentenza del 15 novembre 2012, *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, p. 112
- Sentenza del 29 novembre 2012, *Gran Via Moinești*, C-257/11, EU:C:2012:759, p. 151
- Sentenza del 17 gennaio 2013, *Woningstichting Maasdriel*, C-543/11, EU:C:2013:20, p. 52
- Conclusioni dell'Avvocato generale Kokott del 31 gennaio 2013, *RR Donnelly*, C-155/12, EU:C:2103:57, p. 197
- Sentenza del 7 marzo 2013, *Wheels Common Investment Fund Trustees*, C-424/11, EU:C:2013:144, p. 65
- Sentenza del 21 marzo 2013, *PFC Clinic*, C-91/12, EU:C:2013:198, p. 76-77
- Sentenza del 30 maggio 2013, *X*, C-651/11, EU:C:2013:346, p. 109-110
- Sentenza del 13 giugno 2013, *Kostov*, C-62/12, EU:C:2013:391, p. 150
- Sentenza del 20 giugno 2013, *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr*, C-219/12, EU:C:2013:413, p. 151

Bibliografia

- Sentenza del 10 ottobre 2013, *Pactor Vastgoed*, C-622/11, EU:C:2013:649, p. 209
- Sentenza del 21 novembre 2013, *Dixons Retail*, C-494/12, EU:C:2013:758, p. 119
- Sentenza del 28 novembre 2013, *MDDP*, C-319/12, EU:C:2013:778, p. 82
- Sentenza del 19 dicembre 2013, *Bridport and West Dorset Golf Club*, C-495/12, EU:C:2013:861, p. 188
- Sentenza del 27 febbraio 2014, *Pro Med Logistik*, C-454/12, EU:C:2014:111, p. 52; p. 113
- Sentenza del 13 marzo 2014, *Klinikum Dortmund*, C-366/12, EU:C:2014:143, p. 76
- Sentenza del 13 marzo 2014, *ATP PensionService*, C-464/12, EU:C:2014:139, p. 93
- Sentenza del 27 marzo 2014, *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, p. 130
- Sentenza del 15 maggio 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, p. 134
- Sentenza del 26 giugno 2014, *Granton Advertising BV*, C-461/12, EU:C:2014:1745, p. 90-91
- Sentenza dell'11 settembre 2014, *K*, C-219/13, EU:C:2014:2207, p. 113
- Sentenza del 17 settembre 2014, *Skandia America*, C-7/13, EU:C:2014:2225, p. 144
- Sentenza della Corte del 16 ottobre 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, p. 139
- Sentenza del 26 febbraio 2015, *VDP Dental Laboratory*, cause riunite C-144/13, C-154/13 e C-160/13, EU:C:2015:116, p. 57
- Sentenza del 5 marzo 2015, *Commissione/Lussemburgo*, C-502/13, EU:C:2015:143, p. 111-112
- Sentenza del 12 marzo 2015, «go fair» *Zeitarbeit*, C-594/13, EU:C:2015:164, p. 74
- Sentenza del 26 maggio 2015, *Kingscrest Associates e Montecello*, C-498/13, EU:C:2015:61, p. 74
- Sentenza del 2 luglio 2015, *De Fruytier*, C-334/14, EU:C:2015:437, p. 76
- Sentenza del 9 luglio 2015, *Trgovina Prizma*, C-331/14, EU:C:2015:456, p. 151
- Sentenza del 16 luglio 2015, *Larentia + Minerva*, C-108/14, EU:C:2015:496, p. 261
- Sentenza del 3 settembre 2015, *Asparuhovo Lake Investment Company*, C-463/14, EU:C:2015:542, p. 130
- Sentenza del 29 settembre 2015, *Gmina Wrocław*, C-276/14, EU:C:2015:635, p. 151
- Sentenza del 22 ottobre 2015, *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, p. 151
- Sentenza del 22 ottobre 2015, *Hedqvist*, C-264/14, EU:C:2015:718, p. 90-94; p. 196
- Sentenza del 9 dicembre 2015, *Fiscale Eenheid X*, C-595/13, EU:C:2015:801, p. 94
- Sentenza del 17 marzo 2016, *Aspiro*, C-40/15, EU:C:2016:172, p. 204
- Sentenza del 2 giugno 2016, *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392, p. 151
- Conclusioni dell'Avvocato generale Bot del 29 settembre 2016, *British Film Institute*, C-592/15, EU:C:2016:733, p. 186
- Sentenza del 12 ottobre 2016, *Nigl e a.*, C-340/15, EU:C:2016:764, p. 151
- Sentenza del 14 dicembre 2016, *Mercedes Benz*, C-164/16, EU:C:2016:950, p. 133
- Conclusioni dell'Avvocato generale Szpunar, *Mercedes Benz*, C-164/16, EU:C:2017:414, p. 133
- Sentenza del 17 settembre 2017, *Austria/Germania*, C-648/15, EU:C:2017:664, p. 28
- Sentenza del 21 settembre 2017, *SMS group*, C-441/16, EU:C:2017:712, p. 151
- Sentenza del 26 ottobre 2017, *The English Bridge Union*, C-90/16, EU:C:2017:814, p. 84; p. 186

Bibliografia

- Sentenza del 9 novembre 2017, *AZ*, C-499/16, EU:C:2017:846, p. 111
- Sentenza del 16 novembre 2017, *Kozuba Premium Selection sp. z o.o.*, C-308/16, EU:C:2017:869, p. 66
- Sentenza del 23 novembre 2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, p. 38; p. 134
- Sentenza del 13 giugno 2018, *Polfarmex*, C-421/17, EU:C:2018:432, p. 150; p. 153
- Sentenza del 27 giugno 2018, *SGI*, cause riunite C-459/17 e C-460/17, EU:C:2018:501, p. 119
- Sentenza del 5 luglio 2018, *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, p. 153
- Sentenza dell'11 luglio 2018, *E LATS*, C-154/17, EU:C:2018:560, p. 158
- Sentenza del 25 luglio 2018, *DPAS*, C-5/17, EU:C:2018:592, p. 33
- Conclusioni dell'Avvocato generale Szpunar del 3 ottobre 2018, *A & G Fahrschul-Akademie*, C-449/17, EU:C:2018:791, p. 184
- Sentenza del 18 ottobre 2018, *Volkswagen Financial Services*, C-153/17, EU:C:2018:845, p. 196
- Sentenza dell'8 novembre 2018, *C&D Foods Acquisition*, C-502/17, EU:C:2018:888, p. 150; p. 153
- Sentenza del 26 febbraio 2019, *N Luxembourg*, cause riunite C-115/16, C-118/16, C-119/16 e C-299/16, EU:C:2019:134, p. 17-18; p. 133
- Sentenza del 28 febbraio 2019, *Sequeira Mesquita*, C-278/18, EU:C:2019:160, p. 33
- Sentenza del 14 marzo 2019, *A & G Fahrschul-Akademie*, C-449/17, EU:C:2019:202, p. 24; p. 33; p. 170; p. 183-184
- Sentenza dell'8 maggio 2019, *Geelen*, C-568/17, EU:C:2019:388, p. 145
- Sentenza del 13 giugno 2019, *IO*, C-420/18, EU:C:2019:490, p. 150
- Sentenza del 20 giugno 2019, *Grup Servicii Petroliere SA*, C-291/18, EU:C:2019:521, p. 33
- Sentenza del 16 ottobre 2019, *Michael Winterhoff*, C-4/18, EU:C:2019:860, p. 24
- Sentenza del 17 ottobre 2019, *Paulo Nascimento Consulting*, C-692/17, EU:C:2019:867, p. 150
- Ordinanza della Corte del 24 ottobre 2019, *PORR Építési Kft.*, C-292/19, EU:C:2019:901, p. 135
- Sentenza del 20 novembre 2019, *Infohos*, C-400/18, EU:C:2019:992, p. 33
- Sentenza del 5 febbraio 2020, *Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid*, C-341/18, EU:C:2020:76, p. 81
- Sentenza del 7 maggio 2020, *Dong Yang*, C-547/18, EU:C:2020:350, p. 139
- Sentenza del 2 luglio 2020, *BlackRock Investment Management*, C-231/19, EU:C:2020:513, p. 81; p. 92
- Sentenza del 2 luglio 2020, *Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Servizio di alloggiamento in un data center)*, C-215/19, EU:C:2020:518, p. 90
- Conclusioni dell'Avvocato generale Campos Sánchez-Bordona del 16 luglio 2020, *Bakati Plus*, C-656/19, EU:C:2020:599, p. 88; p. 126
- Conclusioni dell'Avvocato generale Szpunar del 17 settembre 2020, *QM contro Finanzamt Saarbrücken*, C-288/19, EU:C:2020:736, p. 115
- Sentenza del 10 dicembre 2020, *Golfclub Schloss Igling*, C-488/18, EU:C:2020:1013, p. 72
- Sentenza del 17 dicembre 2020, *Franck*, C-801/19, EU:C:2020:1049, p. 95

Bibliografia

Conclusioni dell'Avvocato generale Pitruzzella del 14 gennaio 2021, *EQ*, C-846/19, EU:C:2021:17, p. 72

Sentenza della Corte del 20 gennaio 2021, *QM contro Finanzamt Saarbrücken*, C-288/19, EU:C:2021:32, p. 74; p. 115; p. 140

GIURISPRUDENZA NAZIONALE

Cass. Sez. V, 03 settembre 2001, n. 11350

Cass. Sez. V, 25 gennaio 2002, n. 897

Cass. Sez. V, 07 marzo 2002, n. 3367

Cass. Sez. V, 20 giugno 2002, n. 8977

Cass. Sez. V, 06 dicembre 2002, n. 17373

Cass. Sez. V, 10 gennaio 2003, n. 206

Cass. Sez. III, 09 maggio 2003, n. 7773

Cass. Sez. V, 28 luglio 2006, n. 17206

Cass. Sez. V, 30 gennaio 2007, n. 1913

Cass. Sez. V, 15 febbraio 2008, n. 3889

Cass. Sez. V, 13 marzo 2009, n. 6138

Cass. Sez. I, 09 ottobre 2009, n. 21481

Cass. Sez. V, 12 novembre 2010, n. 22975

Cass. Sez. V, 15 giugno 2011, n. 13069

Cass. Sez. V, 30 maggio 2012, n. 8623

Cass. SS.UU. 5 marzo 2014, n. 5087

Cass. Sez. V del 28 gennaio 2015, n. 1578

Cass., Sez. V, 11 maggio 2016, n. 9575

Cass. Sez. VI, Ord., 19 maggio 2017, n. 12698

Cass. Sez. V, Ord., 26 febbraio 2019, n. 5559

Comm. Trib. del 26 gennaio 1985, n. 2012

Comm. Trib. Trento del 18 ottobre 2010, n. 63

CP Milano del 12 settembre 1997, n. 238

CTR Lombardia del 8 novembre 2004, n. 52

CTR Trieste del 27 marzo 2017, n. 77

TAR Lazio, 7 Febbraio 2014, n. 1525

CAA Versailles del 15 maggio 2014 n° 12VE02748 (RJF 10/14 n° 886)

CE, arrêt du 11 juin 1975, n° 93894

Sentenza del 21 settembre 2017 (PROV 2017, 266349)

Sentenza della Corte Suprema spagnola del 22 settembre 2011 (RJ 2011, 7194), ricorso n. 5254/200

Tribunal Supremo, sentencia de 26-12-2011, Roj STS 8916/2011

NORMATIVA

NORMATIVA EUROPEA

Trattato di Roma

Regolamento n. 1/58 che stabilisce il regime linguistico della Comunità economica europea

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

Seconda direttiva 67/228/CEE del Consiglio, dell'11 aprile 1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra d'affari - Struttura e modalità d'applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto

Decisione 70/243/CECA, CEE, Euratom, del 21 aprile 1970, relativa alla sostituzione dei contributi finanziari degli Stati membri con risorse proprie delle Comunità

Prima direttiva del Consiglio 24 luglio 1973, 73/239/CEE, recante coordinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative in materia di accesso e di esercizio dell'assicurazione diretta diversa dall'assicurazione sulla vita

Sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio del 17 maggio 1977 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme

Ottava direttiva 79/1072/CEE del Consiglio, del 6 dicembre 1979, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Modalità per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti all'interno del paese

Direttiva 85/611/CEE del Consiglio del 20 dicembre 1985 concernente il coordinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative in materia di taluni organismi d'investimento collettivo in valori mobiliari (o.i.c.v.m.)

Tredicesima direttiva del Consiglio del 17 novembre 1986 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Modalità di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti nel territorio della Comunità (86/560/CEE)

Tredicesima direttiva 86/560/CEE del Consiglio del 17 novembre 1986 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Modalità di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti nel territorio della Comunità

Direttiva 90/314/CEE del Consiglio del 13 giugno 1990 concernente i viaggi, le vacanze ed i circuiti «tutto compreso»

Direttiva 90/435/CEE del Consiglio, del 23 luglio 1990, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati Membri diversi)

Direttiva 90/434/CEE del Consiglio, del 23 luglio 1990, relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti d'attivo ed agli scambi d'azioni concernenti società di Stati Membri diversi Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate (90/436/CEE) del 23 luglio 1990

Direttiva del Consiglio 91/680/CEE del 16 dicembre 1991 che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica, in vista della soppressione delle frontiere fiscali, la direttiva 77/388/CEE

Bibliografia

Direttiva 92/12/CEE del Consiglio del 25 febbraio 1992 relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa

Direttiva 92/79/CEE del Consiglio del 19 ottobre 1992 relativa al ravvicinamento delle imposte sulle sigarette

Direttiva 92/80/CEE del Consiglio del 19 ottobre 1992 relativa al ravvicinamento delle imposte sui tabacchi lavorati diversi dalle sigarette

Direttiva 92/81/CEE del Consiglio, del 19 ottobre 1992, relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sugli oli minerali

Direttiva 92/82/CEE del Consiglio, del 19 ottobre 1992, relativa al ravvicinamento delle aliquote di accisa sugli oli minerali

Direttiva 92/83/CEE del Consiglio, del 19 ottobre 1992, relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sull'alcole e sulle bevande alcoliche

Direttiva 92/111/CEE del consiglio del 14 dicembre 1992 che modifica la direttiva 77/388/CEE in materia di imposta sul valore aggiunto e che prevede misure di semplificazione

Direttiva 94/5/CE del consiglio del 14 febbraio 1994 che completa il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto e modifica la direttiva 77/388/CEE - Regime particolare applicabile ai beni d'occasione e agli oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione

Direttiva del 6 giugno 2002, 2002/47/CE relativa ai contratti di garanzia finanziaria che definisce obbligazioni finanziarie garantite quelle che sono assistite da un contratto di garanzia finanziaria e che danno diritto ad un pagamento in contenuti e/o alla fornitura di strumenti finanziari

Direttiva 2003/49/CE del 3 giugno 2003 concernente il regime fiscale comune applicabile ai pagamenti di interessi e di canoni fra società consociate di Stati membri diversi

Direttiva 2004/39/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 21 aprile 2004, relativa ai mercati degli strumenti finanziari, che modifica le direttive 85/611/CEE e 93/6/CEE del Consiglio e la direttiva 2000/12/CE del Parlamento europeo e del Consiglio e che abroga la direttiva 93/22/CEE del Consiglio

Trattato sul funzionamento dell'Unione europea

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto

Direttiva 2008/8/CE DEL Consiglio del 12 febbraio 2008 che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi

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

Regolamento (CE) n. 143/2008 del Consiglio del 12 febbraio 2008 che modifica il regolamento (CE) n. 1798/2003 per quanto concerne l'introduzione di modalità di cooperazione amministrativa e lo scambio di informazioni in considerazione delle disposizioni in materia di luogo delle prestazioni di servizi, regimi speciali e procedura di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto

Direttiva del Consiglio 2008/8/EC del 20 febbraio 2008 che modifica la direttiva 2006/112/EC per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi

Direttiva 2008/117/CE del Consiglio del 16 dicembre 2008 recante modifica della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, per combattere la frode fiscale connessa alle operazioni intracomunitarie

Direttiva 2008/118/CE del Consiglio del 16 dicembre 2008 relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE

Bibliografia

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 (rifusione)

Comunicazione del 6 dicembre 2011 della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio e al Comitato economico e sociale europeo sul futuro dell'IVA [COM (2011) 851 definitivo]

Regolamento 952/2013/UE del parlamento europeo e del consiglio del 9 ottobre 2013 che istituisce il codice doganale dell'Unione

Direttiva 2016/1164/UE del 12 luglio 2016 recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno

Direttiva 2017/952/UE del 29 maggio 2017 recante modifica della direttiva (UE) 2016/1164 relativamente ai disallineamenti da ibridi con i paesi terzi

PRINCIPALI NORMATIVE NAZIONALI

D.p.r. del 26 ottobre 1972, n. 633 - Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto

Code général des impôts

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA)

Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 386), das zuletzt durch Artikel 3 des Gesetzes vom 29. Juni 2020 (BGBl. I S. 1512) geändert worden ist

Wet op de omzetbelasting 1968 Geldend van 01-01-2020 t/m heden

PRASSI

Agenzia delle Entrate, Circ. 19 dicembre 1997, n. 320

Agenzia delle Entrate, Circ. 12 agosto 2005, n. 38

Agenzia delle Entrate, Circ. 1° marzo 2007, n. 12

Agenzia delle Entrate, Circ. 28 giugno 2013, n. 22

Agenzia delle Entrate Ris. Min. 9 aprile 1996, n. 52

Agenzia delle Entrate, Ris. del 10 dicembre 2001, n. 205

Agenzia delle Entrate, Ris. del 24 giugno 2002, n. 205

Agenzia delle Entrate, Ris. del 15 luglio 2002, n. 230

Agenzia delle Entrate Ris. del 13 giugno 2003, n. 133

Agenzia delle Entrate Ris. del 20 aprile 2007, n. 75

Agenzia delle Entrate, Ris. dell'8 maggio 2007, n. 91

Agenzia delle Entrate, Ris. del 2 ottobre 2007, n. 275

Agenzia delle Entrate Ris. del 4 agosto 2008, n. 343

Agenzia delle Entrate, Ris. del 14 ottobre 2008, n. 382

Agenzia delle Entrate Ris. del 11 dicembre 2009, n. 283

Agenzia delle Entrate, Ris. del 23 febbraio 2012, n. 18

Bibliografía

- Resolución de la DGT núm. 1100/2012, de 21 de mayo (PROV 2012, 266274)
- Resolución de la DGT núm. 1164/2013, de 8 de abril (PROV 2013, 170056)
- Resolución de la DGT núm. 495/2013, de 19 de febrero (PROV 2013, 99289)
- Resoluciones de la DGT 2169/2011, de 21 de septiembre (PROV 2011, 409957)
- DGT en Consulta vinculante núm. V3349-2013 de 12 noviembre (JT 2014, 356)
- Resolución núm. 282/2006, de 16 febrero (PROV 2006, 103546)
- Resolución de la DGT núm. 1529/2017, de 15 de junio (PROV 2017, 201867)
- Resolución de la DGT núm. 1752/2017, de 6 de julio (PROV 2017, 262509)
- Resolución de la DGT núm. 4323/2016, de 6 de octubre (PROV 2017, 9470)

ABSTRACT

Il presente lavoro intende indagare la formulazione di nozioni autonome di diritto europeo nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto, concentrandosi sulle nozioni autonome di origine giurisprudenziale elaborate dalla Corte di giustizia. Più specificamente si intende proporre una tassonomia convenzionale delle nozioni autonome, utile alla loro sistematizzazione e miglior comprensione, fondata sulla distinzione fondamentale tra *nozioni autonome* e *nozioni proprie*.

A questo scopo il lavoro propone un'ampia analisi delle nozioni nella giurisprudenza europea che vengono distinte a seconda che l'obiettivo finale dell'autonomia sia quello di limitare la discrezionalità applicativa degli Stati relativamente a ipotesi derogatorie, nel caso delle *nozioni autonome in senso stretto*; oppure che l'obiettivo ultimo sia quello di meglio definire l'ambito di applicazione di nozioni fondamentali nella struttura dell'imposta, nel caso delle *nozioni proprie*. Lo scopo del lavoro è dimostrare che la definizione funzionalistica risponde a obiettivi diversi, accomunati dal fatto di far valere comunque il primato dell'ordinamento europeo; per le esenzioni limitando l'autonomia nazionale in nome dell'efficacia delle disposizioni non derogatorie; per i caratteri costitutivi, invece, definendo l'ambito di applicazione in coerenza con le finalità della direttiva.

L'analisi e la sistematizzazione proposte possono essere uno strumento utile nell'attuazione, interpretazione e applicazione delle nozioni, la cui responsabilità rimane in capo agli organi nazionali. In questo senso, il lavoro esamina anche esempi tratti dalle esperienze nazionali che dimostrino, da un lato, che gli interventi della Corte relativi alle nozioni influenzano gli ordinamenti nazionali; dall'altro, che permangono ancora disallineamenti.

L'analisi della giurisprudenza europea e dei regimi nazionali, infine, vuole dimostrare che l'elaborazione di nozioni autonome si inserisce nel processo verso un'armonizzazione sempre più incisiva in ambito IVA, di cui è protagonista la Corte di giustizia. Questo processo, cui l'elaborazione di un "tessuto concettuale europeo" contribuisce, comporta una limitazione della discrezionalità degli Stati, e quindi del principio di attribuzione, in nome dell'efficacia e della primazia del diritto europeo. Trattandosi di un processo complesso e in continua evoluzione, il lavoro si propone anche di indagare, in termini più astratti, il rapporto tra l'elaborazione di nozioni europee ed evoluzione dell'armonizzazione, nonché tra nozioni europee e ruolo della Corte di giustizia.

Abstract