



DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA

CATTEDRA DI DIRITTO TRIBUTARIO DELL'IMPRESA

**IL PRINCIPIO DI NEUTRALITÀ DELL'IVA E LE SUE  
CONCRETE APPLICAZIONI**

RELATORE Chiar.ma Livia Salvini

CANDIDATO Nicola Vernola

Matr. 155663

CORRELATORE Chiar.mo Giuseppe Melis

ANNO ACCADEMICO 2021-2022

## SOMMARIO

INTRODUZIONE.....	5
<b>CAPITOLO PRIMO: L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO.</b>	
<b>QUALIFICAZIONE GIURIDICA .....</b>	<b>7</b>
1. La genesi dell'IVA.....	7
1.1. <i>Il perché di un'imposta armonizzata</i> .....	7
1.2. <i>L'esperienza italiana e l'IGE</i> .....	8
1.3. <i>L'esperienza francese: dall'ICA al principio di neutralità</i> .....	9
1.4. <i>L'ideazione della TVA. La teoria del tempo di produzione.</i> .....	10
2. Inquadramento dell'imposta. Le teorie sulla qualificazione giuridica IVA	13
2.1. <i>La teoria dell'IVA come tributo sulle attività. La teoria formalistica</i> .....	14
2.2. <i>La teoria dell'IVA come imposta d'atto</i> .....	16
2.3. <i>L'IVA come imposta sul consumo. La teoria sostanzialistica.</i> .....	19
2.4. <i>La teoria funzionale</i> .....	22
2.5. <i>Gli orientamenti della Corte di giustizia dell'Unione Europea. La neutralità come funzione, struttura ed elemento qualificativo dell'imposta</i> .....	25
3. Il funzionamento dell'imposta .....	34
<b>CAPITOLO SECONDO: FUNZIONE, DIREZIONI E NATURA DEL PRINCIPIO DI NEUTRALITA' .....</b>	<b>36</b>
4. La neutralità. Funzione. ....	36
5. La definizione della neutralità e le sue direzioni. ....	37
5.1. <i>Neutralità giuridica</i> .....	38

5.2. Neutralità economica. Assenza di oneri per gli operatori economici .....	41
5.2.1. Gli oneri indiretti e le tempistiche di conformità .....	50
5.3. La neutralità economica. La neutralità sulle scelte di investimento .....	55
5.4. La neutralità esterna .....	60
5.5. La neutralità è realmente un principio scindibile? .....	67
6. Natura del principio di neutralità .....	70
6.1. Le fonti dell'unione europea. Diritto primario e diritto secondario .....	70
6.2. La posizione della Corte di Giustizia dell'Unione europea. La neutralità come principio interpretativo in materia IVA.....	72
6.3. Le incongruenze nella logica giurisprudenziale. La neutralità come norma di diritto primario.....	74
<b>CAPITOLO TERZO: RIVALSA E DETRAZIONE. IL PRINCIPIO DI NEUTRALITA' NELLE SUE APPLICAZIONI CONCRETE E NELLE SUE LIMITAZIONI .....</b>	<b>77</b>
7. L'obbligo di rivalsa. Funzione e natura .....	77
8. Ruolo dell'istituto della detrazione .....	81
9. La natura del diritto di detrazione. ....	88
9.1. Il metodo "base da base" e le limitazioni al principio di neutralità derivanti dalla sua applicazione.....	89
10. I caratteri della detrazione. ....	94
11. L'immediatezza del diritto di detrazione. Il parallelismo con l'esigibilità	94
11.1 Presupposti soggettivi della detrazione e immediatezza. Atti preparatori dichiarazione di inizio attività .....	97
11.2 Presupposti oggettivi del diritto a detrazione e immediatezza: requisiti formali e modalità di esercizio. Il ruolo della fattura .....	104

11.2.1	<i>Le fatture per operazioni inesistenti.....</i>	113
11.2.2	<i>Prospettive per una progressiva svalutazione della rilevanza della fattura</i>	118
12.	<b>L'integralità come scriminante tipologica del diritto alla detrazione .....</b>	<b>123</b>
12.1.	<i>Il nesso funzionale tra acquisto di beni o servizi e attività imponibile come presupposto per la nascita di un diritto alla detrazione che sia integrale. ....</i>	123
12.2.	<i>Declinazione del nesso nella prospettiva comunitaria: la condizione dell'impiego .....</i>	127
12.3.	<i>Declinazione del nesso nell'ordinamento italiano: l'inerenza.....</i>	133
13.	<b>Le esenzioni. Premessa.....</b>	<b>142</b>
13.1.	<i>Il rapporto tra esenzioni e principio di neutralità. Oneri per gli operatori economici e profili problematici.....</i>	143
13.1.2.	<i>Il rapporto tra le esenzioni, la concorrenza e le scelte aziendali.....</i>	150
13.1.3.	<i>Le esenzioni nelle operazioni B2B. I servizi finanziari. ....</i>	152
13.2.	<i>Il rapporto tra esenzioni e principio di capacità contributiva .....</i>	156
	<b>CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE .....</b>	<b>164</b>
	<b>BIBLIOGRAFIA .....</b>	<b>170</b>
	<b>GIURISPRUDENZA .....</b>	<b>178</b>
	<b>CORTE DI GIUSTIZIA DELL'UNIONE EUROPEA .....</b>	<b>178</b>
	<b>CORTE DI CASSAZIONE .....</b>	<b>183</b>

## INTRODUZIONE

La struttura dell'imposta sul valore aggiunto è il risultato del perseguimento di due obiettivi distinti: da un lato il perseguimento dell'interesse pubblico, attraverso il prelievo, dall'altro l'efficienza dell'economia di mercato. Il dialogo tra la prima finalità, di matrice fiscale, e la seconda, di matrice economica, si pone alla base di una corretta applicazione dell'imposta e costituisce la base per la sua origine. E invero, sin dall'origine, il legislatore ha individuato in modo chiaro ed evidente lo strumento predisposto a garantire la co-realizzazione dei due obiettivi: il principio di neutralità.

Nel presente lavoro si analizzerà anzitutto la questione relativa alla qualificazione giuridica dell'IVA, oggetto di ampio dibattito in dottrina nel corso degli anni. Qualificare correttamente tale imposta, attraverso un esame della struttura normativa e della ratio sottostante a essa, è compito strumentale alla comprensione della reale portata del principio di neutralità.

Successivamente, si proseguirà con un'analisi del principio su tre diversi fronti: in primis la funzione che esso garantisce; in secundis il suo significato; infine, la sua natura e la sua collocazione nello schema delle fonti del diritto dell'unione europea. Come vedremo, il principio di neutralità non può che definirsi iniziando dalla sua funzione e dalle sue caratteristiche fondamentali, proseguendo attraverso il percorso delle sue differenti dimensioni e applicazioni (per meglio dire, "direzioni") e concludendo ritornando al suo punto di partenza, unitario e inscindibile, dal momento che esso non è solo un comune denominatore di principi differenti, ma è un principio unitario e tutte le sue direzioni sono tra loro dipendenti.

Saranno esaminate poi le sue applicazioni concrete, in particolare in relazione ai presupposti e all'esercizio del diritto di detrazione, che riveste un'importanza

fondamentale nel meccanismo impositivo dell'imposta sul valore aggiunto e costituisce la chiave della realizzazione dell'obiettivo dell'imposizione al consumo, assicurando il rispetto del principio di neutralità che caratterizza il tributo. L'importanza del parallelismo tra diritto di detrazione, nella sua effettività, e principio di neutralità, ci porterà a condurre un'analisi che gli effetti delle limitazioni del primo (in svariate modalità ed in particolare nel regime delle esenzioni) hanno sul secondo, con particolare attenzione alle risultanze dell'economia reale e al rapporto tra sostanza economica e forma giuridica delle singole casistiche: come vedremo, non tutte le norme che limitano l'esercizio formale della detrazione sono, nella loro applicazione, lesive della neutralità, ma solo quelle che, considerando le dinamiche economiche del mercato nel settore produttivo e distributivo e i suoi effetti traslatori dell'imposta, comportano una reale distorsione della concorrenza ed un carico fiscale effettivo sui soggetti passivi dell'imposta.

Concludendo, si cercherà di riportare le dinamiche applicative esaminate sotto un unico comune denominatore, che possa razionalizzare il principio di neutralità e inquadrarne una sintesi nella sua portata applicativa, nella sua definizione giuridica e nella sua natura di proiezione in ambito IVA del principio fondamentale europeo di parità di trattamento.

## **CAPITOLO PRIMO: L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO. QUALIFICAZIONE GIURIDICA**

### **1. La genesi dell'IVA.**

#### ***1.1. Il perché di un'imposta armonizzata***

L'imposta sul valore aggiunto è un'imposta indiretta che grava sul consumo. Nasce come imposta sugli scambi che si pone in modo neutrale rispetto alle fasi di produzione e scambio di beni e servizi ed è un tributo comunitario: trova la sua origine nelle direttive 67/227 e 67/228 CE del 1968. Nasce con l'obiettivo, tracciato dal Trattato di Roma, di realizzare nell'area comunitaria una libera concorrenza attraverso l'eliminazione delle disparità tra i sistemi impositivi degli Stati membri. La Comunità Europea tracciò così un'imposta, sulla scorta delle esperienze pregresse (in particolare quella della Tax sur le Valeur Ajoutée francese), che avesse come finalità quella di avviare un processo di armonizzazione fiscale delle legislazioni dei singoli Stati membri in tema di imposte sui volumi d'affari, di imposte sui consumi e di imposte indirette<sup>1</sup>, garantendo la neutralità della tassazione così da impedire agli Stati di adottare sistemi impositivi più convenienti e porre le basi per una concorrenza sleale tra questi.

Per comprendere meglio le ragioni dell'adozione di tale sistema impositivo nella comunità europea e della funzione essenziale che il principio di neutralità svolge in esso, occorre analizzare brevemente i meccanismi impositivi previgenti, prendendo in esame il sistema italiano dell'IGE, utile ad inquadrare l'impatto che il DPR 633/1972 (attuativo delle suddette direttive comunitarie) ha avuto nel nostro ordinamento, e quello francese, che ha portato all'ideazione

---

<sup>1</sup> Trattato di Roma, articolo 99

dell'imposta sul valore aggiunto e che costituisce ancora oggi il suo modello di riferimento.

### *1.2. L'esperienza italiana e l'IGE*

Le imposte generali sui consumi che precedevano l'IVA erano, in entrambi gli ordinamenti, imposte plurifase cumulative o "a cascata", il cui meccanismo consisteva nell'assumere come imponibile il valore pieno (dunque, non il solo valore aggiunto) dei corrispettivi praticati in ogni singolo scambio. In particolare, l'IGE, istituita con R.D.L. 9 gennaio 1940, n. 2, convertito con modificazioni nella legge n. 762 del 19 giugno 1940, veniva applicata con una modesta aliquota (salita sino al 4% prima dell'avvento dell'IVA) su ogni fase economica sino ad arrivare al consumo, producendo così un cumulo fiscale nel prezzo finale dell'intera imposizione assoluta nelle diverse fasi di produzione e distribuzione. Ciò andava a detrimento delle c.d. "produzioni orizzontali", che effettuavano l'intero ciclo di produzione seguendo ogni passaggio fino alla vendita, e a vantaggio delle "produzioni verticali", con un ciclo di produzione e scambio ristretto e con meno imprese. Dunque, l'incidenza finale al consumo dipendeva dal numero di passaggi cui venivano sottoposti beni e servizi. Ciò, in evidente contrasto con il principio di neutralità, andava a creare un effetto distorsivo nel mercato interno. Tale effetto distorsivo, inoltre, si rifletteva anche sul mercato europeo e internazionale. Infatti, l'impossibilità di eliminare le conseguenze di tale struttura "a cascata" nella fase di esportazione, unita alla mancanza di trasparenza sul numero dei passaggi tra le varie fasi di produzione, imponeva come unica soluzione per evitare una doppia imposizione (e dunque, oltre che nel Paese di destinazione, anche in quello di origine del prodotto), un ristorno forfettario: questo non era che una forma di aiuto economico che andava ad incidere sul prezzo del bene esportato, così che

l'effetto distorsivo della concorrenza, presente nel mercato interno, si riflettesse anche sulla concorrenza internazionale, determinandone un'alterazione.

### *1.3. L'esperienza francese: dall'ICA al principio di neutralità*

I medesimi punti deboli, che abbiamo precedentemente analizzato in relazione all'IGE, si erano dapprima presentati in Francia, ove vigeva l'Impot sur le Chiffre d'Affaires (ICA), un'imposta che colpiva il volume d'affari e che si presentava come un'imposta plurifase e cumulativa. Seda un lato l'ICA aveva il vantaggio di essere un'imposta semplice e di rendimento importante, dall'altro aveva il difetto di essere un'imposta "a cascata" determinando così, come precedentemente visto, un effetto distorsivo del mercato. Il legislatore francese fu il primo a comprendere la necessità di superare tale meccanismo e di virare nella direzione del principio di neutralità, abbattendo i meccanismi distorsivi del mercato. Il primo tentativo fu quello di applicare un'imposta monofase, applicabile ad un solo stadio di produzione. Tale tentativo fu posto in essere attraverso l'introduzione della Taxe à la Production, fondata sul meccanismo della "sospensione a monte": viene applicata un'imposta sulla produzione riscossa nel momento in cui il prodotto lascia il ciclo di produzione per entrare nel ciclo di commercializzazione (c.d. "ultimo produttore"). Di conseguenza, nelle fasi precedenti, gli acquisti avvenivano in sospensione, cioè senza pagare l'imposta, mentre, nelle fasi successive di commercializzazione ("a valle"), le vendite non venivano più tassate. Tuttavia, nonostante la linearità del sistema, le significative esigenze di bilancio, legate al periodo, hanno portato a complicarlo: col tempo si sentì l'esigenza di riscuotere velocemente il gettito fiscale e di limitare il più possibile le frodi messe in atto dai rivenditori. Tali ragioni portarono ad introdurre, nel 1948, il sistema dei pagamenti frazionati: esso, attraverso un diritto alla detrazione, si inseriva in un bilanciamento tra l'equilibrio finanziario del Paese e il principio di neutralità. La detrazione era

concessa solo con riguardo agli acquisti delle merci e delle materie prime (c.d. *déduction physique*) e, solo successivamente, anche ad alcuni fattori della produzione. Questi ultimi vennero individuati nei beni che perdono la loro qualità sin dal primo utilizzo e nei beni da consumo veloce utilizzati nel ciclo produttivo.

Dunque, persisteva ancora una debolezza che già era presente nell'originario sistema della *Taxe à la Production*: restavano fuori dal meccanismo detrattivo alcuni fattori della produzione, tra i quali gli investimenti, che venivano in tale contesto considerati come prodotti finali anziché in ragione della loro reale funzione. È questo il contesto in cui si inserirà l'imposta sul valore aggiunto francese.

#### ***1.4. L'ideazione della TVA. La teoria del tempo di produzione.***

Nel 1954, Maurice Laurè, alto funzionario francese, propose e teorizzò la *Tax sur le Valeur Ajoutée* (TVA). Egli partì dall'obiettivo di garantire che la tassazione non distorcesse i calcoli dei prezzi rispetto a ciò che accadrebbe se non ci fossero tasse, in attuazione del principio di neutralità. L'analisi del sistema fiscale francese operata dall'economista si concentrò sul sistema degli investimenti che, come visto, erano fino a quel momento esclusi dal meccanismo di detrazione, sulla base delle scelte politico-legislative del tempo. Egli, nell'inquadrare la funzione dell'investimento all'interno del ciclo produttivo, lo descrisse come un *guadagno sul tempo di produzione*. Infatti, esso consiste nell'allontanamento dall'obiettivo finale di produzione per recuperare, nel lungo periodo e sullo stesso obiettivo, più del tempo impiegato per sviluppare tale strumento. È da questo presupposto che si può osservare come tale strumento non sia altro che un fattore reale di produzione: l'imposta sulla

produzione, colpendolo come un oggetto di consumo finale, produceva due effetti dannosi per l'economia nazionale.

Il *primo effetto* (A) era quello di penalizzare sistematicamente la produttività. Tale meccanismo aveva come inevitabile conseguenza quella dell'eliminazione di una parte importante di investimenti, includente tutti quelli che, nel lungo periodo, avrebbero comportato un risparmio sui costi di produzione inferiore a quello dell'imposta gravante sugli stessi. Ciò dal momento che non è per piacere, ma per risparmiare tempo e denaro, che un imprenditore investe<sup>2</sup>. A titolo esemplificativo, prendendo in considerazione un'aliquota pari al 15% da applicare ai costi degli oggetti dei consumi finali e applicando la stessa all'investimento effettuato, non sarebbe convenuto agli imprenditori compiere tutti quegli investimenti che avrebbero comportato un risparmio sul costo di produzione minore rispetto allo stesso 15%. Ciò comporta, in tali casi, la perdita di un tempo di produzione, che inevitabilmente rallenta. L'obiettivo di azzerare tale perdita è ben riassunto in una dichiarazione dello stesso Laurè, resa al presidente della Commission des finances de l'Assemblée nationale, Pierre Mendès France. Quest'ultimo, infatti, nonostante guidasse la sua commissione a votare a favore del progetto TVA, era di formazione politica dirigista e vedeva nell'abbattimento dell'imposta sugli investimenti non un modo di rispettare la naturale formazione dei prezzi, in attuazione di un principio di neutralità (come nell'ottica di Laurè), bensì un modo di intervento dello Stato nell'economia, sulla base del pensiero dirigista per il quale esistono investimenti buoni (da detassare) ed investimenti cattivi (sui quali mantenere l'imposta). Il delicato incontro tra le due differenti vedute è stato così simbolicamente rappresentato da Maurice Laurè: << "vediamo, signor Lauré, non ha intenzione di azzerare le

---

<sup>2</sup> M. LAURE', Petite histoire de la naissance de la TVA, in La jeune et la rouge, n. 567 settembre 2001

macchine per fare gomme da masticare!", mi disse il signor Mendès France, "Ma sì, signor Presidente", ho risposto, "Se la gomma da masticare è un prodotto dannoso, non sto escludendo l'ipotesi di una tassa molto alta o addirittura di un divieto. Ma se si accetta che la gomma da masticare possa essere prodotta, è una perdita secca per la comunità stabilire un regime fiscale che ostacola il progresso tecnico nella produzione di gomme da masticare e che fa perdere tempo. In effetti, il tempo andato in fumo non giova a nessuno. Ciò che serve, al contrario, è produrre la gomma da masticare nel minor tempo possibile, vale a dire al minor costo possibile, e poi mettere una grossa tassa di consumo sulla gomma da masticare: così il tempo risparmiato nella produzione di gomme da masticare sarà recuperato e andrà a beneficio della comunità, invece di andare in fumo"<sup>3</sup>.

Il *secondo effetto* (B), naturale corollario del primo, era quello di allontanare il mercato interno da quella neutralità che lo stesso sistema impositivo mirava a garantire. In primo luogo, privilegiare determinati fattori di produzione (quali, ad esempio, i beni che perdono la loro qualità sin dal loro primo utilizzo e i beni da consumo veloce utilizzati nel ciclo produttivo) a discapito di altri (gli investimenti) andava fortemente ad influenzare le scelte degli imprenditori sulla base delle evidenti ragioni fiscali, privilegiando l'immediato raggiungimento degli obiettivi di produzione e ponendo un freno all'innovazione. In secondo luogo, creava una disparità tra i piccoli investimenti, scoraggiati dal minimo margine di guadagno sul costo di produzione rispetto all'imposta gravante sugli stessi, e i grandi investimenti, con un margine di risparmio sulla produzione maggiore. Ciò creava, dunque, un importante effetto distorsivo della concorrenza. Ed è per questo motivo che Laurè scelse, come mezzo di contrasto dell'effetto sub A, non già il sistema

---

<sup>3</sup> M. LAURE', *Petite histoire de la naissance de la TVA*, in *La jeune et la rouge*, n. 567 settembre 2001.

dell'esenzione degli investimenti (che poteva, a prima vista, apparire come la soluzione più semplice e immediata), bensì quello di un'imposta sul valore aggiunto: se la scelta da parte del legislatore dei fattori produttivi sui quali prevedere il diritto a detrarre, nonostante un ampliamento del raggio operativo, non poteva che comportare ulteriori distorsioni del mercato, l'unica via per perseguire una neutralità effettiva era quella di prevedere un diritto a detrarre su tutti gli investimenti in maniera indistinta. Su queste basi nasce la Tax sur le Valeur Ajoutée.

Si può osservare come, sin dalle sue origini, l'imposta sul valore aggiunto è sorretta sul principio di neutralità, che costituisce la ragione fondante della stessa e il suo parametro applicativo, tracciandone i limiti e le sue finalità.

## **2. Inquadramento dell'imposta. Le teorie sulla qualificazione giuridica IVA**

Per poter ben comprendere il ruolo del principio di neutralità nella struttura impositiva dell'IVA occorre soffermarsi sulla qualificazione giuridica dell'imposta. Il presupposto IVA è da sempre oggetto di dibattito in dottrina, posto che il dato normativo dell'art. 1 d.p.r. 633/1972 non definisce il presupposto, ma solo le operazioni imponibili, individuando queste, sulla base di requisiti soggettivi, oggettivi e territoriali, come le cessioni di beni e prestazioni di servizio effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio d'impresе o di arti e professioni e le importazioni da chiunque effettuate. Per tale motivo, sul presupposto dell'imposta, si sono susseguite diverse ricostruzioni, dall'IVA come imposta sull'attività, all'Iva come imposta d'atto, sino ad arrivare all'IVA come imposta sui consumi e alla teoria funzionale proposta da Franco Gallo. Nei seguenti paragrafi saranno brevemente analizzate le più importanti teorie sulla qualificazione giuridica del tributo, al fine di comprendere come la posizione costante della CGUE, che vede l'IVA

come imposta generale sul consumo, costituisca il fondamento del principio di neutralità e sia l'unica accettabile in termini di compatibilità con quest'ultimo.

### ***2.1. La teoria dell'IVA come tributo sulle attività. La teoria formalistica***

L'inquadramento dell'IVA come tributo sulle attività si pone l'intento di ricondurre la capacità contributiva oggetto dell'IVA ai soggetti passivi della stessa, imprenditori o lavoratori autonomi. Tale teoria ravvisa il presupposto impositivo nella differenza tra l'imposta "a valle" (applicato sulle operazioni attive) e l'imposta "a monte" (applicata in relazione alle operazioni passive). Non rileva quindi la singola operazione bensì il complesso delle operazioni svolte da detti soggetti all'interno del periodo d'imposta. Secondo tale dottrina<sup>4</sup>, seguendo le singole cessioni e prestazioni, non è possibile riscontrare alcuna capacità contributiva, poiché l'imposta relativa è sempre neutralizzata dalla detraibilità di quella a monte. Al contrario, ancorando le operazioni attive e passive nel loro complesso all'unità di tempo del periodo d'imposta, si è in grado di rinvenire una capacità contributiva in capo ai soggetti passivi che sia espressione della somma dei carichi d'imposta di tali operazioni. È dunque nella delineazione di un periodo d'imposta annuale, con versamenti mensili a titolo d'acconto, che tale dottrina inquadra il presupposto dell'imposta sul valore aggiunto: la commisurazione dell'imposta al complesso delle operazioni attive e la detrazione dell'imposta sugli acquisti hanno lo scopo di commisurare il tributo al valore aggiunto globale del soggetto passivo nel periodo annuale, mentre l'istituto della rivalsa ha come unico e differente scopo quello di far scivolare il peso economico del tributo a catena sugli aventi causa sino al consumatore finale. È alla sintesi algebrica delle operazioni attive (a cui si applica l'imposta) e passive (che determinano il diritto a detrazione), piuttosto

---

<sup>4</sup> A. FANTOZZI, Presupposto e soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto, in *Dir. prat. trib.*, I, 1972

che al meccanismo della rivalsa (che avrebbe funzione diversa e ulteriore), che occorrerebbe guardare per la determinazione del presupposto IVA.

Grande parte della dottrina ha contestato questa impostazione, muovendo dal fatto che essa, ritrovando il presupposto dell'imposta nell'attività dei soggetti passivi, riferisca la capacità contributiva a soggetti nei cui confronti l'imposta è sostanzialmente neutrale. I fatti giuridici antecedenti al consumo devono considerarsi meramente strumentali rispetto alla reale finalità dell'imposta che è quella di colpire solo e unicamente il consumatore finale. È su quest'ultimo che, invero, si rileva la capacità contributiva e non sui soggetti passivi, rispetto ai quali l'imposta è neutrale. A partire da tale contestazione, si può ben osservare come l'Iva si debba qualificare come un'imposta generale sui consumi, come anche risulta dalle intenzioni del legislatore comunitario<sup>5</sup>.

In particolare, la tesi dell'IVA come imposta sulle attività esercitate dai soggetti IVA, muoveva da due eventualità esistenti nella prassi, ritenute incompatibili con tale inquadramento. Da un lato, l'ipotesi dell'esistenza di un credito in capo ai soggetti passivi nei confronti dell'Erario, dall'altro, la possibile esistenza di un debito d'imposta, anche nel caso in cui i corrispettivi delle operazioni attive siano inferiori a quelle delle operazioni passive, scaturito da differenti aliquote tra le distinte operazioni. Risulta evidente come tali (e certamente possibili) eventualità minino la validità di tale tesi, spostando l'attenzione dall'attività svolta nel periodo d'imposta al consumo.

---

<sup>5</sup> Articolo 2, 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: "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"

## *2.2. La teoria dell'IVA come imposta d'atto*

Un altro filone dottrinale sul tema della qualificazione giuridica dell'IVA<sup>6</sup> sostiene che il presupposto dell'imposta sia dato dalla definizione normativa delle singole operazioni imponibili. L'elemento principale dell'imposta viene qui considerato come l'atto di scambio e i soggetti passivi come coloro i quali pongono in essere tale operazione. Prima di analizzare le ragioni e le fondamenta di tale tesi, occorre soffermarci, prima facie, su quelli che sono i punti di contatto e i punti di distacco con la tesi precedentemente illustrata (che ricostruisce l'Iva come imposta sulle attività) e con la tesi che, al contrario, ricostruisce l'IVA come imposta generale sui consumi. Risulta subito evidente come il punto di distacco con la prima (che, come osserveremo in seguito, sarà punto di contatto con la seconda) sia l'individuazione del presupposto d'imposta come una singola operazione che, istantaneamente, fa nascere l'obbligazione tributaria, cosicché la base imponibile e l'aliquota stessa si determinano all'esatto momento in cui questa viene posta in essere. Al contrario, la tesi dell'imposta sulle attività poneva come presupposto d'imposta non un fatto istantaneo, bensì un periodo d'imposta nel quale rientravano tutte le operazioni imponibili poste in essere dal soggetto passivo IVA. Occorre, tuttavia, ribadire come tale comunanza con la teoria dell'imposta sul consumo non debba far perdere di vista come da questa sia molto lontana nei suoi risultati. Infatti, in continuità con la tesi precedente, i soggetti passivi sono individuati come coloro che effettuano le operazioni imponibili e si ricerca in questi la titolarità della capacità contributiva sulla quale l'imposta pone le sue basi. La circostanza che l'imposta sia destinata a ricadere sul consumatore finale, secondo tale dottrina, sarebbe del tutto irrilevante ai fini giuridici e in relazione alla ricostruzione della struttura del tributo, essendo tutt'al più attinente alla finalità economico-finanziaria dell'imposta, per come introdotta e

---

<sup>6</sup> F. BOSELLO, *L'imposta sul valore aggiunto: aspetti giuridici*, Bologna, 1979

per quanto risulta dalle direttive comunitarie. Si sostiene che l'art. 17 D.P.R. 633/1972, che sancisce che "l'imposta è dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili, i quali devono versarla all'erario (...)" individui in ciascuna delle operazioni imponibili il presupposto d'imposta, portando a considerare come la capacità contributiva ex art. 53 Costituzione sia riscontrabile in capo al soggetto passivo di diritto. Tale tesi troverebbe conferma, oltre che nel dettato delle direttive comunitarie<sup>7</sup>, che più volte parlano di fatto generatore dell'imposta nel momento in cui vengono effettuate cessioni di beni o servizi, anche nella circostanza che per le importazioni, incluse tra le operazioni imponibili nell'art. 1 del D.P.R. 633/1972, il presupposto d'imposta non potrebbe che essere il momento istantaneo dell'importazione, andando a delineare una struttura del tributo che sarebbe incompatibile con qualsiasi altra ricostruzione. Inoltre, i fautori di tale tesi pongono l'attenzione sulle ipotesi, eccezionali rispetto alla struttura generale dell'imposta, in cui il tributo abbandona la neutralità nei confronti dei soggetti passivi, non solo a livello giuridico, ma anche sul piano economico-sostanziale, finendo per incidere definitivamente sui soggetti passivi. Ciò si verifica, ad esempio, qualora venga accertata una base imponibile maggiore rispetto a quella dichiarata e sorga un'obbligazione integrativa in capo al soggetto passivo che non potrebbe, in tal caso, essere riversata nei confronti del consumatore. Altre ipotesi si hanno in materia di limitazioni alla detrazione, ed in particolare per le ipotesi delle operazioni esenti: in tali casi l'imposta non incide sul consumatore finale, arrestandosi nei passaggi precedenti e gravando esclusivamente sui soggetti passivi che pongono in essere tali operazioni. Tali ipotesi, secondo la dottrina che vede nell'IVA un'imposta sugli scambi, escluderebbero la possibilità di ricollegare ai consumatori una qualsiasi capacità contributiva, potendo individuare questa solo ed esclusivamente nell'atto in sé considerato. È così che, per scelta dello stesso legislatore, soggetti passivi

---

<sup>7</sup> Artt. 5 e 6, Seconda direttiva 67/228/CEE del Consiglio, dell'11 aprile 1967

sarebbero solo i cedenti dei beni e i prestatori dei servizi, potendosi così giustificare la tutela di una neutralità che rimarrebbe intatta, poiché consistente, in quest'ottica, nel solo carico impositivo che, a parità di passaggi intermedi, rimarrebbe invariato.

Occorre subito soffermarsi su questo punto: se è vero, da un lato, che tali eventualità (che saranno in seguito approfonditamente analizzate) stridono fortemente con il principio di neutralità inteso, in senso giuridico e in senso economico, come neutralità nei confronti dei soggetti passivi, che fortemente si ricollega al diritto alla detrazione e all'obbligo di rivalsa in capo a questi (in queste ipotesi del tutto assenti), è anche vero che tali ipotesi hanno carattere del tutto eccezionale rispetto alla struttura generale dell'imposta ed alla sua finalità, anche per come risulta dalle direttive comunitarie. Invero, escludere il diritto alla detrazione e l'obbligo/facoltà di rivalsa dall'analisi della qualificazione giuridica del tributo significherebbe snaturare l'IVA nel suo complessivo funzionamento e allontanarsi sempre più dalla reale finalità del tributo, per come questa si esplica nelle intenzioni del legislatore e nel suo meccanismo applicativo, ovvero sia quella di neutralizzare il carico impositivo sia in direzione della quantità di passaggi intermedi del bene o servizio sino al consumatore, sia nei confronti dei cedenti e prestatori. E, a tutti gli effetti, sradicare l'IVA dal presupposto del consumo porterebbe problemi applicativi anche sul versante della compatibilità con il principio di capacità contributiva. Tale ricostruzione, infatti, violerebbe la volontà del legislatore comunitario di introdurre un'imposta indiretta e, di conseguenza, ove si ritenesse che l'IVA colpisca le attività e non il consumo, si tenderebbe a far coincidere questa manifestazione della capacità contributiva con quella reddituale, creando scenari inaccettabili in tema di doppia imposizione<sup>8</sup>.

---

<sup>8</sup> P. RUSSO, Manuale di diritto tributario. Parte speciale, Milano, 1999

### 2.3. L'IVA come imposta sul consumo. La teoria sostanzialistica.

La tesi che maggiormente asseconda la ratio del tributo e il suo meccanismo di applicazione vede l'IVA quale imposta sul consumo: presupposto d'imposta è l'atto di immissione in consumo, ossia le cessioni di beni o servizi ai consumatori finali ed è, in capo a questi ultimi, che andrebbe individuata la titolarità della capacità contributiva, la cui manifestazione l'imposta vuole colpire, mentre i versamenti effettuati dagli operatori economici nei passaggi intermedi avrebbero la natura di meri acconti d'imposta. Questa tesi troverebbe diretta conferma nell'art. 2 della Prima Direttiva in materia IVA della CEE, che, nel primo paragrafo, sancisce 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". È dunque sin dalla sua introduzione che il legislatore comunitario qualifica tale sistema come un'imposta sul consumo e ne pone tra i suoi aspetti sistematici la neutralità nei confronti degli operatori economici. In tale ottica, l'IVA è destinata a colpire i consumi (e solo questi) effettuati all'interno di uno Stato ed ha come presupposto di fatto la sola immissione al consumo del bene e del servizio, individuando come unica base imponibile il prezzo pagato dal consumatore finale al momento dell'ultimo acquisto.

La dottrina che ha, sin dall'inizio, sposato tale impostazione<sup>9</sup>, pone l'accento sulla distinzione tra *obbligazioni tributarie in senso proprio* e *obbligazioni accessorie*, alle prime connesse. Essa sostiene che non tutte le obbligazioni interne a un sistema impositivo svolgano la stessa funzione e possano parificarsi e ciò vale anche nella struttura dell'IVA. Tale distinzione, all'interno dell'imposta sul

---

<sup>9</sup> A. BERLIRI, Appunti per una costruzione giuridica dell'Iva: individuazione dell'obbligazione tributaria e delle obbligazioni connesse, in *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1971

valore aggiunto, parte dall'analisi dell'istituto della rivalsa. Il diritto di rivalsa esercitato nei confronti dell'acquirente, infatti, fa sì che il venditore non resti giuridicamente inciso dall'imposta. E tale meccanismo va a ripetersi per tutti gli operatori economici fino al passaggio antecedente all'immissione in consumo. Ciò avviene dal momento che, da un lato, chi subisce la rivalsa in qualità di soggetto passivo IVA avrà diritto a detrazione sull'imposta da pagare, dall'altro, chi verserà all'Erario l'imposta in relazione alle proprie operazioni attive, attraverso la rivalsa nei confronti dell'acquirente, non resterà inciso dall'imposta. A partire da queste basi, la dottrina che sostiene la tesi in questione, guarda ai versamenti dell'imposta, relativi alle operazioni tra soggetti passivi IVA, come mere obbligazioni accessorie all'interno della macrostruttura dell'imposta, non potendo questi definirsi come obbligazioni tributarie in senso proprio. Se, invero, un'obbligazione tributaria può dirsi tale quando comporta un arricchimento definitivo dell'Erario e un impoverimento dell'obbligato, nella struttura impositiva IVA ciò avviene solo per effetto dei versamenti relativi alle vendite ai consumatori, dal momento che la rivalsa che subiscono questi ultimi non fa sorgere alcun diritto a detrazione. Dunque, nel dettaglio, tale dottrina assegna ai versamenti intermedi la natura di versamenti d'acconto e solo al consumo il passaggio ad una vera e propria imposta. L'accoglimento di questa tesi sembra necessaria anche in relazione alle incongruenze che risultano dalle tesi, avverse, che non vedono nel consumo il presupposto IVA. Infatti, individuando la capacità contributiva oggetto del tributo nei soggetti passivi, si riscontrerebbe un'incongruenza con la stessa struttura fisiologica dell'imposta, posto che questi non vengono incisi dal tributo e che l'unico soggetto che subisce sostanzialmente il suo peso nello schema impositivo è il consumatore. Dunque, è inaccettabile identificare in diversi soggetti una manifestazione di capacità contributiva. Allo stesso modo, non è condivisibile qualificare la rivalsa come giuridicamente irrilevante, attinente a rapporti privati e ulteriori rispetto alla struttura essenziale del

tributo. Questo perché, in primo luogo, essa è obbligatoria a norma dell'art. 18 D.P.R. 633/1972<sup>10</sup> e, in secondo luogo, poiché è difficilmente individuabile un fondamento pubblicistico o privatistico, diverso da quello tributario, per esercitare la rivalsa su un terzo: l'unica base giuridica possibile resta, nella sua funzione essenziale, quella di realizzare lo schema impositivo e, dunque, trasferire il carico sino al consumatore, restando così neutrale nei confronti degli operatori economici.

È, dunque, sotto il profilo della neutralità che occorre ritrovare la chiave di volta per qualificare giuridicamente l'imposta. La neutralità si pone come prima finalità, sin dalle intenzioni del legislatore, e raffigura un principio che non solo ha il compito di guidare l'imposta nelle sue concrete applicazioni, ma caratterizza strutturalmente la stessa e non ci si può esimere dal considerarla alla base della sua qualificazione giuridica.

Si devono, in quest'ottica, dissociare le figure dei soggetti giuridicamente tenuti agli obblighi formali, individuati negli operatori economici e i cui versamenti intermedi configurano obbligazioni accessorie all'interno della struttura del tributo, e quelle dei soggetti incisi dall'imposta, non solo a livello economico, ma anche sul piano giuridico, posto che si configurano, come visto, come portatori di propria capacità contributiva. L'obbligazione tributaria in senso proprio, invece, è solo quella relativa all'operazione coincidente con l'immissione in consumo, adempiuta formalmente dall'ultimo operatore economico della catena che, tuttavia, esercitando la rivalsa sul consumatore, farà ricadere su questo il suo peso. Le antecedenti obbligazioni debbono qualificarsi come accessorie dal momento che i soggetti passivi IVA che acquistano beni o servizi con addebito d'imposta ricavano, oltre agli stessi,

---

<sup>10</sup> A norma dell'articolo 18 del Dpr 633/72 (decreto istitutivo dell'Iva) " il soggetto che effettua la cessione di beni o prestazione di servizi deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o committente "

anche un credito nei confronti dell'Erario, che eserciteranno con la futura detrazione. È dunque nei presupposti soggettivi, attribuenti obblighi e diritti, che si realizza la piena neutralità dell'imposta e la finalità di far ricadere il peso sul consumatore.

Queste, come visto nei paragrafi precedenti, non sono regole assolute e subiscono eccezioni in particolari casi, tra cui le operazioni esenti. Non va però dimenticato che, per operare una corretta qualificazione, occorre basarsi sulla struttura fisiologica del tributo e non sulle sue eccezioni, che tutt'al più andrebbero analizzate in ottica di compatibilità con lo schema generale e con i principi fondanti dell'imposta. Rinviamo ai paragrafi successivi per un'analisi approfondita delle limitazioni al principio di neutralità e alla teoria dell'IVA come imposta sul consumo.

#### *2.4. La teoria funzionale*

Si pone, nel ruolo di mediatore tra le teorie sopra viste, un ulteriore filone dottrinale<sup>11</sup>, che mira, senza rigettare l'ottica dell'IVA come imposta sul consumo (e anzi, presupponendola), a inquadrare il tributo sotto una prospettiva differente, ricostruendolo a partire dai principi e dalle finalità delineate dal legislatore comunitario. Il punto di distacco con l'impostazione antecedente si ritrova nella qualificazione delle operazioni intermedie: esse non vengono definite, al contrario di quanto precedentemente visto, come obbligazioni accessorie o connesse alle obbligazioni tributarie in senso proprio e, allo stesso modo, non viene accettata la proposta di qualificare i relativi versamenti come meri acconti d'imposta. Piuttosto, esse vengono inquadrare come operazioni volte ad avviare il procedimento impositivo, assolvendo così una funzione procedimentale insita nella struttura del tributo. Rimane, ad ogni

---

<sup>11</sup> F. GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974

modo, ferma la circostanza che esse non possano rilevare come elementi cui ricollegare la capacità contributiva che l'imposta si propone di colpire.

Per meglio comprendere la scissione appena esposta, occorre partire da alcune considerazioni. L'art. 1 del D.P.R., che sancisce che "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", è rubricato "*Operazioni imponibili*". Il legislatore, dunque, ha scelto tale espressione in luogo di "presupposto d'imposta" e ciò ha una ratio legis che risulta chiara e determinante per la qualificazione stessa del tributo. Tale scelta si pone in sintonia con le finalità preposte dal legislatore comunitario e con lo stesso meccanismo impositivo delineato dal diritto di detrazione e dall'obbligo (o facoltà) di rivalsa. In particolare, quest'ultima consente di osservare come il soggetto realmente inciso dal tributo non sia l'operatore economico, bensì il consumatore finale, un soggetto che risulta estraneo all'applicazione degli obblighi normativi. Dunque, tale meccanismo consente di differenziare quelli che sono i soggetti passivi formali e quelli che sono, invece, i soggetti che, sostanzialmente ed economicamente, vengono incisi dal tributo. Ragion per cui il presupposto formale dell'imposta, inquadrabile come la circostanza che rende applicabile l'imposta, non è configurabile con il consumo, bensì con le cessioni di beni, prestazioni di servizi e importazioni, anche ove coloro che pongono in essere tale presupposto non possano risultare economicamente incisi, per la provvisorietà del loro impoverimento che, tramite rivalsa e detrazione, sarà neutralizzato. A riprova di ciò si nota come tale affermazione resta ferma anche nel caso in cui, dinanzi alle ipotesi sintomatiche di limitazioni della neutralità (si prendano a riferimento le operazioni esenti), neppure il presupposto sostanziale abbia a che vedere con il consumo: in tal caso è il meccanismo

applicativo a variare e a limitare le finalità generali dell'imposta, non il presupposto e i soggetti passivi intesi (entrambi) in senso formale.

Dunque, il principio di neutralità inteso quale fine di politica fiscale perseguito dal legislatore, è perseguito, a livello sostanziale, non dal presupposto d'imposta e dall'individuazione dei soggetti passivi, bensì dal meccanismo applicativo, strumentale alla ratio del tributo (quale imposta generale sul consumo, come sancito dalla prima direttiva IVA) ed anche strumentale all'individuazione di una capacità contributiva che giustifichi, anche a livello costituzionale, l'imposta stessa, in conformità con l'articolo 53. Ricollegandoci all'uso del termine "operazioni imponibili" da parte del legislatore, in luogo di quello di presupposto d'imposta, ciò è strumentale non solo alla differenziazione tra carattere giuridico e carattere economico dell'imposta, ma anche nell'individuazione della capacità contributiva oggetto della stessa, dal momento che l'espressione del presupposto di fatto d'imposta delinea necessariamente un collegamento di fatto diretto con il soggetto passivo attraverso una capacità contributiva, in tal caso impossibile da riscontrare, cadendo questa sui consumatori e non su coloro che pongono in essere le operazioni in questione.

Allo stesso modo, la non inerenza dell'istituto della rivalsa rispetto alla delimitazione dei profili formali dell'imposta non ne escluderebbe la natura tributaria. Secondo la dottrina favorevole a tale teoria, infatti, sono da criticare le qualificazioni della rivalsa sotto un mero profilo civilistico nell'estraneità rispetto al rapporto tributaristico, poiché sarebbe errato limitare d'arbitrio l'ambito del fenomeno tributario alle sole relazioni tra Erario e soggetto passivo e, di conseguenza, inserire ingiustificatamente ogni altro rapporto conseguente al prelievo tributario nell'ambito degli istituti civilistici. Piuttosto, per identificare la natura della rivalsa, occorrerebbe partire dall'esame delle norme che regolano l'istituto nella loro conformità e strumentalità alla ratio legis del

tributo: è per tal motivo che non si potrebbe negare la sua natura necessariamente tributaria.

Concludendo, secondo tale tesi, se, da un lato, il consumo si collocherebbe al di fuori del rapporto tributario, ricoprendo piuttosto il ruolo di finalità del sistema impositivo, dall'altro, le operazioni imponibili non possono configurarsi come "presupposti d'imposta", se non da un punto di vista strettamente formale, ossia come quegli atti che provocano l'avvio del procedimento impositivo e dai quali prendono le mosse gli adempimenti previsti dalla legge.

### *2.5. Gli orientamenti della Corte di giustizia dell'Unione Europea. La neutralità come funzione, struttura ed elemento qualificativo dell'imposta.*

La Corte di giustizia dell'Unione Europea ha più volte qualificato l'IVA come un'imposta generale sul consumo. Tale assunto deriva dall'individuazione del principio fondamentale dell'IVA all'interno della Prima Direttiva, all'art. 2<sup>12</sup>. È all'interno di tale norma che, secondo i giudici, occorre individuare le caratteristiche essenziali dell'imposta, strumentali alla realizzazione della neutralità che, come sarà osservato, costituisce il punto di partenza e la finalità attribuita dal legislatore europeo per tale sistema. Tale interpretazione è strettamente collegata anche con le analisi applicative di un altro precetto, contenuto all'interno della Sesta direttiva IVA all'art. 33<sup>13</sup>, che sancisce il divieto

---

<sup>12</sup> Prima direttiva 67/227/CEE del Consiglio, dell'11 aprile 1967, art. 2 par. 1: "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".

<sup>13</sup> Sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, art. 33: "Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, le disposizioni della presente direttiva non vietato ad uno Stato

per gli Stati di mantenere e introdurre imposte, diritti o tasse che abbiano il carattere di “imposta sulla cifra d'affari”, con il fine di evitare pregiudizi per il funzionamento dell'IVA all'interno della comunità europea. Il profilo interpretativo della corte sulla qualificazione di tale imposta si basa non solo sull'art. 2 Prima direttiva, ma anche sulle norme che regolano il sistema nel suo complesso, aderendo alla tesi che vede queste ultime come essenziali per individuare la natura dell'imposta: il meccanismo impositivo del sistema IVA, infatti, caratterizza l'imposta e la diversifica rispetto alle altre, garantendo trasparenza e neutralità in tutte le fasi antecedenti al consumo. Tale operazione comporta, come unica possibilità, quella di individuare l'oggetto dell'imposta nel consumo, non solo da un punto di vista economico, ma anche da un punto di vista giuridico. Sotto quest'ultimo punto è utile fare anche riferimento all'esperienza della direttiva n. 79/1070/CEE che, al quarto “considerando”, ribadisce come l'IVA evidenzi il suo carattere di imposta generale sul consumo<sup>14</sup>.

Per ricostruire l'orientamento della Corte in quest'ottica occorre soffermarsi su due tipologie di questioni rilevanti: da un lato quelle concernenti l'applicabilità dell'imposta, dall'altro quelle riguardanti l'art. 33 della Sesta Direttiva, sulla compatibilità con il sistema IVA di altri tributi presenti (mantenuti o introdotti) nei singoli ordinamenti degli Stati membri.

Sotto il primo profilo è utile analizzare, in primis, il caso Commissione delle Comunità europee contro Regno del Belgio. Il ricorso è stato mosso dalla Commissione che sosteneva come il Regno del Belgio, mantenendo in vigore un

---

membro di mantenere o introdurre imposte sui contratti di assicurazione, imposte sui giochi e sulle scommesse, accise, imposte di registro e, più generale, qualsiasi imposta, diritto e tassa che non abbia il carattere di imposta sulla cifra d'affari”.

<sup>14</sup> A. COMELLI, *Iva comunitaria e Iva nazionale. Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000

regime particolare per quanto riguarda la base imponibile dell'iva sulle autovetture nuove, ed in particolare considerando il prezzo di listino come base imponibile IVA, in luogo del prezzo effettivamente pagato dal consumatore all'ultimo venditore, avrebbe violato l'art. 11 della Sesta direttiva relativo alla base imponibile dell'imposta. La Corte<sup>15</sup>, partendo dalla statuizione che l'IVA è un'imposta generale sul consumo e riaffermando come, tramite il meccanismo della detrazione il prezzo è traslato sino al consumatore finale, sancisce come solo su di esso ricada l'onere di pagare l'importo dell'iva proporzionale al bene acquistato in relazione al prezzo che tale consumatore ha pagato al proprio venditore. È evidente, dunque, come viene ribadito il principio fondante dell'IVA in aderenza con l'art. 2 Prima direttiva. Tale sentenza non ha definito una nozione di "consumatore" e, invero, tale definizione in materia IVA non è mai stata data dalla Corte, ma essa si può individuare, per esclusione da quanto stabilito dall'articolo 4 della Sesta direttiva<sup>16</sup>, come colui che acquista beni o servizi per uso personale, al di fuori di un'attività economica. Non considerandosi tali soggetti come soggetti passivi, essi non hanno diritto a detrarre l'iva addebitata loro in rivalsa, ponendosi al termine del ciclo produttivo e, dunque, ricadendo su di loro il peso dell'imposta, non potrebbero che non essere individuati come consumatori<sup>17</sup>. Secondo un'altra ricostruzione<sup>18</sup>, si avrebbe un'ipotesi di consumo ogni volta che ci si trovi dinanzi a cessioni di beni o prestazioni di servizi a favore di clienti identificabili in cambio di un prezzo da questi corrisposto e purché sussista un vantaggio da questi conseguito. Dunque, tale ulteriore ricostruzione, fissa un duplice

---

<sup>15</sup> Sentenza della Corte del 10 aprile 1984; Commissione delle Comunità europee contro Regno del Belgio; Causa 324/82.

<sup>16</sup> Sesta direttiva, art. 4, par. 1: "Si considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività"

<sup>17</sup> In tal senso sono orientate le conclusioni dell'avvocato generale Darmon, nella causa 416/85

<sup>18</sup> Conclusioni dell'avvocato Jacobs, 23 novembre 1995, nella causa 215/94, caso Mohr

requisito definitorio del consumo: da un lato l'esistenza di un consumatore identificabile, dall'altro "l'esistenza di un vantaggio che possa considerarsi come elemento costitutivo del costo dell'attività di una terza persona nel circuito commerciale"<sup>19</sup>. La ricostruzione dell'IVA operata dalla Corte di giustizia come imposta generale sul consumo non è priva di importanti conseguenze giuridiche: essendo l'IVA diretta a incidere sul consumo non potrebbe applicarsi laddove non si possa identificare un consumatore e un'ipotesi di consumo. Sotto questo profilo notevole importanza riveste la sentenza Jürgen Mohr contro Finanzamt Bad Segeberg. Nel caso di specie signor Mohr, proprietario di un'azienda agricola, presentava all'Ufficio federale per l'alimentazione e la silvicoltura una domanda di indennità ai sensi di un regolamento della Comunità Economica Europea in cui si impegnava ad abbandonare la produzione lattiera, rinunciando ad ogni diritto a un quantitativo di riferimento nell'ambito dell'organizzazione comune dei mercati nel settore del latte e dei latticini. L'Ufficio accettò la domanda, accordandogli la somma richiesta che fu versata in un'unica soluzione. Tuttavia, tale indennità non fu dichiarata nella dichiarazione ai fini dell'imposta sulla cifra d'affari ed il Finanzamt Bad Segeberg decise di assimilare tale indennità al corrispettivo per una prestazione imponibile, ossia l'abbandono della produzione lattiera, e di assoggettarla all'imposta sulla cifra d'affari. Da qui nacque il contenzioso tra le due parti, che sarà sospeso dalla corte tedesca e sottoposto ai giudici comunitari. La Corte, in primis, rimarcò, a partire dall'art. 2 della Prima direttiva, ed in linea con le precedenti pronunce, la natura di imposta generale sul consumo dell'Iva. In secundis, sancì che "la Comunità, assegnando un'indennità ai produttori agricoli che si impegnano a cessare la produzione lattiera, non è nella situazione di un consumatore che retribuisce un servizio

---

<sup>19</sup> Sentenza della Corte (Quinta Sezione) del 18 dicembre 1997; Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG contro Finanzamt Calau; Causa C-384/95; nello stesso senso dell'avvocato Jacobs nelle sue conclusioni del 25 settembre 1997 nella stessa causa

reso dal produttore con l'assunzione di detto impegno, ma agisce nell'interesse generale, che è quello di promuovere il corretto funzionamento del mercato comunitario del latte"<sup>20</sup>. Dunque, la Corte agisce in due direzioni: nella prima, rimarca come senza un consumo non ci possa essere l'applicazione dell'imposta, evidenziando l'intangibilità della qualificazione dell'iva sulla base della Prima direttiva e chiudendo, in ottica giurisprudenziale, ad ogni altra possibile ricostruzione. Dall'altro lato, delineando l'esistenza di una inequivocabile definizione di consumo a livello comunitario (seppur non espressa all'interno della sentenza), tale da poter escludere l'esistenza di un consumatore nel caso in questione. Seppur non menzionate dai giudici, si possono ritenere di forte importanza nella decisione le conclusioni dell'avvocato Jacobs nella stessa causa. Come visto in precedenza, secondo l'avvocato, si potrebbe individuare un'ipotesi di consumo nel caso in cui le cessioni di beni o prestazioni di servizi avvengano verso consumatori che siano identificabili e sussista un vantaggio da questi conseguito. Da un lato tali conclusioni non sono state qui riprese, in via diretta, nella motivazione della sentenza. Dall'altro, tuttavia, esse hanno di certo inciso notevolmente sul dispositivo e, inoltre, pochi anni dopo, grazie allo stesso avvocato, sarà introdotta, per la prima volta, una definizione di consumo ai fini IVA all'interno della giurisprudenza comunitaria.

Ancora in tal senso è emblematica la sentenza Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG contro Finanzamt Calau. In tal caso, la questione riguardava l'assoggettabilità all'imposta sul valore aggiunto di un'indennità sancita a livello nazionale per la riduzione della produzione annua di patate. L'azienda agricola Landboden, nel caso concreto, non assoggettava ad Iva un'indennità percepita in funzione di ristoro per una riduzione del 20% della produzione

---

<sup>20</sup> Sentenza della Corte (Quinta Sezione) del 29 febbraio 1996; Jürgen Mohr contro Finanzamt Bad Segeberg; Causa C-215/9

annua. Il Finanzamt, al contrario, incluse tale indennità nell'imponibile per l'imposta, rettificando la dichiarazione dell'azienda. L'atto rettificativo fu impugnato dall'azienda e la corte di Brandeburgo sospese il procedimento rivolgendosi alla Corte di giustizia e domandando a questa se l'impegno consistente nella riduzione della produzione potesse configurarsi quale prestazione di servizi, ai sensi della Sesta Direttiva. La Corte di Giustizia ha, in tale sentenza, ribadito che, per rientrare nel campo di applicazione IVA, ai sensi dell'art. 2 Prima Direttiva, occorrerebbe che l'impegno assunto dall'imprenditore implichi un consumo. Dunque, secondo i giudici, per rispondere a tale quesito occorre interrogarsi sulla natura di tale prestazione. Nel caso concreto, la Corte si esprime nel senso che la Landboden non forniva un servizio ad un consumatore identificabile. Più in particolare, una transazione come quella in esame nel caso di specie, cioè l'impegno assunto dall'imprenditore agricolo di ridurre la sua produzione, non risponde al principio dell'art. 2 Prima direttiva, dato che non dà origine ad alcun consumo. E, riprendendo quanto risulta dalle conclusioni dello stesso Avvocato Jacobs<sup>21</sup>, la Corte osserva come "l'imprenditore agricolo non fornisce servizi ad un consumatore identificabile, né un vantaggio che possa considerarsi come un elemento costitutivo del costo dell'attività di una terza persona nel circuito commerciale"<sup>22</sup>. Pertanto, la Corte continua asserendo come, non dando origine ad alcun consumo, l'impegno dell'imprenditore agricolo non costituisce una prestazione di servizi ai sensi dell'art. 6 della Sesta direttiva IVA e, dunque, l'indennità in questione non è assoggettabile ad IVA.

Passando al secondo profilo, ovvero sia quello sulla compatibilità con il sistema IVA di altri tributi presenti (mantenuti o introdotti) nei singoli ordinamenti

---

<sup>21</sup> Paragrafo 26, Conclusioni dell'avvocato Jacobs del 25 settembre 1997, C-384/95

<sup>22</sup> Sentenza della Corte (Quinta Sezione) del 18 dicembre 1997; Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG contro Finanzamt Calau; Causa C-384/95

degli Stati membri, notevole importanza ha assunto la sentenza Banca popolare di Cremona contro Agenzia Entrate Ufficio Cremona. La questione è stata proposta, nel novembre del 2003, nell'ambito di una controversia tra la Banca popolare di Cremona e l'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Cremona, relativamente alla riscossione di un'imposta regionale sulle attività produttive (l'IRAP) e prende come riferimento la compatibilità dell'IRAP con l'ordinamento europeo e con il sistema dell'imposta sulle cifre d'affari. Più in particolare, ci si interroga su una possibile violazione dell'art. 33 della Sesta direttiva IVA (dir. 77/388/CEE, ora art. 401 della direttiva IVA 2006/112/CE) che vieta l'introduzione o il mantenimento di imposte, diritti o tasse aventi il carattere di imposta sulla cifra d'affari. La Corte di giustizia sostiene che, per valutare se un'imposta, un diritto o una tassa abbiano la natura di imposta sulla cifra d'affari, occorre verificare se vi sia la possibilità che l'applicazione del tributo danneggi il corretto funzionamento del meccanismo applicativo dell'Iva. In tal senso, la Corte ha precisato che una sovrapposizione del tributo oggetto della questione rispetto all'IVA (nel senso di una sua duplicazione) configuri un danno rispetto al sistema dell'imposta sulla cifra d'affari e che, in secondo luogo, debbano considerarsi gravanti sulla circolazione dei beni e dei servizi, allo stesso modo dell'IVA, le imposte che presentano le caratteristiche essenziali dell'IVA, anche se non sono in tutto identici ad essa. Peraltro, la stessa Corte rammenta come l'art. 33 sesta direttiva non osti al mantenimento o all'introduzione di un'imposta che non presenti anche una sola delle caratteristiche essenziali dell'IVA. Sulla base della precedente giurisprudenza comunitaria, la Corte ricostruisce le caratteristiche essenziali dell'imposta sul valore aggiunto mediante quattro elementi chiave: 1) in primo luogo, si applica in modo generale alle operazioni aventi ad oggetto beni o servizi; 2) secondariamente, deve essere proporzionale al prezzo percepito dal soggetto passivo, quale contropartita dei beni e servizi forniti; 3) in terzo luogo, la riscossione deve avvenire in ogni fase del procedimento di produzione e

distribuzione, compresa quella della vendita al minuto, a prescindere dal numero di operazioni effettuate in precedenza; 4) gli importi pagati, versati nel corso delle precedenti fasi, devono essere detratti dall'IVA dovuta, sicché il tributo si applica, in ciascuna fase, solo al valore aggiunto della fase considerata, comportando, quale conseguenza, l'identificazione del soggetto passivo reale nel consumatore finale<sup>23</sup>. La Corte di giustizia, con sentenza del 3 ottobre 2006, Banca Popolare di Cremona, C-475/03 si è espressa in favore della compatibilità dell'IRAP con l'ordinamento europeo e dell'assenza di contrasto con l'art. 33 Sesta direttiva. Questa decisione è dettata da due ordini di ragioni. I giudici hanno osservato come l'IRAP non sia configurabile come un "duplicato" dell'IVA dal momento che: da un lato, non è proporzionale al prezzo percepito dai venditori dei beni o prestatori di servizi, ricomprendendo anche altri elementi, quali le variazioni delle rimanenze, gli ammortamenti, e le svalutazioni, che non hanno non sono neanche rapportati a tali operazioni; dall'altro, non incide sempre sui consumatori e non risulta neutrale nei confronti degli operatori economici che non sono sempre in grado di ripercuotere il peso dell'imposta su soggetti terzi. Sotto il primo profilo, non sussiste il carattere fondamentale dell'IVA di cui al n.2, poiché l'IVA è riscossa in ciascuna fase al momento della commercializzazione e il suo importo è proporzionale al prezzo dei beni o servizi forniti, mentre l'IRAP è un'imposta calcolata sul valore netto della produzione dell'impresa nel corso di un certo

---

<sup>23</sup> Tali caratteristiche, presenti nella sentenza Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl contro Agenzia Entrate Ufficio Cremona 3 ottobre 2006, C-475/03, erano già state più volte delineate dalla Corte in precedenza (v., in particolare, sentenze 3 marzo 1988, causa 252/86, Bergandi, punto 15 della motivazione; 13 luglio 1989, cause riunite 93/88 e 94/88, Wisselink, punto 18 della motivazione; 19 marzo 1991, causa C-109/90, Giant, punti 11 e 12 della motivazione; sentenza Pelzl dell'8 giugno 1999, Cause riunite C-338/97, C-344/97 e C-390/97); tale ricostruzione è stata poi ripresa dalla corte nella sentenza KÖGAZ et a., 11 ottobre 2007, C-283/06 e C-312/06.

periodo e la sua base imponibile è uguale alla differenza che risulta, in base al conto economico, tra il «valore della produzione» e i «costi della produzione», comprendente anche le variazioni delle rimanenze, gli ammortamenti e le svalutazioni, che non hanno un rapporto diretto con le forniture di beni o servizi. Sotto il secondo profilo, non sussiste il carattere fondamentale dell'IVA di cui al n.4, dal momento che "l'esistenza di differenze relativamente al metodo per calcolare la detrazione dell'imposta già pagata non può sottrarre un'imposta al divieto contenuto nell'art. 33 della sesta direttiva qualora tali differenze siano più che altro di natura tecnica, e non impediscano che tale imposta funzioni sostanzialmente nello stesso modo dell'IVA. Per contro, si può collocare all'esterno dell'ambito applicativo dell'art. 33 della sesta direttiva un'imposta la quale colpisca le attività produttive in modo tale che non sia certo che la stessa vada, in definitiva, a carico del consumatore finale, come avviene per un'imposta sul consumo come l'IVA".

In conclusione, si può osservare dalle pronunce della Corte di Giustizia dell'Unione Europea come il principio di neutralità giochi un ruolo importante nella qualificazione dell'imposta sul valore aggiunto, costituendone caratteristica essenziale. Si può inoltre notare come, nella ricostruzione dell'IVA quale imposta generale sul consumo, sia proprio il consumo naturale presupposto e corollario, costituendone, da un lato, la base giuridica e l'obiettivo perseguito dal legislatore (riscontrabile sin dalla prima direttiva) nell'istituzione di un sistema dell'imposta sulle cifre d'affari armonizzato e, dall'altro, la sua normale conseguenza applicativa, dal momento che, nella delineazione delle caratteristiche chiave dell'IVA, non si potrà prescindere dall'esistenza di una neutralità nei confronti degli operatori economici. Dunque, l'imposta non potrà essere applicata qualora la sua applicazione andasse a minare tale principio e non si delinearà un suo duplicato nel caso in cui un

tributo, seppur simile nella struttura o in altre caratteristiche all'IVA stessa, non presentasse i caratteri della neutralità.

### **3. Il funzionamento dell'imposta**

Prima di proseguire nell'analisi della funzione, delle direzioni e della natura del principio di neutralità occorre sintetizzare il meccanismo di funzionamento dell'imposta, strutturato in modo tale da colpire il consumo finale. Lo schema impositivo dell'IVA riguarda tre soggetti: i fornitori, i clienti e l'Erario. I primi sono imprenditori o lavoratori autonomi, ovverosia coloro che effettuano cessioni di beni nell'esercizio d'impresa, prestazioni di servizi nell'esercizio d'impresa, cessioni di beni e prestazioni di servizi nell'esercizio di arti e professioni e importazioni. Il cliente è colui che acquista beni o servizi dal fornitore e va distinto in due sottocategorie: il cliente-soggetto passivo, ovverosia colui che acquista nell'esercizio di imprese, arti o professioni, e il cliente-consumatore, ovverosia colui che acquista al di fuori di tale esercizio e che, secondo la ratio del tributo, deve qualificarsi quale soggetto sostanzialmente inciso dal carico fiscale. Quando il fornitore compie operazioni passive addebita il tributo in via di rivalsa proporzionalmente al corrispettivo contrattuale e secondo le aliquote in vigore per la specifica operazione. Tale importo sarà dallo stesso cedente o prestatore computato a debito verso lo Stato dovrà poi essere versato all'Erario, al netto dell'importo corrispondente al tributo corrisposto ai propri fornitori. A sua volta, il cliente-soggetto passivo che abbia acquistato il bene o il servizio in qualità di operatore economico potrà detrarre l'IVA sulle proprie operazioni attive dagli importi da versare relativi alle proprie vendite, con diritto di rimborso di eventuali eccedenze. Le differenze tra IVA sulle operazioni attive e quella sulle operazioni passive non saranno calcolate per ciascun singolo bene o servizio, ma per masse, ossia per il

complesso delle operazioni attive e degli acquisti relativi ad un dato lasso di tempo, di regola mensile o trimestrale, che prende il nome di periodo di liquidazione. La liquidazione sarà così consistente nel calcolo della differenza tra le imposte a debito da versare e quelle sulle quali spetta il diritto di detrazione. Il diritto di detrazione, al contrario, non spetta al cliente-consumatore: in tal modo, l'imposta viene traslata in avanti durante tutto il ciclo di produzione e distribuzione, fino a colpire il consumo finale. È il binomio rivalsa-detrazione a permettere di raggiungere tale obiettivo, cosicché l'imposta si mostri *neutrale* nei passaggi intermedi dei beni e dei servizi tra gli operatori economici. Da tale meccanismo risulta chiaro come il principio di neutralità sia imprescindibile risposta alla necessità di tassare esclusivamente il consumo.

## CAPITOLO SECONDO: FUNZIONE, DIREZIONI E NATURA DEL PRINCIPIO DI NEUTRALITA'

### 4. La neutralità. Funzione.

L'imposta sul valore aggiunto si differenzia, nella sua finalità, dalle imposte tradizionali. Infatti, la sua struttura non solo mira a perseguire gli obiettivi tipici delle imposte, quali il perseguimento dell'interesse pubblico, attraverso il prelievo (c.d. finalità fiscale, realizzando il classico binomio "impoverimento del contribuente – arricchimento dell'Erario), ma si pone anche obiettivi ulteriori, primo su tutti l'efficienza dell'economia di mercato (c.d. finalità economica). Va comunque rimarcato che la finalità fiscale mantiene una notevole importanza, costituendo l'IVA la risorsa principale delle entrate dell'Unione Europea ed anche un'importante risorsa per le entrate dei singoli stati. Il dialogo tra queste due finalità si pone alla base di una corretta applicazione dell'imposta e costituisce la base per la sua origine. E invero, sin dall'origine, il legislatore (dapprima quello francese, in seguito quello comunitario) ha individuato in modo chiaro ed evidente lo strumento predisposto a garantire la co-realizzazione dei due obiettivi: il principio di neutralità. Come visto, la neutralità fu posta alla base dell'imposta sul valore aggiunto e aveva come obiettivo la promozione dell'efficienza economica di mercato in aggiunta alla finalità fiscale.

Definire e analizzare la natura di tale principio non è un lavoro semplice, costituendo la neutralità ancora oggi una fonte di dibattito in dottrina e non essendoci ancora un orientamento univoco e lineare da parte della CGUE. A queste incertezze si aggiunge anche il fatto che non esiste, nell'ordinamento comunitario, una norma che definisca la neutralità, trattandosi questa tutt'al più di un principio ricavato dall'interpretazione delle norme IVA e da applicare in

congiunzione ad altri principi. Tale impostazione pone le basi per vantaggi e svantaggi. Infatti, se da un lato permette di rendere tale principio elastico e adattabile ai casi più disparati anche in relazione all'evoluzione delle dinamiche di mercato nel corso degli anni, dall'altro l'assenza di certezza comporta un'ambiguità in ambito applicativo, nonché un suo possibile abuso da parte dei legislatori (sia comunitari che dei singoli Stati) per ragioni che sfuggono alle finalità reali dell'imposta.

## **5. La definizione della neutralità e le sue direzioni.**

La Direttiva IVA non definisce la neutralità, né nella sua parte normativa, né nei suoi "considerando". Tuttavia, attraverso le norme comunitarie sull'imposta, il suo meccanismo applicativo e gli orientamenti giurisprudenziali possono operarsi alcune ricostruzioni. Ciò che in dottrina è univoco è che, nonostante la macro-finalità del principio che sottostà all'imposta, ovvero sia quella di coniugare interesse economico ed interesse fiscale, la neutralità non ha un solo significato, piuttosto opera in diverse direzioni. Una prima distinzione operata e in linea di massima condivisa in dottrina è quella fra neutralità interna e neutralità esterna. In tale prospettiva, per neutralità interna si fa riferimento al mercato interno degli Stati membri, mentre per neutralità esterna ci si riferisce alle operazioni transfrontaliere nell'ottica di un principio che miri a garantire una concorrenza leale tra beni di produzione nazionale ed importazioni. Tale distinzione è quella maggiormente esemplificativa e sarebbe caratterizzata, da un lato, dal meccanismo rivalsa-detrazione operante nel sistema dell'imposta e finalizzato a far ricadere il peso del tributo sui consumatori, lasciando intaccati gli operatori economici che si pongono come neutrali nei confronti del sistema impositivo. Dall'altro lato, la neutralità esterna sarebbe enucleata dagli obblighi che caratterizzano lo stato di importazione e lo stato di esportazione: per lo

Stato di importazione l'imposta riscossa sui beni o servizi importanti dovrebbe equivalere all'imposta sui beni e servizi nazionali che siano a questi similari; per lo Stato di esportazione, lo sgravio fiscale stabilito per l'impresa esportatrice non dovrebbe superare la tassazione interna. Queste misure sono dirette ad evitare una possibile concorrenza sleale, che si formerebbe, nel primo caso, come una misura di tutela (o aiuto di Stato), nel secondo caso, come un sussidio all'esportazione, capace di minare la neutralità esterna e il principio di parità di trattamento e di concorrenza leale nel mercato europeo e transfrontaliero. Ad avviso dello scrivente, tale approccio è quello maggiormente esemplificativo e dovrebbe essere presupposto nell'analisi di come il principio di neutralità operi in relazione ad ogni singola componente dell'imposta e in relazione alla sua applicazione, non escludendo, tuttavia, possibili ulteriori suddivisioni all'interno di ciascuna delle categorie. Dovrebbe inoltre osservarsi, come, seppur il principio di neutralità operi in più direzioni, queste siano in forte dialogo tra loro e si presuppongano a vicenda, non potendo l'una operare pienamente senza la sussistenza dell'altra. In effetti, come osserveremo più avanti, il principio di neutralità non è che un'esplicazione del principio di parità di trattamento, in ogni sua forma e in ogni sua applicazione. Ad ogni modo, per giungere ad una definizione completa e corretta del principio (nonché unitaria ed univoca, per quanto possibile), è bene osservare le più importanti teorie sulle sue direzioni.

### *5.1. Neutralità giuridica*

Secondo parte della dottrina<sup>24</sup>, presupponendo la tradizionale distinzione tra neutralità esterna e interna, sarebbe necessaria all'interno di quest'ultima

---

<sup>24</sup> BEN TERRA, Sales Taxation: The Case of Value Added Tax in the European Community, in Series on International Taxation, no. 8, Kluwer, 1988

operare un'ulteriore distinzione tra neutralità giuridica e neutralità economica, costituendo entrambe il riflesso dello stesso fenomeno, seppur osservato da angolazioni differenti. A supporto di tale distinzione, le linee guida approvate dal Comitato sugli affari fiscali della OCSE (le c.d. VAT/GST Guidelines) contengono sei differenti orientamenti della neutralità, suddivisi in tre orientamenti attinenti alla neutralità interna e tre orientamenti attinenti alla neutralità esterna<sup>25</sup>. Tra i primi tre, si distinguono due orientamenti (il primo e il terzo) attinenti alla neutralità in senso economico, ed uno (il secondo) attinente, invece, alla neutralità in senso giuridico.

La *neutralità giuridica* costituisce un approccio dal punto di vista del consumatore, determinato da una parità di trattamento nell'acquisto di beni e servizi che siano tra loro identici o simili, attraverso una correlazione e una proporzionalità tra l'importo dell'imposta pagata e il consumo operato. La seconda linea guida prodotta dall'Ocse, a tal proposito, ribadisce come imprese in situazioni simili, che effettuano operazioni simili, dovrebbero essere soggette a livelli simili di tassazione<sup>26</sup>. Tale obiettivo deve raggiungersi attraverso due distinte direzioni: da un lato l'imposta finale dovrebbe misurarsi sul prezzo al dettaglio pagato dal consumatore (in sintonia con la qualificazione dell'IVA come imposta sul consumo), dall'altro le aliquote da applicare su tale prezzo dovrebbero essere le stesse per beni e servizi simili. Con il fine di evitare imposte discriminatorie, le imprese che effettuano operazioni simili dovrebbero essere trattate nello stesso modo e le modalità di produzione o distribuzione non dovrebbero incidere sul livello dell'imposta applicata. Corollario di queste assunzioni è la neutralità dell'importo dell'imposta finale rispetto al numero di passaggi intermedi del bene o servizio: sarà solo il prezzo finale pagato dal

---

<sup>25</sup> Committee on Fiscal Affairs of the OECD, OECD international VAT/GST guidelines (June 2011)

<sup>26</sup> OECD international VAT/GST guidelines (June 2011), guideline 2: "Businesses in similar situations carrying out similar transactions should be subject to similar levels of taxation".

consumatore a determinare il carico fiscale da questo sostenuto, non anche la tipologia di produzione (verticale o orizzontale) alla base di tale bene o servizio. Da qui la differenza con le imposte cumulative o a cascata (molte delle quali erano previgenti all'IVA, come l'IGE in Italia), ove, al contrario, l'assetto produttivo è di forte impatto sull'imposta finale, esistendo un'imposta per ogni passaggio tra i diversi operatori economici<sup>27</sup>. Al contrario, nel sistema IVA, l'imposta viene addebitata sul solo valore aggiunto in ogni passaggio della filiera produttiva e distributiva, motivo per cui l'imposta finale gravante sul consumatore è pari all'applicazione dell'aliquota sul prezzo al dettaglio, indipendentemente dal numero delle fasi di produzione. Allo stesso modo, beni e servizi simili non dovrebbero essere tassati su livelli differenziati perché distribuiti attraverso mezzi differenti (si pensi ad un bene acquistato online o fisicamente in negozio). Ove vi siano simili discriminazioni, le decisioni di acquisto dei consumatori sarebbero influenzate e la concorrenza subirebbe una distorsione. Tale principio è stato ribadito dalla CGUE: sin dalla prima direttiva in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, si desume che uno dei principi fondamentali sul quale si basa il sistema dell'IVA è la neutralità, nel senso che, all'interno di

---

<sup>27</sup> Vediamo, per analizzare tale aspetto nelle imposte cumulative o a cascata, un esempio di un'applicazione pratica nell'IGE. Prendiamo in riferimento due casi distinti, considerando l'aliquota IGE fissata al 4%. In primis (caso A), tre soggetti: un produttore (X), un commerciante (Y) e un consumatore (Z). Nel caso in cui X ceda a Y a 10 e Y ceda a Z a 20 (senza considerare l'imposta), l'imposta sarebbe composta da 0,4 nella prima operazione e da 0,8 nella seconda e l'imposta totale ammonterebbe a 1,2. Se aggiungiamo, nella catena di distribuzione e produzione, un ulteriore soggetto (K), ipotizzando che X ceda a K per 10 e K ceda a Y per 1,5 (lasciando invariato il prezzo al dettaglio), l'imposta sarà composta da 0,4 nella prima operazione, 0,6 nella seconda e 0,8 nella terza, ammontando così nel totale a 1,8 (per lo stesso bene e misurando la stessa aliquota in relazione allo stesso prezzo di dettaglio). Risulta evidente come nell'IGE, al contrario dell'IVA, l'ammontare dell'imposta aumenti in relazione al numero di passaggi antecedenti all'immissione in consumo, indipendentemente dal valore aggiunto.

ciascun paese, sulle merci dello stesso tipo gravi lo stesso carico fiscale, qualunque sia la lunghezza del circuito di produzione e di distribuzione<sup>28</sup>.

## ***5.2. Neutralità economica. Assenza di oneri per gli operatori economici***

Per ciò che attiene la *neutralità economica*, si fa riferimento all'operazione economica e, più in generale, al mercato. Sin dalla prima direttiva, l'obiettivo di una neutralità concorrenziale è ben evidente nelle intenzioni del legislatore. Nel terzo "Considerando", ad esempio, si ribadisce come "[...] è nell'interesse del mercato comune realizzare un'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, che sia diretta ad eliminare, per quanto possibile, i fattori che possono falsare le condizioni di concorrenza [...]". In tal senso, l'obiettivo che si pone l'IVA nel perseguimento della neutralità economica, è duplice. Il primo attiene al fatto che l'IVA non debba essere un onere per le imprese che svolgono attività economiche tassate, il secondo al fatto che il carico fiscale non influenzi (perlomeno in modo decisivo) l'allocazione ottimale dei mezzi di produzione.

Partendo *dall'assenza del carico fiscale sulle imprese*, abbiamo già visto come l'imposta colpisca (in linea generale) solo il consumatore finale e non gravi, al contrario, sugli operatori economici. La prima linea guida dell'Ocse precisa come l'onere dell'imposta sul valore aggiunto non dovrebbe gravare sulle imprese soggette a tassazione, se non nei modi espressamente previsti dalla normativa<sup>29</sup>. La Corte di Giustizia, nel suo ruolo di guardiano dei principi fondamentali della legislazione europea, ha associato la neutralità economica al

---

<sup>28</sup> Sentenza della Corte del 1° aprile 1982; Hong-Kong Trade; Causa C-89/81

<sup>29</sup> OECD international VAT/GST guidelines (June 2011), guideline 1: "The burden of value added taxes themselves should not lie on taxable businesses except where explicitly provided for in legislation".

meccanismo della rivalsa e della detrazione. La Corte, nella sentenza *Elida Gibbs v Commissioners of Customs and Excise*, ribadisce come i soggetti passivi non siano assoggettati all' IVA, ma, quando intervengono nel processo di produzione e di distribuzione precedente alla fase di imposizione finale, indipendentemente dal numero di operazioni avvenute, essi siano unicamente tenuti a riscuotere, in ciascuna fase di questo processo, l'imposta per conto dell'amministrazione fiscale, alla quale la restituiscono e, al fine di garantire la perfetta neutralità del meccanismo nei confronti dei soggetti passivi, la Sesta direttiva prevede un sistema di deduzioni mirante ad esonerare il soggetto passivo da qualsiasi indebito onere di IVA<sup>30</sup>. Assieme alla detrazione, la rivalsa realizza in concreto l'assenza di carico fiscale sugli operatori economici ricercata dal principio di neutralità in senso economico. Essa si inserisce in un meccanismo di riscossione indiretta, mediante il quale l'imposta non viene riscossa direttamente dall'acquirente del bene o servizio, ma viene trattenuta dal cedente (in qualità di intermediario) il quale è obbligato a versare tale importo all'Amministrazione Fiscale. Inoltre, l'elemento di base del sistema dell'IVA consiste nel fatto che, ad ogni passaggio, l'IVA è dovuta solo previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei vari elementi costitutivi del prezzo dei beni e dei servizi e il sistema delle detrazioni è congegnato in maniera tale che solo i soggetti passivi sono autorizzati a detrarre dall'IVA, di cui sono debitori, l'imposta cui le merci sono già state assoggettate a monte. Naturale corollario è che, tenuto conto del meccanismo dell'IVA, del suo funzionamento e del ruolo degli intermediari, l'amministrazione fiscale non può in definitiva riscuotere un importo superiore a quello pagato dal consumatore finale. Dunque, il principio di neutralità e il diritto a detrazione sono due concetti interdipendenti nel sistema IVA. Il primo

---

<sup>30</sup> Sentenza della Corte (Sesta Sezione) del 24 ottobre 1996; *Elida Gibbs Ltd contro Commissioners of Customs and Excise*; Causa C-317/94

è la principale ragione dell'esistenza del secondo, mentre il secondo garantisce che il primo sia messo correttamente in pratica. La Direttiva IVA a tal fine stabilisce che "a ciascuna operazione l'IVA, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo"<sup>31</sup>. Da tale disposizione emergono tre principi direzionali del diritto di detrazione presenti all'interno del sistema IVA al fine di garantire una piena neutralità: il principio di *detrazione integrale*, secondo cui il diritto ricomprende la detrazione dell'intera imposta pagata per l'acquisto di beni e servizi (sempre se connessi allo svolgimento di una attività economica); il principio di *detrazione globale*, secondo cui tale diritto di detrazione è accordato in relazione agli acquisti che abbiano un collegamento con tutte le attività commerciali e non solo con alcune di esse; il principio della *detrazione immediata*, cioè il diritto di detrazione deve essere esercitato non appena l'imposta è esigibile<sup>32</sup>.

Come osserveremo nel capitolo successivo, l'esclusione o la limitazione del diritto alla detrazione, laddove sussista un collegamento tra acquisto e attività economica, comporta una grave violazione del principio di neutralità. Tali limitazioni, presenti nell'ordinamento comunitario per diverse ragioni (politiche, sociali, di controllo anti-evasivo e così via), dunque, rappresentano un problema che la Corte di giustizia più volte ha provato a risolvere. Tuttavia, restano ancora oggi perplessità sulle loro conformità al principio di neutralità che non è ad oggi assicurato nella sua integrità e non realizza interamente gli obiettivi che si pone.

---

<sup>31</sup> Art. 1, comma 2, secondo capoverso, Direttiva 2006/112/CE

<sup>32</sup> V. GARATTINI, "Il principio di neutralità e il diritto di detrazione nell'imposta sul valore aggiunto", Dottorato di ricerca in Diritto Tributario, Università degli studi di Milano-Bicocca, 2016

Uno dei principali problemi in merito riguarda le operazioni di acquisto che siano connesse ad *operazioni esenti*. Sul tema sarà svolta in seguito un'analisi approfondita dei singoli casi e della loro giustificabilità. Per il momento, tuttavia, è doveroso far presente che le esenzioni derivano principalmente da scelte politiche effettuate per ragioni economiche o sociali, in un contesto di bilanciamento tra interesse economico-sociale e interesse fiscale, che, andando a limitare la neutralità del tributo, contrasta con i suoi elementi fondamentali. Dunque, in linea generale e oltre all'analisi in concreto delle singole esenzioni, occorre subito evidenziare che il problema è costituito dalla natura stessa delle esenzioni, nascenti in contrasto con il principio di neutralità e con l'efficienza del mercato, finalità poste alla base del sistema IVA. Occorre aggiungere che le esenzioni rappresentano un problema non solo per la neutralità intesa nel senso dell'assenza di oneri per le imprese, ma anche per il tema della distorsione della concorrenza (e quindi sotto il profilo della neutralità giuridica) e per l'influenza esercitata sulle scelte di investimento. Per quanto attiene al presente paragrafo, appare evidente che gli operatori economici che compiono attività esenti siano soggetti che svolgono un'attività economica e, dunque, negare loro il diritto alla detrazione per gli acquisti connessi ad operazioni esenti risulta contrastante con il principio di neutralità. Tale questione è attenuata dalle numerose eccezioni previste dal legislatore comunitario e nell'interpretazione restrittiva operata dalla Corte di Giustizia, ma non debella tale meccanismo e il suo contrasto con gli obiettivi del tributo.

Altro aspetto fondamentale del diritto alla detrazione è il suo legame inscindibile con l'esercizio di un'attività economica professionale: tale legame va inteso sia in senso positivo, nel senso che tutti gli acquisti esercitati in tale ambito debbano far sorgere un diritto alla detrazione (come appena visto), sia in senso negativo, nel senso che debbano essere escluse da tale diritto tutte le attività svolte ad uso personale e al di fuori di un'attività economica. In tal

senso, l'art. 176 Direttiva IVA stabilisce che "Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, stabilisce le spese che non danno diritto a detrazione dell'IVA. In ogni caso, saranno escluse dal diritto a detrazione le spese non aventi un carattere strettamente professionale, quali le spese suntuarie, di divertimento o di rappresentanza. Fino all'entrata in vigore delle disposizioni di cui al primo comma, gli Stati membri possono mantenere tutte le esclusioni previste dalla loro legislazione nazionale al 1° gennaio 1979 o, per gli Stati membri che hanno aderito alla Comunità dopo tale data, alla data della loro adesione". Da tale disposizione sorgono diversi problemi interpretativi e applicativi riguardanti la suddivisione delle operazioni tra operazioni economiche e operazioni non inerenti all'esercizio di un'attività economica. Ad ogni modo, nonostante i tentativi di una corretta qualificazione, sia a livello giurisprudenziale che a livello legislativo, pare difficile immaginare che questa possa configurarsi in modo oggettivo; piuttosto, essa dipende dalle circostanze concrete di ogni singolo caso, che vanno di volta in volta valutate e interpretate. Ulteriori aspetti problematici riguardano il secondo comma dell'articolo, ove si stabilisce, in regime transitorio, la possibilità per gli Stati di mantenere le esclusioni previgenti previste nella loro legislazione nazionale. I problemi applicativi, invece, riguardano: il caso (A) in cui operazioni che non vengano effettuate all'interno di un ciclo produttivo ma che siano a questo collegato e che, ad ogni modo, non siano effettuate ad uso personale; il caso inverso (B) in cui operazioni effettuate all'interno di un ciclo produttivo siano poi destinate ad uso personale; il caso (C) in cui operazioni inizialmente qualificate come personali acquisiscano in seguito un collegamento con il ciclo produttivo. Il secondo comma dell'art. 17 della Sesta direttiva IVA, nell'elencare gli importi assoggettabili a detrazione per i soggetti passivi, delinea un collegamento diretto e immediato tra operazioni di acquisto suscettibili di diritto a detrazione e operazioni di vendita ad esse connesse<sup>33</sup> e tale collegamento è stato più volte

---

<sup>33</sup> Oggi confluito nell'articolo 168, Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006

rimarcato dalla stessa Corte di Giustizia per la quale, in via generale, l'esistenza di un nesso immediato e diretto tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle che conferiscono un diritto a detrazione è necessaria affinché sia riconosciuto in capo al soggetto passivo il diritto a detrarre l'imposta sul valore aggiunto assolta a monte<sup>34</sup>.

Partendo dall'ipotesi del caso A, seppur tali operazioni siano estranee al nesso diretto ed immediato richiesto dalla Corte, risulta evidente come l'esistenza di un collegamento con il ciclo produttivo non permette, nel rispetto del principio di neutralità inteso come assenza di carico fiscale sui soggetti passivi, di negare loro il diritto a detrarre l'imposta addebitata per tali acquisti. Si prenda, come esempio l'ipotesi di una holding che acquista diversi servizi nell'ambito di un'assunzione di partecipazione in una società controllata: tali acquisti non presentano un nesso diretto e immediato con le sue operazioni a valle, ma di certo costituiscono costi collegati al ciclo produttivo. Il problema sussiste dal momento che l'IVA detraibile, come visto, deve riguardare quelle operazioni gravanti direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo delle vendite soggette ad imposta e su cui operare la detrazione. Le spese devono

---

relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: "Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore gli importi seguenti: a) l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo; b) l'IVA dovuta per le operazioni assimilate alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi conformemente all'articolo 18, lettera a), e all'articolo 27; c) l'IVA dovuta per gli acquisti intracomunitari di beni conformemente all'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), punto i); d) l'IVA dovuta per le operazioni assimilate agli acquisti intracomunitari conformemente agli articoli 21 e 22; e) l'IVA dovuta o assolta per i beni importati in tale Stato membro.

<sup>34</sup> Sentenza della Corte (Seconda Sezione) dell'8 giugno 2000; Commissioners of Customs and Excise contro Midland Bank plc; Causa C-98/98

pertanto far parte dei costi di queste operazioni a valle che conferiscono il diritto a detrazione: tuttavia, in tali casi non sussiste il nesso immediato e diretto tra operazioni a monte e operazioni a valle, poiché l'importo dell'IVA pagata sulle spese sostenute non grava direttamente sui vari elementi costitutivi del prezzo delle operazioni che conferiscono il diritto a detrazione. Per risolvere tale problematica, la Corte ha previsto, in via giurisprudenziale, un'eccezione, creando la categoria delle "spese generali" del soggetto passivo, le quali, seppur in via indiretta, entrano a far parte degli elementi costitutivi del prezzo dei prodotti dell'impresa e presentano, per tal motivo, il nesso diretto ed immediato richiesto per il recupero dell'imposta<sup>35</sup>.

Per quanto riguarda l'ipotesi inversa di cui al caso B, l'art. 6 n. 2 lett. a) della Sesta direttiva IVA assimila alle prestazioni di servizi a titolo oneroso "l'uso di un bene destinato all'impresa per l'uso privato del soggetto passivo o per l'uso del suo personale o, più generalmente, a fini estranei alla sua impresa qualora detto bene abbia consentito una deduzione totale o parziale dell'imposta sul valore aggiunto"<sup>36</sup>. Dunque, per tali operazioni i soggetti passivi sono assimilati ai consumatori finali e devono, come questi, sopportare il carico fiscale relativo all'acquisto. In ragione del fatto che il contribuente può recuperare l'imposta sin dal momento dell'acquisto dei beni e servizi, qualora venga ad esistenza una variazione dell'utilizzo dei beni o servizi, cambiando il regime di applicazione dell'IVA e facendo venir meno il diritto a detrazione originario, il legislatore ha previsto una rettifica della detrazione (rettifica per variazione dell'utilizzo o per cambio di destinazione) rimessa al soggetto passivo<sup>37</sup> che, dunque, ha il

---

<sup>35</sup> Sentenza della Corte (Prima Sezione) del 27 settembre 2001; *Cibo Participations SA contro Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais*; Causa C-16/00

<sup>36</sup> Oggi confluito nell'art. 26, primo comma, Direttiva IVA

<sup>37</sup> Art. 20 Sesta direttiva Iva, paragrafo 1, lettera a): "La rettifica della deduzione iniziale è effettuata secondo le modalità fissate dagli Stati membri, in particolare quando la deduzione è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto"; e, nel nostro ordinamento, art.

compito di riqualificare l'operazione inizialmente considerata relativa al ciclo produttivo in operazione a questo estranea e destinata ad uso personale, comportando così la restituzione dell'imposta detratta<sup>38</sup>. Tale meccanismo, tuttavia, rischia di violare la neutralità intesa nel senso di parità di trattamento tra i diversi soggetti passivi. In effetti, se è vero che in questo caso tali soggetti sono assimilati ai consumatori per via della rettifica e della conseguente restituzione dell'importo detratto, è anche vero che tale meccanismo permette agli operatori economici di posticipare il momento del pagamento dell'imposta dovuta ad un momento successivo<sup>39</sup>, creando una forte disparità di trattamento con coloro che, rivestendo dal primo momento la qualifica di consumatori finali, non hanno tale possibilità e devono pagare, nell'immediatezza dell'acquisto, l'imposta loro addebitata in via di rivalsa. La Corte di Giustizia, nel caso Sandra Puffer contro Unabhängiger Finanzsenat, ha riconosciuto tale disparità, inquadrando la possibilità che l'art. 6, n. 2, primo comma, lett. a) della Sesta direttiva IVA non assicuri, nelle sue applicazioni concrete, lo stesso trattamento ai soggetti passivi e ai consumatori finali o, ancora a coloro che sono anche qualificati come soggetti passivi ma che acquistino beni o servizi sin da subito a titolo privato e, dunque, non esercitando alcuna detrazione,

---

19-bis2 D.P.R. n. 633 del 1972, comma 1: "La detrazione dell'imposta relativa ai beni non ammortizzabili ed ai servizi è rettificata in aumento o in diminuzione qualora i beni ed i servizi medesimi sono utilizzati per effettuare operazioni che danno diritto alla detrazione in misura diversa da quella inizialmente operata. Ai fini di tale rettifica si tiene conto esclusivamente della prima utilizzazione dei beni e dei servizi".

<sup>38</sup> La rettifica opera anche in senso inverso e favorevole al contribuente, ovverosia nel caso in cui l'IVA inizialmente non è stata detratta e solo in seguito cambia destinazione ed entra a far parte delle componenti del prezzo di operazioni imponibili con diritto a detrazione.

<sup>39</sup> Momento che, nel nostro ordinamento, coincide con quello della dichiarazione annuale relativa all'anno della modifica della destinazione del bene o servizio, ex art. 19-bis2, ultimo comma: "Le rettifiche delle detrazioni di cui ai commi precedenti sono effettuate nella dichiarazione relativa all'anno in cui si verificano gli eventi che le determinano, sulla base delle risultanze delle scritture contabili obbligatorie".

comportando, in capo ai primi, un vantaggio in termini di tesoreria in ordine all'utilizzo privato di detto bene da parte di tali soggetti passivi. Tuttavia, la Corte, nella stessa sentenza, giustifica tale disparità ricollegandola allo specifico status dei soggetti passivi, il quale implica che essi siano debitori dell'imposta sul valore aggiunto e debbano riscuoterla<sup>40</sup>. Sebbene tale impostazione abbia suscitato perplessità in dottrina, occorre, innanzitutto, constatare che, viste le differenze derivanti dalla qualificazione o meno di soggetti passivi, la differenza sopra vista è il risultato dell'applicazione di norme differenti a situazioni differenti, non implicando alcuna violazione del principio della parità di trattamento. Inoltre, in virtù del principio di neutralità economica, che richiede la detraibilità immediata dell'imposta sugli acquisti attinenti al ciclo produttivo, non potrebbe configurarsi uno scenario applicativo diverso da quello della rettifica, volta a bilanciare da un lato il principio di parità di trattamento tra i soggetti passivi (e, dunque, a ripristinare la non detraibilità degli acquisti ad uso privato) e, dall'altro, il principio dell'assenza di oneri per le imprese garantendo l'esigibilità immediata del diritto detrazione riguardante gli acquisti destinati al ciclo produttivo.

Per quanto riguarda, invece, il cambio di destinazione del bene o servizio inverso (da personale ad attinente al ciclo produttivo, caso C)), questo permette sì una rettifica della detrazione in senso favorevole, negli stessi modi e termini di quello sfavorevole al contribuente; tuttavia, mal si combacia con il limite temporale previsto dagli Stati membri per l'esercizio del diritto alla detrazione. L'art. 19 del D.P.R. 633 del 1972, al primo comma, sancisce che la detrazione è consentita fino alla seconda dichiarazione annuale successiva a quella di competenza (relativa all'acquisto del bene o servizio). L'oltrepassare di tali

---

<sup>40</sup> Sentenza della Corte (Terza Sezione) del 23 aprile 2009; Sandra Puffer contro Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz; Causa C-460/07.

termini comporta l'esclusione o la perdita del diritto di detrazione, malgrado la sussistenza di suoi presupposti sostanziali. Risulta dunque evidente come, nel caso in cui il cambio di destinazione del bene o servizio, acquistato inizialmente per uso personale, avvenga successivamente a tale termine, il soggetto passivo perderebbe indebitamente il diritto a detrazione che, sul piano sostanziale, dovrebbe spettargli. E risulta, questa, una violazione del principio di neutralità, posto che nell'ordinamento comunitario non esiste alcun meccanismo di rettifica in tal senso.

### ***5.2.1. Gli oneri indiretti e le tempistiche di conformità***

Quelli che abbiamo appena analizzato sono gli aspetti relativi all'assenza di oneri diretti in capo ai soggetti passivi. Discorso maggiormente approfondito merita invece l'aspetto relativo agli *oneri indiretti* che, nel rispetto della neutralità, dovrebbero incidere il meno possibile sugli operatori economici. Infatti, se si parte dall'assunto che l'IVA debba risultare economicamente neutrale per i soggetti passivi, non si possono non considerare gli oneri derivanti dall'applicazione del tributo che, costituendo un costo effettivo per tali soggetti, sono in forte contrasto con il principio di neutralità. La legislazione IVA dovrebbe garantire che le imprese soggette ad imposta non subiscano in modo involontario il costo dell'imposta e, inoltre, i requisiti di conformità (che si traducono in costi aziendali) dovrebbero essere ragionevoli e proporzionati, con particolare riferimento ai requisiti relativi ai meccanismi di recupero dell'imposta, ovverosia la documentazione delle detrazioni dell'imposta precedentemente pagata e quelle relative ai crediti IVA. Tuttavia, gli oneri indiretti hanno, storicamente, comportato problemi applicativi nel loro rispetto di un principio di neutralità. Infatti, l'applicazione dell'imposta comporta che le aziende compiano una serie di procedure amministrative nell'adempimento

degli obblighi di legge e ciò, senza dubbio, costituisce un costo che grava sugli operatori economici che la complessità del tributo rende molto alto e stride con l'obiettivo di assenza di carico fiscale in capo a tali soggetti. Infatti, la corretta riscossione dell'imposta dipende sia dagli obblighi di adempimento delle procedure aziendali, sia da quelli amministrativi, necessari per consentire un monitoraggio sul processo di riscossione delle imposte da parte delle autorità finanziarie. Tali costi sono difficilmente eliminabili, essendo insiti nello stesso meccanismo d'imposta. Gli obblighi di conformità richiesti dal sistema IVA sono presenti in tutta la vita dell'impresa, dalla registrazione alla cancellazione. Sono, in particolare, rilevanti i costi relativi all'esercizio al diritto di detrazione che, oltre all'obbligo contabile, nascono un onere ben più rilevante relativo al lasso di tempo intercorso da un lato tra il recupero dell'IVA e il precedente pagamento dell'imposta ai propri fornitori a titolo di rivalsa e, dall'altro, all'eventuale lasso di tempo esistente nei casi in cui i soggetti passivi versino l'IVA alle autorità fiscali prima di aver ricevuto i pagamenti dal loro cliente. Se per le grandi imprese si può parlare di un onere insignificante, è anche vero che tali anticipazioni, per le piccole imprese risultano estremamente d'impatto sulle loro finanze, creando una sorta di distorsione della concorrenza. Ciò implica che il recupero IVA debba avvenire in modo tale da non minare il principio di neutralità e non far sopportare al soggetto passivo un onere significativo riguardo l'imposta. Per questo motivo i singoli Stati hanno ideato meccanismi di esenzione per le piccole imprese nel tentativo di ridurre l'impatto di tali anticipazioni e, inoltre, di ridurre l'impatto dei costi di conformità. Tuttavia, come vedremo, spesso e volentieri tali meccanismi di esenzione faticano ad inserirsi in un contesto di neutralità fiscale.

Con l'obiettivo di ridurre l'onere del flusso di cassa, l'articolo 18 della Sesta direttiva IVA<sup>41</sup>, a tal fine, sancisce che qualora, per un dato periodo fiscale,

---

<sup>41</sup> Art. 183 Direttiva IVA

l'importo delle deduzioni autorizzate superi quello dell'imposta dovuta, gli Stati membri possono procedere a rimborso o riportare l'eccedenza al periodo successivo, secondo modalità da essi stabilite. Lo stesso articolo, tuttavia, prevede che gli Stati membri possano rifiutare il rimborso o il riporto se l'eccedenza è insignificante. Nel bilanciamento di tale obiettivo e dell'interesse ad un controllo fiscale accurato, il primo non può essere sacrificato a vantaggio del secondo fuori da quelli che sono i canoni della ragionevolezza e della proporzionalità. La Corte di Giustizia UE nella sentenza *Commissione v. Italia* del 2001<sup>42</sup>, ha precisato che, dato che il rimborso dell'eccedenza di IVA costituisce uno degli elementi fondamentali a garanzia dell'applicazione del principio della neutralità del sistema comune dell'IVA, le modalità stabilite dagli Stati membri non possono essere tali da ledere detto principio facendo sopportare al soggetto passivo, in tutto o in parte, gli oneri dell'IVA e le modalità di rimborso dell'eccedenza di IVA che uno Stato membro stabilisce devono consentire al soggetto passivo di recuperare, in condizioni adeguate, la totalità del credito risultante da detta eccedenza di IVA. Questo implica che il rimborso sia effettuato, entro un termine ragionevole, mediante pagamento con somme liquide di denaro o in un modo equivalente. Comunque, il sistema di rimborso adottato non deve far correre alcun rischio finanziario al soggetto passivo. Si può osservare l'applicazione di un tale principio in una sentenza della stessa Corte del 2008<sup>43</sup>, che ha ribadito come il principio di proporzionalità e il principio di neutralità ostino a una normativa nazionale che, per consentire i controlli necessari ad evitare evasioni e frodi fiscali, estenda da 60 a 180 giorni il termine a disposizione dell'amministrazione fiscale per rimborsare ad una categoria di soggetti passivi l'eccedenza dell'imposta sul valore aggiunto. Allo

---

<sup>42</sup> Sentenza della Corte (Quinta Sezione) del 25 ottobre 2001; Commissione delle Comunità europee contro Repubblica italiana; Causa C-78/00

<sup>43</sup> Sentenza della Corte (Prima Sezione) del 10 luglio 2008; Alicja Sosnowska contro Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu; Causa C-25/07.

stesso modo è in contrasto con il principio di neutralità una normativa nazionale che fissi modalità di rimborso dell'eccedenza dell'imposta sul valore aggiunto più gravose per una categoria di soggetti passivi rispetto alla generalità sulla base di un presunto rischio di frode, senza che sia consentito al contribuente dimostrare l'assenza di frodi o evasioni fiscali. Tutto ciò sarebbe in evidente contrasto con una neutralità concorrenziale, costituendo le tempistiche di rimborso un vero e proprio onere. Allo stesso modo, una normativa del genere non appare conforme alla condizione secondo cui il rimborso dell'eccedenza dell'imposta dev'essere effettuato entro un termine ragionevole. La possibilità offerta ai nuovi soggetti passivi di versare una cauzione per poter fruire del termine ordinario di 60 giorni non è tale da rimettere in discussione queste considerazioni, essendo il deposito di una cauzione tale da esporre ad un rischio finanziario non trascurabile le imprese che abbiano iniziato da poco la loro attività e che, perciò, possono non disporre di risorse finanziarie significative e avendo l'obbligo di prestare detta cauzione solamente l'effetto di sostituire l'onere finanziario relativo all'immobilizzazione per 180 giorni dell'importo dell'eccedenza dell'imposta. Appare evidente come la Corte, per limitare il ritardo dei rimborsi IVA e, dunque, la violazione del principio di neutralità, abbia fatto ricorso al *principio di proporzionalità*, attraverso cui ha limitato le possibili scelte legislative degli Stati sulle limitazioni alle procedure di rimborso: tali scelte non possono minare il diritto al recupero dell'imposta (e dunque alla neutralità), non potendo oltrepassare le misure necessarie per raggiungere gli obiettivi perseguiti dal tributo. Ulteriore problematica interpretativa dell'art. 18 Sesta direttiva è presente nei dubbi sulla durata della limitazione al procedimento di rimborso che, a detta della stessa Corte, non è chiaramente indicata dal testo legislativo. In tal senso, i giudici europei hanno rimarcato l'importanza, accanto al principio di proporzionalità, del principio di ragionevolezza: il rimborso deve essere effettuato entro un tempo ragionevole, individuato nello specifico nel suo riporto in avanti per un massimo di tre

periodi di imposizione successivi a quello in cui l'eccedenza è sorta<sup>44</sup>. Tale individuazione del termine, tuttavia, non può essere condivisa nella sua generalità. Ciò perché, in primis, l'art. 18 Sesta direttiva autorizza gli Stati membri a procedere a rimborso o riportare l'eccedenza *al periodo successivo*. Dunque, in tal senso, la Corte triplica tale tempistica attraverso quella che, a prima vista, sembra una forte violazione al principio di neutralità. In secundis, nel caso in cui il periodo d'imposta non corrispondesse con quello di un mese, le tempistiche si allargherebbero ed oltrepasserebbero di molto il canone della ragionevolezza dalla stessa Corte accolto. Sembrerebbe più opportuno valutare, nei casi concreti, la ragionevolezza delle condizioni di rimborso predisposte dagli Stati. Ad ogni modo, tali modalità devono consentire al soggetto passivo di recuperare, in condizioni adeguate, la totalità del credito risultante da detta eccedenza di IVA, il che implica che il rimborso sia effettuato, entro un termine ragionevole, mediante pagamento in denaro liquido o con modalità equivalenti, e che, in ogni caso, il sistema di rimborso adottato non debba far correre alcun rischio finanziario al soggetto passivo.

Anche per quanto riguarda le *tempistiche di conformità* i dati mostrano come gli oneri indiretti minino al principio di neutralità indiretta, incidendo fortemente sugli operatori economici. Secondo uno studio prodotto da Paying Taxes nel 2010<sup>45</sup>, prendendo in considerazione 183 economie (nonostante le tempistiche per gli adempimenti varino notevolmente tra i diversi paesi), occorre un tempo medio di 125 ore annuali per conformarsi agli obblighi relativi agli IVA<sup>46</sup>. In

---

<sup>44</sup> Sentenza della Corte (Terza Sezione) del 12 maggio 2011; Enel Maritsa Iztok 3 AD contro Direktor «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» NAP; Causa C-107/10

<sup>45</sup> Dati comparati da S. SYMONS, N. HOWLETT, K. RAMIREZ ALCANTARA, in *The Impact of VAT Compliance on Business*, PWC, 2010

<sup>46</sup> In alcuni paesi le tempistiche sono in costante aumento. Secondo il rapporto Paying Taxes 2020 (PWC 2020), gli obblighi di conformità in Polonia arrivano sino a 172 ore l'anno. La media in Ue si attesta tra le 90 e le 100 ore annuali.

particolare, due terzi di questo tempo (82 ore) si riferiscono alle attività preparatorie, il 19 per cento del tempo (24 ore) viene dedicato alle attività contabili e il restante 15 per cento (19 ore) su operazioni di pagamento e di versamento dell'imposta. Per comprendere la portata di tali tempistiche basterebbe osservare come il tempo medio impiegato dalle stesse società relativi agli obblighi attenenti all'imposta sul reddito è di sole 74 ore, il 40 per cento in meno di tempo del necessario per l'IVA.

### 5.3. *La neutralità economica. La neutralità sulle scelte di investimento*

Il secondo obiettivo perseguito dal principio di neutralità economica attiene al fatto che *la scelta di investimento di un operatore economico non debba risultare influenzata dal fattore fiscale*. Occorre evitare che tali scelte (sfavorevoli all'impresa e che, altrimenti, non verrebbero fatte) siano determinate da un minore carico fiscale rispetto a quello che l'impresa subirebbe se perseguisse la strategia d'investimento che avrebbe perseguito oltre imposta<sup>47</sup>. Nella terza linea guida diramata dall'OCSE nel 2011, si ribadisce tale concetto, caratterizzante il principio di neutralità e il sistema dell'imposta e consistente nel fatto che le norme sull'IVA debbano essere interpretate in modo tale da non essere oggetto di *influenza primaria* sulle decisioni aziendali<sup>48</sup>. Ciò è il presupposto per la realizzazione di un mercato neutrale e di una libera concorrenza, esente da qualunque tipo di *discrimen* tra i diversi operatori

---

<sup>47</sup> Per "oltre imposta" si intende "nel caso in cui l'imposta non esistesse", parificando tale eventualità al caso ideale in cui il principio di neutralità fosse perfettamente effettivo e funzionante. L'utilizzo di tale concetto ha l'obiettivo di configurare un termine di paragone utile ad osservare l'influenza che determinate violazioni comportano sulle strategie di mercato degli operatori economici

<sup>48</sup> OECD international VAT/GST guidelines (June 2011), guideline 3: "VAT rules should be framed in such a way that they are not the primary influence on business decisions".

economici. A tal fine, le strategie aziendali dovrebbero idealmente essere guidate da spinte commerciali e non da considerazioni fiscali. Ovviamente, nella sostanza, tale visione ideale è, per natura, attenuata da considerazioni extra-commerciali, di natura finanziaria, sociale, legale, ambientale e via dicendo. E, allo stesso modo, è difficilmente evitabile che l'IVA divenga un fattore di influenza per le strategie commerciali delle aziende: ciò che la neutralità impone di evitare, tuttavia, è che l'imposta divenga un fattore primario nelle decisioni aziendali. In effetti, è innegabile che quello fiscale sia un aspetto che incide l'organizzazione generale dell'attività economica e che nelle legislazioni degli Stati membri esistono, in tal senso, alcune violazioni del principio di neutralità economica. La stessa Sesta direttiva IVA, trattando i soggetti passivi, ammette all'art. 4 che gli organismi di diritto pubblico non siano considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità. Tale previsione, tuttavia, non opera nei casi in cui il loro non assoggettamento all'imposta provocherebbe distorsioni di concorrenza *di una certa importanza*<sup>49</sup>. Tale disposizione, in linea generale, configura un aspetto problematico e in qualche modo contrasta con la neutralità intesa nel suo concetto più ampio in relazione all'influenza e alle distorsioni che l'imposta opera sul mercato. Un'analisi più approfondita sul tema sarà affrontata nel capitolo successivo; ciò che, invece, occorre astrarre da tale disposizione è il

---

<sup>49</sup> Articolo 4, comma 5, capoversi 1 e 2, 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: "Gli Stati , le regioni , le province , i comuni e gli altri organismi di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità , anche quando , in relazione a tali attività od operazioni , percepiscono diritti , canoni , contributi o retribuzioni . Se però tali enti esercitano attività od operazioni di questo genere, essi devono essere considerati soggetti passivi per dette attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni di concorrenza di una certa importanza".

concetto per cui, nell'applicazione dell'imposta, il legislatore ammette minime infrazioni, purché esse non siano *di una certa importanza*, vale a dire di un'importanza tale da influenzare in modo determinante l'economia di mercato e, nel caso specifico, le scelte e le strategie aziendali. La Corte di Giustizia ha, sulla base di tale disposizione, affermato l'ammissibilità di alcune infrazioni del principio di neutralità, purché esse siano minime e risultino insignificanti nella struttura concorrenziale<sup>50</sup>. Dunque, eccezioni di tale calibro sono ammissibili ma devono porsi in bilanciamento con il principio di neutralità, che ad ogni modo prevale e non può essere compresso oltre i limiti della significatività. A tal proposito, chi scrive ritiene che, per l'importanza che riveste tale principio nella struttura dell'imposta, nonché per la sua supremazia rispetto ad ogni altra finalità che sia politica, economica o fiscale, occorrerebbe limitare tali casi a quelli strettamente necessari, nonché fisiologici per l'attuazione dell'imposta e, inoltre, il canone della rilevanza, correttamente adoperato dalla Corte per valutare l'ammissibilità delle "micro-violazioni", andrebbe verificato sia nella concretezza del caso concreto, verificando l'entità dell'influenza operata sulle strategie della singola impresa, sia ad ampio raggio, osservando come la singola disposizione in esame, in combinato disposto con le altre disposizioni violative e con le carenze del sistema dell'imposta, incida sui macro-settori del mercato, analizzando l'entità delle distorsioni, delle discriminazioni e dei condizionamenti in essi creati.

Nell'applicazione di tale principio è necessario, in prima direzione, ampliare la base imponibile includendo più tipi di consumo possibili nelle attività imponibili. Infatti, qualora la base imponibile non ricomprenda determinate tipologie di beni o servizi consumati, gli operatori economici tenderebbero a

---

<sup>50</sup> Sentenza della Corte (Seconda Sezione) dell'8 giugno 2006; Finanzamt Eisleben contro Feuerbestattungsverein Halle eV; Causa C-430/04.

mutare le proprie strategie nel senso di limitare le operazioni in campo IVA ed aumentare, “oltre natura” quelle fuori campo IVA. È evidente come, in tal caso, l’economia di mercato e il principio di neutralità, verrebbero fortemente minati da scelte legislative e da ragioni fiscali. Per tale ragione, le operazioni soggette ad imposta, sono configurabili, in linea generale, nelle cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale, nonché le importazioni di beni.

In seconda direzione, come naturale conseguenza della prima, risulta di vitale importanza restringere il più possibile le specifiche attività ricadenti nell’ambito delle esenzioni. Rimandiamo ancora al capitolo successivo per un’analisi completa del contrasto tra neutralità ed esenzioni. Ciò che va delineato sin da subito, tuttavia, è che, per lo stesso principio sopra esposto, occorre limitare l’ambito delle esenzioni intese quali divergenze dalle regole ordinarie IVA, a quelle strettamente inevitabili e che, come avviene nella maggior parte dei casi, mirino ad assicurare, in un’ottica speculare, il raggiungimento di una sostanziale neutralità del sistema IVA, come avviene per l’esenzioni relative alle piccole imprese. Altro aspetto problematico a riguardo è il caso in cui siano previste discipline fiscali differenziate a seconda della qualificazione giuridica assunta dal soggetto economico, tale da favorire per le imprese una scelta di una particolare forma giuridica che, oltre imposta, non sarebbe stata operata. Per evitare tali inconvenienti, in primis, il principio di neutralità interviene nella sua espressione di principio di parità di trattamento: soggetti passivi che svolgono attività identiche o simili devono essere trattati alla stessa maniera, non potendo subire un diverso trattamento in virtù della qualificazione giuridico-formale adottata e ciò al fine di non creare discriminazioni e distorsioni all’interno di un determinato settore di mercato, e di non influenzare le scelte degli operatori in virtù di ragioni fiscali. Prendiamo ad esempio il caso dell’art. 13 della sesta direttiva 77/388, che nella parte A, n. 1, lett. n), prevede

l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto di talune prestazioni di servizi culturali effettuate da organismi di diritto pubblico o da altri organismi culturali riconosciuti dallo Stato membro interessato. La Corte di Giustizia, nell'applicazione del principio sopra visto, ha interpretato tale disposizione nel senso che l'espressione «altri organismi culturali riconosciuti» non possa escludere i singoli soggetti che si esibiscono a titolo individuale<sup>51</sup>. Il principio di neutralità inteso in senso economico impone una parificazione dei singoli che prestano servizi di natura culturale ai gruppi culturali, quali organismi assimilati agli organismi di diritto pubblico. Tale intervento è reso necessario anche dalla spinta che tale disposizione avrebbe in riferimento alla scelta di operare singolarmente o in gruppi culturali non per ragioni di mercato, bensì per mere ragioni fiscali. In aggiunta, secondo una costante giurisprudenza della Corte occorre privilegiare un'interpretazione restrittiva delle disposizioni che designano aree di esenzione<sup>52</sup>, posto che esse si configurano come deroghe al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo e posto che, così inserite, configurano una forte violazione del principio di neutralità<sup>53</sup>. Va comunque ribadito che tale interpretazione restrittiva debba essere comunque effettuata in conformità del principio di neutralità, non potendo creare discriminazioni all'interno di un settore di mercato e non potendo l'imposta influenzare le strategie degli operatori.

In terza direzione, per far sì che le scelte di investimento di un operatore economico non debbano risultare influenzata dal fattore fiscale, oltre che ampliare il più possibile le tipologie di consumo, è necessario che le aliquote

---

<sup>51</sup> Sentenza della Corte (Sesta Sezione) del 3 aprile 2003; Procedimento penale a carico di Matthias Hoffmann; Causa C-144/00.

<sup>52</sup> E, in particolare, dell'articolo 135, paragrafo 1, della Direttiva 2006/112

<sup>53</sup> Sentenza della Corte (Seconda Sezione) del 19 luglio 2012; Finanzamt Frankfurt am Main V-Höchst contro Deutsche Bank AG; Causa C-44/11.

siano uniformi almeno nel loro massimo, posto che l'imposta dovuta è determinata sia dalla misura base imponibile che dalla misura dell'aliquota. A ben vedere, una distorsione del principio di neutralità è causata dalla previsione di aliquote multiple, spesso previste per obiettivi politico-sociali, primo tra tutti quello di scoraggiare il consumo di determinati prodotti considerati dannosi. Come vedremo in seguito, molto spesso tali interferenze creano forte incompatibilità con il meccanismo dell'imposta e i suoi principi fondamentali e, inoltre, non hanno neanche un'efficacia accettabile e tale da poter giustificare tali distorsioni.

#### **5.4. *La neutralità esterna***

Quando trattiamo la neutralità esterna ci riferiamo alla direzione che la neutralità assume nei confronti delle situazioni transfrontaliere, che si traduce nella ricerca di una concorrenza leale tra beni e servizi di produzione nazionale ed importati. A tal fine, è necessario evitare che i meccanismi di rimborsi e detrazione e, più in generale, di applicazione dell'imposta, non si traducono in aiuti di stato all'esportazione o non siano discriminatori per i beni e servizi importati. La quarta linea guida diramata dall'OCSE nel 2011, a tal proposito, ribadisce tale concetto, stabilendo che, nell'ordinamento in cui l'imposta è dovuta o pagata, il livello di tassazione non dovrebbe avvantaggiare né svantaggiare le imprese straniere rispetto alle imprese locali<sup>54</sup>. In particolare, per ciò che riguarda le importazioni, gli Stati membri non possono riscuotere un'imposta sui beni e servizi importati che sia superiore a quella per i beni e servizi identici o simili di produzione interna: l'equivalenza d'imposta è

---

<sup>54</sup> OECD international VAT/GST guidelines (June 2011), guideline 4: "With respect to the level of taxation, foreign businesses should not be disadvantaged nor advantaged compared to domestic businesses in the jurisdiction where the tax may be due or paid".

necessaria affinché non si ravveda una misura di tutela della produzione locale, che, inevitabilmente, creerebbe una distorsione della concorrenza. Allo stesso modo, per quanto riguarda le esportazioni, lo sgravio (sottoforma di rimborso o detrazione) fornito dallo stato alle imprese per i beni esportati non deve mai superare i livelli dell'imposta interna, per non tradursi in un sussidio all'esportazione, che andrebbe a minare il principio di neutralità. Osserviamo sin da subito come il principio di neutralità dell'IVA, in tale direzione, ben si incastra con quelli che sono gli obiettivi della libera circolazione di beni e servizi all'interno della comunità europea, principio cardine dell'Unione. In poche parole, il sistema IVA non deve minare l'ottimale allocazione delle risorse e la libertà del mercato concorrenziale dei beni e dei servizi; una tassazione diversificata e discriminatoria comporterebbe una distorsione della concorrenza dei beni e servizi transfrontalieri, dal momento che le imposte superiori sostenute dalle imprese estere comporterebbe un conseguente aumento dei prezzi per compensare i costi sostenuti e, dunque, comporterebbe che taluni beni (prodotti nello Stato del consumo) siano preferiti ad altri (prodotti all'estero) dai consumatori. Tale eventualità entrerebbe in contrasto, dall'ottica della neutralità interna, anche con la neutralità giuridica, dal momento che condizionerebbe le scelte dei consumatori operate sul mercato di un determinato settore e la neutralità economica, dal momento che condizionerebbe le scelte di investimento operate dalle imprese, con la tendenza a ridurre il più possibile le esportazioni<sup>55</sup>. Un altro rischio che il sistema comune IVA vuole contrastare è quello di una doppia imposizione (ma anche di una mancata tassazione) delle attività economiche, comportando

---

<sup>55</sup> Come si dirà più avanti, infatti, non può essere delineata una suddivisione del concetto di neutralità, essendo quest'ultimo inscindibile. Si possono analizzare le sue diverse direzioni e le sue concrete applicazioni, ma la neutralità, essendo espressione di un unico principio, ovvero quella della parità di trattamento, è una base univoca dell'imposta. Tutte le sue concezioni direzionali sono tra loro inevitabilmente intersecate.

ulteriori distorsioni della concorrenza. Per contrastare la doppia imposizione, generalmente, perlomeno nelle imposte dirette (sul reddito o sul patrimonio), sono presenti convenzioni internazionali tra gli Stati su modelli predisposti che indicano il criterio di riparto della tassazione in capo a determinati soggetti, consentendo di ripartire la potestà impositiva tra lo Stato della residenza e lo Stato della fonte<sup>56</sup>. Nel caso dell'imposta del valore aggiunto, invece, il criterio di riparto è stabilito dallo stesso legislatore europeo. In particolare, in materia di imposte indirette, esistono generalmente due principi per le transazioni transfrontaliere, ovverosia il principio dell'origine e il principio della destinazione. Nel primo caso, l'IVA è pagata nel Paese di produzione o spedizione dei beni; nel secondo caso, l'IVA è pagata nel Paese di destinazione dei beni e servizi. La scelta tra i due criteri è stata oggetto di forte dibattito nel corso degli anni e sin dalla nascita dell'imposta. Occorre sin da subito differenziare il concetto di esportazione (ed importazione) dagli scambi di beni tra paesi UE. Il primo concetto indica soltanto il passaggio di beni attraverso una linea doganale, mentre gli scambi di beni tra Paesi UE vengono definiti acquisti o "cessioni" intracomunitarie. Tale distinzione è importante dal momento che la disciplina in materia è fortemente differenziata. Fino al 1992, essendo ancora presenti le barriere doganali all'interno della Comunità europea, non sussisteva alcuna distinzione tra tali operazioni, motivo per il quale tutte le operazioni erano soggette al principio di destinazione: quelle in uscita erano esportazioni non imponibili e quelle in entrata erano importazioni soggette ad imposta. Questa disciplina è restata vigente nel campo delle esportazioni extra-UE, ma con l'avvento dell'eliminazione delle barriere doganali sono cambiate le prospettive del legislatore europeo. Per quanto riguarda gli scambi intracomunitari l'intenzione del legislatore comunitario è

---

<sup>56</sup> Le convenzioni vengono spesso redatte su modelli forniti da importanti organizzazioni internazionali quali l'OCSE, che fa prevalere il principio della residenza, l'ONU, che fa prevalere il principio della fonte, o anche il Ministro del tesoro americano.

stata per molto tempo quella di prevedere un meccanismo di tassazione nel Paese d'origine, sul presupposto che questo fosse il più consono ad un mercato interno e il più adatto per accompagnare il processo di eliminazione delle dogane per i prodotti intracomunitari, avviatosi nel 1993, bilanciandolo, ad ogni modo, con il mantenimento di una regolazione dei traffici economici. Tale meccanismo avrebbe comportato che l'IVA pagata nello Stato di origine potesse essere detratta nello Stato di destinazione. L'imposta sul valore aggiunto avrebbe dovuto essere applicato secondo le disposizioni vigenti nello stadio in cui il cedente era stabilito, senza la necessità di una regolamentazione del commercio intracomunitario e permettendo ai beni e ai servizi di poter circolare liberamente nella comunità europea senza imposte addizionali. Tuttavia, essa presentava diversi punti di incongruenza con il sistema IVA, ed in particolare con il principio di neutralità. Infatti, la tassazione dei beni e servizi nel Paese d'origine comporta l'assoggettamento di questa alle norme e alle aliquote dei singoli Stati, e non, al contrario, del Paese in cui questi sono consumati. E dato il carattere dell'imposta, imperniata sul consumo (e abbiamo visto come la qualificazione dell'IVA come imposta sul consumo sia essenziale per la configurazione del principio di neutralità), si può ben osservare come tale meccanismo strida con l'essenza dell'imposta e rischi di ribaltarne i connotati. Inoltre, la tassazione all'origine rischiava di minare anche la neutralità economica, intesa nel senso di tutelare le scelte degli operatori oltre imposta e di garantire la naturale ed ottimale allocazione delle risorse: infatti, essa avrebbe provocato una riallocazione della produzione nei paesi con aliquote più basse, creando anche una distorsione del mercato concorrenziale tra gli operatori di diversi stati (e, dunque, ledendo altresì la neutralità giuridica). La tassazione nel Paese d'origine sarebbe dovuta entrare in vigore a partire dal 1997 per gli scambi intracomunitari, ma anche per tali motivazioni, non ha mai avuto il successo sperato. Infatti, la difficoltà di mediare gli interessi di gettito contrapposti degli Stati importatori e degli Stati esportatori ha portato la

Commissione UE ad abbandonare definitivamente l'idea di introdurre una tassazione sul modello del principio di origine, a vantaggio, invece, del principio di destinazione, seppur con determinati correttivi. Infatti, il regime attuale, nato come transitorio, non è un vero e proprio regime di destinazione, tutt'al più è un sistema misto in cui convergono tassazione all'origine e principio di destinazione. Occorre distinguere se la controparte sia un soggetto passivo o un consumatore finale richiedendo quindi al cedente una preliminare verifica sullo status del cessionario. In linea generale, qualora il cessionario sia un consumatore finale (operazioni Business to consumer, B2C) troverà applicazione la tassazione del paese di origine della merce (con diverse eccezioni, per esempio per i beni mobili registrati); qualora il cessionario sia un soggetto IVA (business to business, B2B) si attuerà un meccanismo di detassazione dei beni ceduti con trasporto e spedizione in altro stato membro con conseguente applicazione dell'IVA dello stato in cui il bene è introdotto, secondo un principio di tassazione nel paese di destinazione. Dunque, tali operazioni sono governate da un sistema misto, le cui regole variano a seconda della casistica. Le numerose eccezioni hanno aumentato la complessità dell'imposta causando, da un lato, l'aumento dei costi per uniformarsi alle regole stabilite dal sistema, particolarmente tecniche e di difficile comprensione, dall'altro, un'incertezza giuridica che ha comportato (e comporta tutt'oggi) interpretazioni differenti delle Amministrazioni fiscali dei diversi Stati, arrivando a determinare in concreto casi di doppia tassazione o di non tassazione.

Il diverso livello delle aliquote IVA tra gli Stati membri ha prodotto un vantaggio competitivo per i soggetti che operano in Stati con aliquote su un livello inferiore rispetto ai soggetti che operano in Stati con aliquote più elevate, con notevoli effetti distorsivi della concorrenza. Questa circostanza compromette la neutralità dell'imposta sul valore aggiunto, impedendo anche

la sostanziale instaurazione di un mercato unico. Infatti, la Direttiva IVA, ad oggi, prevede solamente un limite al numero di aliquote vigenti (prevedendo un'aliquota normale e una o due aliquote ridotte applicabili solo alle tipologie di beni e servizi indicati nella Direttiva, oltre al mantenimento delle aliquote fissate precedentemente al 1991), ma non ne fissa la loro misura (minima o massima).

Altro aspetto riguarda, invece, l'eventualità che i soggetti esportatori rimangano incisi dall'imposta (contro la stessa natura dell'IVA), a causa di un non corretto funzionamento del sistema delle operazioni transfrontaliere. La quinta linea guida diramata dall'OCSE stabilisce che i governi devono garantire le imprese estere non restino assoggettate ad IVA irre recuperabile<sup>57</sup>. Nel farlo possono scegliere tra un certo numero di approcci. Il commento allegato alle linee guida elenca una serie di approcci possibili, che i paesi che hanno adottato per evitare che si incorra in un'imposta irre recuperabile. Tra questi vi sono sistemi di richiesta di rimborso diretto dell'IVA locale, previsione di esenzioni, traslazione della responsabilità su fornitori/clienti registrati localmente, la concessione di certificati di esenzione. Per quanto riguarda le esportazioni (e le cessioni intra-UE business to business), in conformità con il principio di tassazione nel Paese di destinazione, occorre detassare le operazioni nel paese del cedente per permettere al paese d'acquisto di poter liberamente applicare l'imposta sul consumo. A tal proposito è previsto che le esportazioni vadano a rientrare nelle operazioni non imponibili. Caratteristica di tali operazioni è che, da un lato, non prevedano l'applicazione dell'imposta, dall'altro (e al contrario di quelle esenti), garantiscono il normale diritto a detrazione sugli acquisti a queste collegati. Un possibile contrasto con il principio di neutralità si ha nei

---

<sup>57</sup> OECD international VAT/GST guidelines (June 2011), guideline 5: "To ensure foreign businesses do not incur irrecoverable VAT, governments may choose from a number of approaches".

casi in cui vi siano soggetti passivi che operano prevalentemente nel settore delle esportazioni. Infatti, se un soggetto passivo esportatore effettua anche, in via generale e diffusa, operazioni sul mercato interno, nella liquidazione dell'IVA avrà un'imposta attiva da versare e dunque possibilità di compensare l'IVA passiva relativa all'acquisto dei beni esportati. Se invece lo stesso soggetto non pone in essere operazioni nel mercato interno sufficienti a tale compensazione, sorgerà un contrasto: è vero che, per gli acquisti effettuati, sussiste un diritto a detrazione, ma vista l'assenza di un'IVA attiva (oltre ai limiti temporali previsti per la detrazione e, ad ogni modo, il peso fiscale dettato da un recupero tardivo del credito), tale diritto resta fittizio, privo di possibilità di essere esercitato. In concreto, tale eventualità diverrebbe una forte lesione del principio di neutralità economica, andando ad incidere l'operatore economico. E, difatti, anche il rimborso non evita tale conseguenza. L'attesa dell'ultimazione di procedura di rimborso necessaria per il recupero del credito si rifletterebbe in un costo finanziario, gravando sull'esportatore. Per tali motivi è stata prevista la categoria degli esportatori abituali: a determinate condizioni e nel limite dell'importo relativo alle esportazioni effettuate nell'anno precedente, rilasciando una dichiarazione d'intenti al suo fornitore (in cui dichiara di aver diritto ad acquistare senza l'applicazione dell'imposta), l'esportatore può effettuare acquisti senza applicare l'IVA. Il suo fornitore effettuerà in tal caso, un'operazione non imponibile, così parificata (attraverso una finzione giuridica) ad una vera e propria esportazione<sup>58</sup>. La logica sottostante a tale meccanismo è

---

<sup>58</sup> D.P.R. 633/1972, art. 8, lett. c): "Costituiscono cessioni all'esportazione non imponibili [...] le cessioni, anche tramite commissionari, di beni diversi dai fabbricati e dalle aree edificabili, e le prestazioni di servizi rese a soggetti che, avendo effettuato cessioni all'esportazione od operazioni intracomunitarie, si avvalgono della facoltà di acquistare, anche tramite commissionari, o importare beni e servizi senza pagamento dell'imposta. Le cessioni e le prestazioni di cui alla lettera c) sono effettuate senza pagamento dell'imposta ai soggetti indicati nella lettera a), se residenti, ed ai soggetti che effettuano le cessioni di cui alla lettera b) del precedente comma su loro dichiarazione scritta e sotto la loro responsabilità, nei limiti

quella di anticipare il momento della detassazione, trasladando la non imponibilità dell'operazione su un soggetto che, operando (si presume) in maggior misura sul mercato interno, ha maggiori possibilità di compensare il diritto a detrazione dell'IVA pagata sugli acquisti relativi a tali operazioni con un'imposta attiva da versare.

### **5.5. *La neutralità è realmente un principio scindibile?***

Nei paragrafi di cui sopra abbiamo osservato una sorta di diramazione del principio di neutralità. Occorre sin da subito ribadire che i concetti di neutralità interna ed esterna, giuridica ed economica e via dicendo, non sono distinte

---

dell'ammontare complessivo dei corrispettivi delle cessioni di cui alle stesse lettere dai medesimi fatte nel corso dell'anno solare precedente. I cessionari e i commissionari possono avvalersi di tale ammontare integralmente per gli acquisti di beni che siano esportati nello stato originario nei sei mesi successivi alla loro consegna e, nei limiti della differenza tra esso e l'ammontare delle cessioni dei beni effettuate nei loro confronti nello stesso anno ai sensi della lettera a), relativamente agli acquisti di altri beni o di servizi. I soggetti che intendono avvalersi della facoltà di acquistare beni e servizi senza pagamento dell'imposta devono darne comunicazione scritta al competente ufficio dell'I.V.A. entro il 31 gennaio ovvero oltre tale data, ma anteriormente al momento di effettuazione della prima operazione, indicando l'ammontare dei corrispettivi delle esportazioni fatte nell'anno solare precedente. Gli stessi soggetti possono optare, dandone comunicazione entro il 31 gennaio, per la facoltà di acquistare beni e servizi senza pagamento dell'imposta assumendo come ammontare di riferimento, in ciascun mese, l'ammontare dei corrispettivi delle esportazioni fatte nei dodici mesi precedenti. L'opzione ha effetto per un triennio solare e, qualora non sia revocata, si estende di triennio in triennio. La revoca deve essere comunicata all'ufficio entro il 31 gennaio successivo a ciascun triennio. I soggetti che iniziano l'attività o non hanno comunque effettuato esportazioni nell'anno solare precedente possono avvalersi per la durata di un triennio solare della facoltà di acquistare beni e servizi senza pagamento dell'imposta, dandone preventiva comunicazione all'ufficio, assumendo come ammontare di riferimento, in ciascun mese, l'ammontare dei corrispettivi delle esportazioni fatte nei dodici mesi precedenti”.

definizioni o suddivisioni di un principio, ma, tutt'al più, *direzioni* nei cui confronti il principio di neutralità si muove.

In dottrina si sono elaborate varie categorizzazioni, tra le quali quella vista nei precedenti paragrafi è stata presa in esame perché, a parere dello scrivente, maggiormente adatta a descrivere ad ampio raggio quelle che sono le finalità e gli obiettivi del principio di neutralità. Una parte della dottrina, ad esempio, direziona la neutralità in tre prospettive: *il tempo, lo spazio e gli affari*<sup>59</sup>. Per quanto riguarda il tempo, fa riferimento in particolare al fatto che la neutralità raggiunta solo nel lungo termine non sarebbe una vera e propria neutralità, dal momento che imporrebbe all'azienda di sopportare una parte del costo finanziario dell'operazione. Lo spazio, invece, sarebbe relativo all'esigibilità del rispetto del principio di neutralità indipendentemente dal luogo di acquisto o di cessione dei beni. Gli affari, invece, si pongono sotto un'ottica di meritevolezza: il diritto a detrazione deve essere concesso solo ai soggetti "meritevoli" di tale diritto. Questo è il motivo per il quale la Corte di giustizia ha negato il diritto alla detrazione per le operazioni a monte relative alle frodi, incluse le frodi carosello<sup>60</sup>. Ciò dal momento che, in tali ipotesi, nessuna transazione ha avuto esito e, dunque, tale negazione non avrebbe l'effetto di minare la neutralità; anzi, proprio una detrazione accordata in tali ipotesi, andrebbe a rendere ad un soggetto passivo quanto egli non "meriterebbe" non avendo compiuto, sul piano sostanziale, alcuna operazione, distorcendo in tal modo il macro-mechanismo impositivo e minando il principio di neutralità posto alla base di questo. Tuttavia, il canone della meritevolezza è da analizzare anche in senso inverso. Si prenda a riferimento il caso in cui se un soggetto compia in buona fede un'operazione all'interno di uno schema fraudolento, dunque, non

---

<sup>59</sup> M. JANUŠKOVÁ, *The Principle of Neutrality: VAT and Direct Taxes*, in *Global Trends in VAT/GST and Direct Taxation*, 2015.

<sup>60</sup> Sentenza della Corte di Giustizia del 31 Gennaio 2013; *Stroy Trans*; C-642/11

essendo a conoscenza della frode. Nel canone della meritevolezza, tale operazione non può essere parificata al medesimo trattamento di quelle poste in essere in malafede e, dunque, non potrà essere negato il diritto a detrazione. Le dinamiche dell'esercizio del diritto a detrazione e del rispetto del principio di neutralità nell'ambito delle frodi sarà in seguito approfondito.

Secondo un altro orientamento<sup>61</sup>, la definizione della neutralità potrebbe caratterizzarsi in tre distinte direzioni, ricavabili dal suo meccanismo applicativo, che prescindono dalla loro dimensione nazionale o internazionale ed anzi, la presuppongono in ognuna delle prospettive. Si fa riferimento all'assenza di carico fiscale sulle attività economiche, all'assenza di distorsioni nel mercato interno e, infine, al principio di equità orizzontale. Tale distinzione, a parere dello scrivente, è criticabile in quanto scinde il principio di neutralità ed il principio di equità orizzontale, ponendo l'ultimo come una direzione (o un "ramo") del primo. Invero, se si vogliono distinguere i due concetti, va sin da subito osservato che il principio di neutralità è un'attuazione in chiave IVA del principio di equità orizzontale ed è proprio tale collegamento che permette alla neutralità di stabilirsi come un principio inderogabile, ponendosi con vigore nel contesto legislativo europeo.

Da quanto appena visto, si può concludere che la neutralità non può essere scissa nella sua definizione, così come quelle che abbiamo fino ad ora denominato "direzioni" altro non sono che diverse angolazioni dello stesso fenomeno. La neutralità è un concetto unitario, da intendersi come il riflesso del principio di parità di trattamento all'interno del sistema impositivo, che mira, in ogni luogo, in ogni tempo ed in ogni circostanza nella stessa direzione, ovverosia quella di colpire esclusivamente i consumatori garantendo a tutti i soggetti una parità di trattamento, senza influenzare le dinamiche di mercato.

---

61 C. A. HERBAIN, *Vat Neutrality*, Promoculture-Larcier, 2015

In poche parole, collegare l'impoverimento dei consumatori e l'arricchimento dell'Erario senza intaccare quanto interposto tra loro e, dunque, garantendo l'integrità del mercato oltre imposta. Come abbiamo potuto osservare nel corso di questa analisi, infatti, nessuna "direzione" della neutralità potrebbe essere conseguita senza il parallelo conseguimento delle altre, così come la violazione della neutralità sotto una determinata prospettiva, comporterebbe automaticamente la violazione della stessa sotto tutte le altre.

## **6. Natura del principio di neutralità**

Passiamo ora alla trattazione del tema della natura del principio di neutralità. Dopo aver visto come tale principio si pone rispetto alla disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, occorre ora osservare come questo si pone nei confronti del diritto dell'Unione Europea, in modo tale da constatarne il livello di imprescindibilità e inderogabilità in rapporto alle fonti europee.

### ***6.1. Le fonti dell'unione europea. Diritto primario e diritto secondario***

Per una corretta collocazione del principio, occorre preliminarmente soffermarsi sul sistema delle fonti del diritto unionale. Tradizionalmente vige una generale bipartizione delle fonti in diritto primario e secondario<sup>62</sup>. Nella prima area si ricomprendono i trattati (istitutivi e successivi) ed i principi generali comuni agli stati membri. Tra questi ultimi si ritrovano una serie di diritti fondamentali riconosciuti dagli Stati e di principi quali il diritto all'eguaglianza (e, dunque, il

---

<sup>62</sup> Tra le fonti del diritto si posiziona anche un diritto terziario (o diritto complementare), ricomprendente atti non legislativi di portata generale, emanati dalla commissione europea su delega presente in atti legislativi, che hanno il compito di integrare e dettagliare lo stesso atto legislativo.

principio di non discriminazione), la libertà di manifestazione del pensiero, la certezza del diritto, il diritto alla giurisdizione, il principio del ne bis in idem. Con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, che ha attribuito natura di trattato alla Carta dei diritti fondamentali dell'unione europea (Carta di Nizza) tali principi sono entrati nel diritto primario anche attraverso la porta del diritto positivo. Occorre tener presente che questi principi si dispiegano in tutto l'ordinamento comunitario e, nel settore fiscale, vanno a costituire lo spirito e la natura dell'imposta, agendo come guida per il legislatore nella disciplina e nella struttura dell'imposta e fungendo come canone interpretativo per l'applicazione delle stesse leggi, nonché come base di giudizio per il diritto unionale. Tali principi, infatti, possono condizionare la validità di una direttiva. Il diritto secondario, invece, ricomprende direttive, regolamenti e decisioni, ovverosia gli atti autorizzati dai trattati. Tra trattati, da un lato, e direttive, regolamenti e decisioni, dall'altro, vige un rapporto gerarchico. In tal modo, un principio fondamentale presente nella Carta di Nizza funge da base per la redazione di una direttiva, da riferimento per la sua applicazione e da parametro per la sua validità. La Corte di Giustizia ha più volte ritenuto invalida una direttiva in materia fiscale per la violazione di un principio fondamentale, e più in particolare per la violazione del principio di non discriminazione, come espressione del principio generale di uguaglianza facente parte dei principi fondamentali del diritto comunitario, ed oggi espressamente previsto all'art. 21 della Carta di Nizza<sup>63</sup>.

Risultano evidenti le implicazioni derivanti dalla qualificazione del principio di neutralità dell'Iva sotto il novero del diritto primario da un lato o del diritto secondario dall'altro. Nel primo caso esso sarebbe in grado di condizionare la validità della stessa normativa europea sull'imposta sul valore aggiunto, nello

---

<sup>63</sup> Sentenza della Corte del 10 marzo 1998; Repubblica federale di Germania contro Consiglio dell'Unione europea; Causa C-122/95.

specifico della direttiva IVA, rendendo invalide tutte le disposizioni in suo contrasto. Nel secondo caso, essendo individuato non come principio dell'unione europea, ma tutt'al più come un principio del sistema IVA, esso non avrebbe lo stesso vigore, fungendo da concetto particolare a livello della direttiva Iva.

La qualificazione della natura del principio di neutralità ruota intorno al suo legame con il principio di non discriminazione. Secondo una parte della dottrina<sup>64</sup>, la neutralità non sarebbe che un'attuazione del principio di non discriminazione al livello dell'IVA, essendo così contenuta nei Trattati europei sin dal 1957. Secondo altra dottrina e secondo la giurisprudenza europea, invece, la neutralità fiscale non è una norma di diritto primario che può condizionare la validità di una disposizione di una direttiva europea, ma solo un principio interpretativo della direttiva IVA, da applicare in concomitanza con il principio di interpretazione restrittiva delle esenzioni IVA<sup>65</sup>.

## ***6.2. La posizione della Corte di Giustizia dell'Unione europea. La neutralità come principio interpretativo in materia IVA.***

La giurisprudenza comunitaria, nell'affrontare il tema oggetto dei presenti paragrafi, ha più volte affermato la presenza di un'asimmetria tra il principio generale di diritto primario di non discriminazione e il principio di neutralità

---

<sup>64</sup> C. AMAND, 'VAT Neutrality: A Principle of EU Law or a Principle of the VAT System' (2013), in 2 World J VAT/GST L 163

<sup>65</sup> Sentenza della Corte (Seconda Sezione) del 15 novembre 2012; Finanzamt Steglitz contro Ines Zimmermann; C - 174/11; Sentenza della Corte (seconda sezione) del 19 luglio 2012; Finanzamt Frankfurt am Main V-Höchst contro Deutsche Bank AG; C - 44/11; Sentenza della Corte (Seconda Sezione) del 26 gennaio 2012; Minister Finansów contro Kraft Foods Polska SA; Causa C-588/10

fiscale. In virtù di tale orientamento, la neutralità non può essere inquadrata quale norma di diritto primario, non potendo fungere da parametro per la validità di una direttiva e, nel caso specifico, della previsione di un'esenzione IVA. Essa, al contrario deve essere inquadrata come *“un principio di interpretazione che deve essere applicato unitamente al principio di interpretazione restrittiva delle esenzioni”*<sup>66</sup>. Allo stesso modo, secondo tale giurisprudenza, essa non permette di ampliare l'ambito di applicazione di un'esenzione in assenza di una disposizione non equivoca. Ciò perché, fungendo da principio di interpretazione e non da principio di diritto primario, è controbilanciato dal principio di interpretazione restrittiva delle esenzioni, di natura giurisprudenziale, secondo cui le esenzioni di cui agli artt. 131-137 della direttiva IVA devono essere interpretati restrittivamente, poiché esse sono tassative deroghe al principio generale della stessa direttiva secondo cui l'imposta deve essere applicata ad ogni cessione di beni o prestazione di servizi effettuate a titolo oneroso da un soggetto passivo<sup>67</sup>. Tra le motivazioni addotte dalla giurisprudenza a sostegno della sua tesi, la Corte ha evidenziato come, nella sostanza, praticamente ogni attività è potenzialmente sovrapponibile con altre attività, potendosi in tal modo instaurare un pericoloso meccanismo a catena: se tutte le attività in parte in concorrenza tra loro dovessero ricevere il medesimo trattamento ai fini IVA, eliminando completamente tutte le differenze, l'unica conseguenza possibile sarebbe l'eliminazione di tutte le esenzioni, dato che il sistema dell'IVA è unicamente finalizzato alla tassazione delle operazioni<sup>68</sup>. Di conseguenza, seguendo tale ragionamento, presumendo

---

<sup>66</sup> Sentenza della Corte (seconda sezione) del 19 luglio 2012; Finanzamt Frankfurt am Main V-Höchst contro Deutsche Bank AG; C - 44/11

<sup>67</sup> Sentenza della Corte (seconda sezione) del 4 maggio 2017; Commissione europea contro Granducato di Lussemburgo; C - 564/15

<sup>68</sup> Conclusioni dell'avvocato generale Sharpston del 8 maggio 2012; Finanzamt Frankfurt am Main V-Höchst contro Deutsche Bank AG; Causa C-44/11

che ogni esenzione violi il principio di non discriminazione, sarebbe paradossale credere che la Direttiva IVA contenga così tante violazioni del diritto primario dell'Unione Europea. Dunque, per effetto utile, secondo la giurisprudenza la neutralità non può configurarsi quale principio di diritto primario ma solo come un concetto particolare a livello della direttiva IVA e in particolare localizzato nell'ambito delle detrazioni, che sono applicabili solo alle operazioni imponibili e non anche alle operazioni esenti.

### *6.3. Le incongruenze nella logica giurisprudenziale. La neutralità come norma di diritto primario.*

La logica giurisprudenziale sopra esposta, tuttavia, evidenzia importanti incongruenze. Infatti, la stessa Corte di Giustizia ha più volte ribadito che, attraverso il principio di neutralità fiscale, il legislatore comunitario intendeva riflettere in materia IVA il principio generale della parità di trattamento<sup>69</sup>. Dunque, nello specifico, secondo la Corte, la neutralità è un'attuazione del principio di non discriminazione, che va ad attrezzare nel settore specifico della tassazione. È un'enunciazione specifica del principio di diritto primario. Prendendo in considerazione queste premesse risulta difficile comprendere la stessa corte nel momento in cui afferma che la neutralità non ha valenza di norma di diritto primario (non potendo fungere da parametro per la validità di una direttiva) ma di principio di interpretazione che deve essere applicato unitamente al principio di interpretazione restrittiva delle esenzioni. Infatti, presupponendo che la neutralità sia un "riflesso" del principio di non discriminazione, risulta logica conseguenza che qualsiasi disposizione in

---

<sup>69</sup> Sentenza della Corte (Quarta Sezione) del 29 ottobre 2009; NCC Construction Danmark A/S contro Skatteministeriet; Causa C-174/08; Sentenza della Corte (Terza Sezione) del 10 aprile 2008; Marks & Spencer plc contro Commissioners of Customs & Excise; Causa C-309/06

materia IVA che violi la neutralità nelle sue differenti dimensioni costituisca anche violazione del principio di non discriminazione. In tal senso, l'incongruenza giurisprudenziale sta nel voler separare la definizione del principio di neutralità dalla sua natura, come se un principio di diritto primario potesse cambiare la sua natura e la sua valenza quando viene recepito ed attuato di riflesso in una direttiva. A ciò si aggiunge che la stessa Direttiva IVA, in materia di esenzioni, stabilisce all'art. 131 che "le esenzioni previste ai capi da 2 a 9 si applicano, *salvo le altre disposizioni comunitarie (...)*". Appare pacifico che il principio di non discriminazione rientri tra le disposizioni comunitarie in questione e che dunque possa fungere da parametro per l'applicazione delle esenzioni di cui agli artt. 132-137. E ciò quand'anche si volesse supporre che la neutralità sia solo un principio derivato che non ostacoli in via diretta una disparità di trattamento, come sancito dalla Corte.

Astrattamente, per comprendere l'orientamento della Corte, si potrebbe tutt'al più considerare una scissione del principio di neutralità: da un lato come applicazione del principio di non discriminazione (neutralità giuridica)<sup>70</sup> e dunque fungente, per quanto sopra esposto, come parametro di validità anche per la disciplina delle esenzioni; dall'altro come assenza di carico fiscale sui soggetti passivi (neutralità economica)<sup>71</sup>, inteso come mero principio di interpretazione a livello della direttiva IVA e delle operazioni imponibili. Tuttavia, come osservato in precedenza<sup>72</sup>, risulta difficile immaginare che una "direzione" della neutralità possa essere conseguita senza il parallelo conseguimento delle altre: essa si pone come un concetto unitario, inscindibile se non su un mero livello concettuale. La violazione di un "ramo" della neutralità comporta di per sé la violazione del principio nella sua integrità. D'altronde lo stesso articolo 1 della direttiva IVA, dispone che "Il principio del

---

<sup>70</sup> Cfr. par. 4.1 del presente capitolo

<sup>71</sup> Cfr. par. 4.2 del presente capitolo

<sup>72</sup> Cfr. par. 4.5 del presente capitolo

sistema comune d'IVA consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero delle operazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase d'imposizione. A ciascuna operazione, l'IVA, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo". Tale disposizione, ricadendo nel titolo I, relativo all'oggetto e all'ambito d'applicazione della direttiva, ha carattere generale e deve considerarsi applicabile a tutta la disciplina ed in particolare anche alle operazioni esenti. In tal modo vien fuori un altro contrasto con l'orientamento della Corte, che ritiene il principio di neutralità come un principio esclusivamente attinente al sistema IVA ed applicabile solo quando le operazioni sono effettivamente imponibili, limitandosi al diritto a detrazione quando applicabile nel caso di operazioni imponibili ed escludendo le operazioni esenti.

## CAPITOLO TERZO: RIVALSA E DETRAZIONE. IL PRINCIPIO DI NEUTRALITA' NELLE SUE APPLICAZIONI CONCRETE E NELLE SUE LIMITAZIONI

### 7. L'obbligo di rivalsa. Funzione e natura

La normativa comunitaria non disciplina espressamente l'istituto della rivalsa. Infatti, non si può ravvisare all'interno della Direttiva IVA una specifica disposizione che lo regoli o ne delimiti l'ambito di applicazione. Tuttavia, esso si può considerare insito nel meccanismo impositivo e, in particolare, nella caratteristica di applicarsi proporzionalmente al prezzo dei beni, con un'esatta commisurazione dell'imposta ad ogni passaggio<sup>73</sup>. Essa costituisce il mezzo maggiormente funzionale ad assicurare che il carico del tributo sia traslato dal cedente/prestatore del bene/servizio all'acquirente/committente, fino ad arrivare al consumatore finale, che, nella ratio della direttiva, è l'unico soggetto ad esserne definitivamente colpito. In aggiunta, seppur mai espressamente disciplinata, la rivalsa può desumersi dalla Direttiva sotto diversi aspetti. L'articolo 168, nel disciplinare l'istituto della detrazione, sancisce che il soggetto passivo ha il diritto di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore *l'IVA dovuta o assolta in tale Stato* membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo. Risulta evidente come lo stesso istituto della detrazione venga ricostruito sul presupposto imprescindibile della rivalsa, necessaria ai fini dell'effettività dell'imposizione ai fini Iva improntata sul canone della neutralità. E ancora, l'articolo 226, indicando il contenuto della fattura, presuppone la rivalsa imponendone l'addebito nel documento fiscale.

Nell'ordinamento italiano, invece, l'istituto è espressamente disciplinato all'art. 18 del Decreto IVA, prevedendo al comma 1 che "il soggetto che effettua la

---

<sup>73</sup> L. SALVINI, *Diritto tributario delle attività economiche*, Torino, 2020

cessione di beni o prestazione di servizi imponibile *deve* addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o committente". Tale disposizione ha segnato, nel più ampio contesto dell'introduzione della nuova imposta sul valore aggiunto, un cambio radicale relativo alla qualificazione della rivalsa. Ebbene, prima della riforma del 1971, essa era inquadrata su un livello giuridico-formale, ovverosia all'interno di un rapporto esclusivamente privatistico tra il soggetto attivo e quello passivo. Ciò era senz'altro dovuto alla sua originaria natura facoltativa nella struttura dell'IGE, che comportava l'impossibilità dell'acquirente di essere qualificato come soggetto passivo del tributo per il sol fatto di subirla occasionalmente<sup>74</sup>. Con il D.P.R. 633/1972 e l'introduzione dell'IVA lo scenario muta: nel perseguimento di una tassazione al consumo, la rivalsa diventa istituto essenziale ai fini della corretta individuazione della capacità contributiva da colpire nel soggetto del consumatore, inserendosi, assieme all'istituto della detrazione, in posizione centrale rispetto allo schema dell'imposta. In questa impostazione, la rivalsa fa sorgere un vero e proprio rapporto giuridico autonomo tra cedente e acquirente, non potendo più qualificarsi come giuridicamente irrilevante e attinente a rapporti privati. Essa non ha un fondamento privatistico diverso da quello tributario: l'unica base giuridica possibile resta, nella sua funzione essenziale, quella di realizzare lo schema impositivo e trasferire il carico sino al consumatore, restando così neutrale nei confronti degli operatori economici.

Il ruolo centrale della rivalsa è ben evidente nell'articolo 18 e, in particolare, nella previsione della sua *natura obbligatoria* ("*deve* addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa). Il cedente o prestatore, dunque, ha l'obbligo di rivalersi sull'acquirente. Da tale inciso emerge l'importanza attribuita dal legislatore alla traslazione dell'imposta dell'acquirente, nella finalità complessiva di colpire il consumo. L'obbligatorietà è giustificata, in tal senso, dal meccanismo di attuazione del tributo perché attraverso il suo esercizio è

---

<sup>74</sup> F. RANDAZZO, Rivalsa, in Enc. Treccani, 2015

conferito al cessionario il diritto di portare in detrazione l'imposta dall'ammontare dell'IVA relativa alle operazioni effettuate. Come risulta anche dall'art. 21 del Decreto IVA la rivalsa ha la sua espressione formale nella fattura, documento atto a legittimare il diritto di detrazione, anche a prescindere dalla circostanza che l'imposta addebitata sia stata effettivamente assolta.

Risulta evidente come, nella nuova ottica dell'articolo 18, la rivalsa non possa considerarsi confinata ad una qualificazione civilistica: essa libera effetti pubblicistici che vanno oltre il rapporto tra privati (cedente e cessionario), producendo un effetto unilaterale in capo all'acquirente/committente di carattere originario e "sganciato" dall'operazione di acquisto e dalle obbligazioni a questa inerenti, ovverosia il diritto di detrazione. Dunque, l'esercizio della rivalsa (che, in linea generale, avviene tramite emissione della fattura), comporta due distinti prodotti: a) la nascita dell'obbligazione in capo all'acquirente di corrispondere l'imposta gravante sull'operazione al cedente; b) la nascita in capo all'acquirente del corrispondente diritto di detrazione. In sintesi, alla posizione di debito nei confronti del soggetto cedente si contrappone, simmetricamente, una posizione di credito nei confronti dell'Erario. In tal modo, almeno da un punto di vista giuridico-teorico, l'imposta risulta *neutrale* nei confronti del soggetto passivo acquirente. In virtù di tale funzionalità bivalente e della sua essenzialità nel meccanismo IVA, l'obbligazione di cui al punto a) va configurata quale obbligazione distinta rispetto a quella che ha ad oggetto il pagamento del prezzo. Tale distinzione è confermata dal fatto che anche l'articolo 18 u.c. attribuisce al credito di rivalsa "un privilegio speciale sui beni immobili oggetto della cessione o ai quali si riferisce il servizio ai sensi degli articoli 2758 e 2772 del codice civile" e, se relativo alla cessione di beni mobili, un privilegio "sulla generalità dei mobili del debitore con lo stesso grado del privilegio generale stabilito nell'art. 2752 del

codice civile, cui tuttavia è posposto”, che, dunque, non si estende sulla somma relativa al prezzo dell’operazione.

L’obbligatorietà della rivalsa ha dunque la funzione di neutralizzare il tributo gravante sull’operazione compiuta nei confronti di un cessionario che sia a sua volta soggetto passivo e che, dunque, acquisti un bene o servizio nell’esercizio di un’attività economica. Ed infatti, su un piano sostanziale e nella visione più ampia del meccanismo impositivo, essa si pone a garanzia della neutralità non nei confronti del soggetto cedente, bensì nei confronti del soggetto acquirente: nell’economia reale, il soggetto passivo che subisce l’imposta, anche in assenza di un’esplicita previsione normativa, tenderà a traslare economicamente l’imposta, in maniera del tutto lecita, attraverso una rivalsa “impropria”, occulta e incorporata nel prezzo, come accade ad esempio nel meccanismo delle esenzioni, ove i soggetti passivi che hanno subito la rivalsa sugli acquisti effettuati a monte possono traslare in via economica il relativo importo sui successivi acquirenti, liberandosi così del carico fiscale<sup>75</sup>. La funzione dell’articolo 18 è ulteriore: la rivalsa diviene obbligatoria nei confronti degli acquirenti soggetti passivi, in modo tale da attribuire rilevanza giuridica all’importo corrispondente all’imposta da questi subita, permettendo loro di detrarlo. Ciò, come è evidente, non accade nelle ipotesi di rivalsa “impropria”, rendendo dubbia la conformità di alcune esenzioni nelle operazioni B2B al principio di neutralità. Coerentemente con questa ricostruzione, il Decreto IVA non menziona un’obbligatorietà nelle operazioni effettuate dai commercianti al minuto. Il secondo comma dell’art. 18 sancisce a riguardo che “per le operazioni per le quali non è prescritta l’emissione della fattura – tali operazioni sono, ai sensi dell’art. 22, vendite al minuto, somministrazioni di pasti e bevande e la maggior parte di quelle effettuate nei confronti del consumatore finale - il

---

<sup>75</sup> Si rimanda, per un’approfondita analisi del fenomeno, della sua liceità e dei suoi legami col principio di neutralità in materia di esenzioni ai paragrafi 11 e seguenti del presente capitolo

prezzo o il corrispettivo si intende comprensivo dell'imposta". Ciò avviene dal momento che in tal caso gli acquirenti, non essendo soggetti passivi, non hanno diritto alla detrazione dell'imposta. Non può così configurarsi alcuna obbligazione di rivalsa, che sarà esercitata solo in via sostanziale, attraverso una sua ricomprensione nel prezzo: essa non occorre agli acquirenti, non potendo questi esercitare alcun diritto di detrazione, nonostante essi subiscano la traslazione nel senso economico del termine. Ad ogni modo, l'articolo procede stabilendo che "se la fattura è emessa su richiesta del cliente il prezzo o il corrispettivo deve essere diminuito della percentuale indicata nel quarto comma dell'art. 27". Ciò rientra nella logica sopra descritta: ove il richiedente la fattura sia soggetto passivo e l'acquisto sia inerente alla sua attività, la rivalsa ridiventa obbligatoria, e andrà indicata in fattura per permettergli di esercitare il proprio diritto a detrazione e neutralizzare il tributo.

## **8. Ruolo dell'istituto della detrazione**

Il principio di neutralità, nella sua finalità di assicurare che il peso dell'imposta non ricada sugli operatori economici, richiede un meccanismo per liberare questi dal carico IVA addebitato loro in via di rivalsa, quando acquistano beni e servizi in funzione della loro attività economica<sup>76</sup>. Considerando che, nel corso della loro attività essi non figurano solo come cedenti nelle operazioni attive, ma anche come cessionari nelle operazioni passive, sopportando il peso dell'imposta loro addebitata in via di rivalsa, il regime di detrazioni, posto in essere dalla disciplina IVA, come sottolineato dalla Corte di Giustizia, "è inteso a sollevare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o versata nell'ambito di tutte le sue attività economiche, posto che il sistema comune dell'IVA è diretto a garantire la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di

---

<sup>76</sup> OECD international VAT/GST guidelines n. 212, par. 1.6

dette attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA<sup>77</sup>. La stessa prima direttiva prevedeva che a ciascuna transazione, l'imposta sul valore aggiunto calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al suddetto bene o servizio è esigibile, previa deduzione dell'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo<sup>78</sup>. Dunque, per raggiungere la piena neutralità dell'imposta lungo tutto il circuito di distribuzione, la chiave dell'imposta sul valore aggiunto è insita nel principio per cui tutte le volte che un soggetto passivo IVA acquista beni o servizi che utilizza (o meglio, utilizzerà) in connessione con la propria attività, egli potrà dedurre l'iva pagata ai suoi fornitori dall'ammontare IVA che fattura ai propri clienti. Solo la differenza tra l'IVA ricevuta in rivalsa e l'IVA pagata ai fornitori sarà versata allo Stato<sup>79</sup>. Nel meccanismo applicativo del tributo, la detrazione risponde alla necessità di far sì che l'imposta colpisca il consumatore e non il soggetto passivo (operatore economico): la sua corretta applicazione è dunque fondamentale per raggiungere l'obiettivo, cui l'imposta mira, di tassare in via effettiva solo il consumatore finale, qualificando l'IVA quale imposta plurifase non cumulativa e attribuendole il carattere della neutralità lungo tutto il circuito produttivo e distributivo. In virtù di tale ruolo chiave, il diritto alla detrazione (o deduzione, nel linguaggio comunitario) costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni, deve esercitarsi immediatamente per tutte le tasse che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte e, inoltre, posto che qualsiasi limitazione del diritto a deduzione dell'IVA incide sul livello dell'imposizione fiscale, esse devono

---

<sup>77</sup> Sentenza della Corte (Seconda Sezione) del 12 febbraio 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07

<sup>78</sup> 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, articolo 2

<sup>79</sup> D. GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, n. 142

applicarsi in modo analogo in tutti gli Stati membri: conseguentemente, sono consentite deroghe nei soli casi espressamente contemplati dalla Direttiva IVA<sup>80</sup>. L'essenzialità dell'istituto in funzione della neutralità, in aggiunta, richiede che le disposizioni che istituiscono tali deroghe debbano essere interpretate restrittivamente<sup>81</sup>, essendo eccezioni alla disciplina generale del meccanismo di funzionamento IVA, nonché al principio di neutralità a questo sottostante. Nonostante questi presupposti, ancora oggi l'amministrazione finanziaria e la giurisprudenza tendono ad inquadrare la detrazione come un istituto di favore per il contribuente (anziché neutro e funzionale al raggiungimento degli obiettivi dell'imposta) e ad interpretare le norme che lo limitano in via estensiva<sup>82</sup>. A tal proposito la giurisprudenza comunitaria ha stabilito che le disposizioni della Direttiva IVA, in virtù della precisione con cui indicano i requisiti sottostanti al diritto di detrazione e alle sue limitazioni, possono essere invocate in via diretta per opporsi ad una normativa nazionale in tema di detrazione che sia a queste avversa<sup>83</sup>. Per tale assunto, il principio di neutralità dell'imposta, essendo tra i principi generali della Direttiva<sup>84</sup>, funge da parametro di validità delle deroghe al normale meccanismo di detrazione introdotte dagli Stati Membri. Tale meccanismo è insito nell'esercizio opzioni concesse agli Stati in materia di esenzioni. Come vedremo più avanti, gli artt. 132-137 della Direttiva, in tema di esenzioni, prevedono una lunga serie di esenzioni, di cui gran parte sono obbligatorie per gli Stati ("gli Stati membri

---

<sup>80</sup> Sentenza della Corte (Terza Sezione) del 6 ottobre 2005; Commissione delle Comunità europee contro Repubblica francese; Causa C-243/03.

<sup>81</sup> Sentenza della Corte (seconda sezione) del 4 maggio 2017; Commissione europea contro Granducato di Lussemburgo; C - 564/15

<sup>82</sup> L. SALVINI, *Diritto tributario delle attività economiche*, Torino, 2020

<sup>83</sup> Sentenza della Corte di Giustizia (Sesta Sezione) del 6 luglio 1995; BP Soupergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki Kai Antiprossopeion contro Stato ellenico; Causa C-62/93.

<sup>84</sup> Art. 1 della Direttiva IVA

esentano...”), altre facoltative, per altre ancora è prevista la possibilità per gli Stati di attribuire, secondo modalità da essi stabilite, il diritto di optare per l'imposizione (art. 137 Direttiva). La disciplina nazionale che, disciplinando le esenzioni, limita il diritto di detrazione deve anzitutto rispettare gli *obblighi* previsti dagli artt. 132-137, ma il vincolo costituito dalla direttiva non opera solo rispetto ai limiti esterni della disciplina nazionale, bensì anche rispetto ai limiti interni, ovverosia rispetto all'esercizio di quelle *opzioni* previste dal legislatore comunitario, costituenti aree di discrezione degli Stati Membri. In tal senso, con riferimento all'articolo 137, la Corte ha stabilito che nel concedere o limitare il diritto di optare per l'imposizione, gli Stati possono sì effettuare distinzioni in base al tipo di operazioni o alle categorie di soggetti passivi (essendo attribuito loro uno spazio discrezionale dalla Direttiva), tuttavia devono comunque rispettare i principi sottostanti alla disciplina comunitaria, con particolare rispetto al principio di neutralità e al requisito di applicazione corretta, semplice ed uniforme delle esenzioni: l'esclusione del diritto di cui all'art. 137 nei confronti di un dato soggetto passivo violerebbe tali principi nel caso in cui la conseguente indetraibilità sulle operazioni passive da questo compiute comporti uno svantaggio economico nei confronti di altri soggetti passivi sulla stessa tipologia di operazioni<sup>85</sup>.

Se, in tema di detrazioni, la neutralità è pienamente garantita dalla Corte nell'ottica di assicurare la natura di imposta sui consumi all'IVA e di non tassare le attività economiche, in quella più propriamente riferita alla parità di trattamento, il suo argomento è interamente accolto dalla giurisprudenza comunitaria solo in alcune ipotesi. In particolare, il profilo della non discriminazione risulta essere accolto dalla Corte solo quando una divergenza in tema di limitazioni al diritto alla detrazione riguardi *operazioni identiche o*

---

<sup>85</sup> Sentenza della Corte (Terza Sezione) del 12 gennaio 2006; Turn- und Sportunion Waldburg contro Finanzlandesdirektion für Oberösterreich; Causa C-246/04.

*obiettivamente simili*, ma non anche in caso di *concorrenza potenziale o medesimo fine*. Relativamente alla prima categoria, la Corte ha previsto che, in caso di operazioni obiettivamente simili (della stessa tipologia), un diverso trattamento in materia di diritto di detrazione costituirebbe una violazione del principio di neutralità. Ad esempio, è stato stabilito che “rifiutare il diritto alla detrazione dell’IVA pagata a monte per spese di consulenza che si riferiscono ad una cessione di azioni esente a causa dell’interferenza nella gestione della società di cui vengono cedute le azioni e ammettere tale diritto a detrazione per siffatte spese, relative a una cessione che si colloca al di fuori dell’ambito d’applicazione dell’IVA, in quanto costituiscono spese generali del soggetto passivo, condurrebbe ad un trattamento fiscale diverso per operazioni obiettivamente simili, in violazione del principio della neutralità fiscale”<sup>86</sup>. Tuttavia, qualora non si tratti di operazioni uguali, ma di operazioni che, seppur diverse nella loro essenza, si pongono potenzialmente tra loro in concorrenza e mirano a soddisfare simili esigenze, la Corte è restia ad assicurare la medesima parità di trattamento. Tale indirizzo nasce dal presupposto che il sistema IVA garantisce la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, *purché queste siano di per sé soggette all’IVA*<sup>87</sup>. Da qui, nel caso di attività esenti, tale garanzia non opera, non presentando i beni o servizi acquistati una connessione diretta ed immediata con operazioni soggette ad imposta e a tal riguardo è indifferente lo scopo ultimo perseguito dal soggetto passivo. Per questo motivo, a meno che non si tratti di operazioni identiche (obiettivamente simili), la Corte tende a non intaccare le scelte del legislatore in merito all'imponibilità o meno (e di conseguenza alle limitazioni del diritto a detrazione) sulle diverse operazioni, legittimando nei fatti “freni” alla neutralità

---

<sup>86</sup> Sentenza della Corte (Terza Sezione) del 29 ottobre 2009; Skatteverket contro AB SKF; Causa C-29/08.

<sup>87</sup> Sentenza della Corte del 14 febbraio 1985; Rompelman; Causa C-268/83

in quanto dettati da ragioni politiche e sociali, in ottica di bilanciamento. Allo stesso modo, la Corte è restia a disconoscere il diritto di detrazione, ove previsto, per garantire una diversità di trattamento tra operazioni non identiche ma in concorrenza tra loro, in un'ottica di "non stravolgimento delle scelte del legislatore"<sup>88</sup>. Come visto in precedenza<sup>89</sup>, tale orientamento è frutto di un'approssimazione della giurisprudenza comunitaria, che considera il principio di neutralità non come una regola di diritto primario, bensì come un principio di interpretazione da applicare in concomitanza con il principio di interpretazione restrittiva delle esenzioni, restringendo la sua portata di attuazione a livello della disciplina Iva del principio fondamentale un'accezione diversa e più restrittiva. In precedenza, sono state già delineate le ragioni per cui, a parere dello scrivente, tale assunto non è propriamente corretto. In aggiunta a tali motivazioni, occorre soffermarsi su un altro aspetto di fondamentale importanza. Sappiamo che uno dei punti cardine del principio di neutralità è quello di far sì che le decisioni di natura economica non siano influenzate da fattori di ordine fiscale. Ebbene, la tendenza della Corte di valutare la legittimità delle limitazioni al diritto a detrarre in conformità del principio di neutralità, inteso come assenza di carico fiscale sui soggetti passivi e tutt'al più come assenza di discriminazione tra eguali operazioni, ma non anche come parità di trattamento fra operazione potenzialmente in concorrenza tra loro, conduce inevitabilmente a violazioni di tale assunto. Ciò era stato correttamente osservato nelle conclusioni dell'avvocato generale Lenz nel Caso BLP. Nello specifico, la BLP sosteneva di avere diritto alla detrazione di costi sostenuti in materia di consulenza finanziaria. Tale detrazione era stata originariamente negata in ragione del fatto che, posto il fatto che tale consulenza era indirizzata al bisogno di reperimento di denaro, essa aveva

---

<sup>88</sup> M. G. ORTOLEVA, *Il diritto a detrazione dell'I.V.A. Caratteri e questioni controverse*, QuiEdit, Verona, 2016

<sup>89</sup> Cfr. capitolo 2, par. 5.3.

portato al risultato di cedere delle azioni e, tale ultima operazione, si configurava come operazione esente. Il ricorrente osservava, correttamente, che se si fosse deciso, attraverso la medesima consulenza, di contrarre un mutuo bancario (anziché cedere le azioni), per soddisfare gli stessi bisogni, essa avrebbe avuto diritto a detrarre l'imposta addebitatagli sui costi di consulenza<sup>90</sup>. Una tale diversità di regime, infatti, comporterebbe un'evidente influenza delle decisioni di natura economica degli operatori da parte di fattori di ordine puramente fiscale. Tali osservazioni, tuttavia, non sono state accolte dalla Corte, che ha riconosciuto la differenza di trattamento asserita, ma ha ribadito come queste siano la conseguenza del fatto che i suddetti servizi, nel caso in cui sfociassero in un mutuo, sarebbero utilizzati dal soggetto passivo per effettuare operazioni soggette ad imposta, entrando a far parte delle spese generali dell'impresa e, pertanto, degli elementi costitutivi dei prodotti<sup>91</sup>. Relativamente all'influenza sulle scelte economiche, la Corte ha giustificato la propria posizione rilevando che "la scelta da parte di un imprenditore tra operazioni esenti e operazioni soggette ad imposta può basarsi su una serie di elementi, tra cui anche considerazioni di carattere fiscale riguardanti il regime dell'IVA"<sup>92</sup>. Oltre tutte le perplessità evidenziate nell'ultimo paragrafo del precedente capitolo, non risulta chiaro come si possa garantire l'assenza di carico fiscale sulle attività economiche, seppur nell'ottica di una perfetta neutralità riferita ad attività di per sé soggette ad imposta, se queste ultime sono scelte e compiute in ragioni di un'influenza di carattere fiscale. Non è forse tale influenza, capace di scostare la "convenienza" imprenditoriale dalle

---

<sup>90</sup> Conclusioni dell'avvocato generale Lenz del 26 gennaio 1995; BLP Group plc contro Commissioners of Customs & Excise; Causa C-4/94.

<sup>91</sup> Sentenza della Corte (Quinta Sezione) del 6 aprile 1995; BLP Group plc contro Commissioners of Customs & Excise; Causa C-4/94; punto 25

<sup>92</sup> Sentenza della Corte (Quinta Sezione) del 6 aprile 1995; BLP Group plc contro Commissioners of Customs & Excise; Causa C-4/94; punto 26

naturali dinamiche economiche ante-imposta, un costo gravante sui soggetti passivi, così da configurarsi quale violazione del principio di neutralità? Ricordiamo a tal proposito la terza linea guida Ocse in merito, secondo cui le regole sull'IVA non devono, a tutela della neutralità, influenzare a livello diretto (o primario) le scelte economiche ed imprenditoriali<sup>93</sup>.

### **9. La natura del diritto di detrazione.**

Per esaminare la natura giuridica del diritto di detrazione, occorre esaminare le modalità del suo esercizio, per come disciplinate dalla Direttiva. Secondo l'art. 179, "il soggetto passivo opera la detrazione globalmente, sottraendo dall'importo dell'imposta dovuta per un periodo d'imposta l'ammontare dell'IVA per la quale il diritto a detrazione è sorto nello stesso periodo, ed è esercitato secondo quanto previsto all'articolo 178". Si opera in tal modo una sottrazione dell'importo detraibile sull'ammontare esigibile dall'erario. Dunque, si tratta, a tutti gli effetti, di un *diritto di credito* in capo al soggetto passivo, che agisce in compensazione al debito nei confronti dell'erario, riferito alle somme che l'operatore acquisisce in via di rivalsa tramite le sue operazioni attive. La differenza risultante, che sarà versata dal contribuente (che, ricordiamo, è tale solo sotto il profilo giuridico-formale, stante il fatto che il carico fiscale grava solo ed esclusivamente sui consumatori finali), non può e non deve essere considerata quale un unico debito nei confronti dell'erario, bensì come il frutto di una compensazione tra diverse componenti finanziarie, una componente di debito (l'IVA da versare) ed una di credito (l'IVA da detrarre). La somma oggetto di detrazione ha dunque natura separata ed indipendente e tale credito non può essere rilevante solo in funzione della

---

<sup>93</sup> OECD international VAT/GST guidelines (June 2011), guideline 3: "VAT rules should be framed in such a way that they are not the primary influence on business decisions"; cfr. capitolo 2, par. 4.3

determinazione della somma da versare, dal momento che la sua importanza nell'assicurare la realizzazione del principio di neutralità all'interno del meccanismo applicativo dell'imposta necessita che essa sia assicurata a prescindere dal corso e dall'ammontare della somma da versare relativa alle operazioni attive. Così il credito del soggetto passivo può qualificarsi come credito d'imposta in quanto è utilizzato per il pagamento di un tributo ed è destinato a compensarsi con un debito<sup>94</sup>. Ciò è confermato dal dettato della Direttiva anche nella disciplina delle ipotesi di eccedenza. Nei casi in cui l'IVA pagata ai fornitori superi, nel suo ammontare, l'IVA relativa alle operazioni attive, entra in gioco il meccanismo dei rimborsi IVA (nelle sue diverse ed eterogenee soluzioni), nella direzione di assicurare la medesima neutralità garantita dal meccanismo della detrazione. Infatti, la detrazione è inquadrabile quale credito d'imposta in capo al contribuente da scomputare dall'ammontare dell'iva da versare al momento della liquidazione. Tuttavia, laddove vi sia un'eccedenza, l'art. 183 della Direttiva Iva permette agli Stati membri di disciplinare la riscossione di tale credito, potendo questo essere riportato all'esercizio successivo, essere oggetto di rimborso o essere oggetto di compensazione.

### *9.1. Il metodo "base da base" e le limitazioni al principio di neutralità derivanti dalla sua applicazione.*

Quanto appena osservato sulla natura del diritto di detrazione quale di diritto di credito non è, tuttavia, uniformemente condiviso in dottrina. La tesi contraria a tale configurazione sostiene che la detrazione non costituisca un vero diritto di credito, risolvendosi piuttosto in un fattore di calcolo dell'imposta dovuta delle liquidazioni periodiche<sup>95</sup>. A parere dello scrivente, al contrario, la detrazione è una modalità (prescelta dalla Direttiva e favorita dal meccanismo

---

<sup>94</sup> P. FLIPPI, *L'imposta sul valore aggiunto*, in *Trattato di diritto tributario IV*, Padova, 1994

<sup>95</sup> In tal senso, G. FRANSONI, *Il momento impositivo nell'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 2019

applicativo dell'imposta, oltre che maggiormente funzionale al principio di neutralità e alla ricerca dell'immediatezza) di esercizio di un più ampio (concettualmente) diritto di credito: il credito da detrarre, da riportare, da utilizzare in compensazione o da chiedere in rimborso è un diritto separato rispetto all'imposta da versare, non essendoci, in linea generale, un'unica base imponibile, formata dalla differenza dell'ammontare delle diverse operazioni attive e passive: l'imposta si calcola applicando l'aliquota sulle singole operazioni (attive) e, quando l'ammontare del debito sarà determinato, da questo si detrarà il credito, già determinato applicando l'aliquota sulle operazioni passive. Tale meccanismo, che conferisce al diritto di detrazione natura di diritto di credito, è denominato "metodo imposta da imposta" e si distingue dal metodo, alternativo, "base da base", con importanti conseguenze applicative. In particolare, in presenza di aliquote differenziate tra le operazioni di una catena di distribuzione, la stessa determinazione dell'imposta, nel suo complessivo ammontare, varia a seconda del metodo utilizzato. Si faccia l'esempio di un soggetto passivo (a) che cede un bene a prezzo 100 (operazione 1) al soggetto (b), il quale lo utilizzerà per produrre a sua volta un diverso bene, cedendolo a prezzo 120 al consumatore finale (operazione 2). Ipotizziamo ora che per l'operazione 1 sia prevista un'aliquota pari al 10%, e per l'operazione 2 al 20%. Attraverso il metodo imposta da imposta, che di regola è applicato nel sistema IVA, l'imposta totale sarà di 24: il soggetto a verserà il 10% dell'ammontare dell'operazione 1 (pari a 10), rivalendosi sul soggetto b, che a sua volta detrarà tale importo dall'imposta da versare relativa all'operazione 2 (pari a 24), versando l'imposta *netta* di 14. Dunque, l'imposta resterà neutrale rispetto alle diverse fasi di produzione, e corrisponderà esclusivamente all'imposta dovuta in relazione all'ultima operazione, quella di immissione in consumo, cosicché il consumatore finale (su cui si rivale il soggetto b, unico soggetto inciso dall'imposta), verserà il 20% del suo acquisto (24) indipendentemente da ciò che è avvenuto nelle fasi precedenti, e l'erario, allo

stesso modo, riceverà esattamente quella somma (10 versata dal soggetto a + 14 versata dal soggetto b). Il discorso muta se si utilizza il metodo base da base. Il soggetto a applicherà l'aliquota del 10% sulla base imponibile di 100, versando così 10, mentre il soggetto b applicherà l'aliquota del 20% sulla base imponibile complessiva costituita dalla differenza delle operazioni passive e attive ( $120-100=20$ ), versando l'importo di 4, per un'imposta totale di 14, differente rispetto a quella vista precedentemente e, soprattutto, variabile in relazione alle varie fasi di produzione e alla differenza delle aliquote. Risulta evidente, in tal senso, come la natura creditoria del diritto di detrazione (rinvenibile solo nel metodo imposta da imposta), sia fondamentale in funzione del principio di neutralità. In caso contrario, il metodo base da base non assicura neutralità in relazione alle fasi di produzione e distribuzione, nel loro numero e nella portata delle loro aliquote. Occorre tuttavia evidenziare che nel nostro ordinamento è presente, in ipotesi eccezionali, un regime di applicazione dell'imposta base da base. È il caso dell'art. 74-ter del D.P.R. 633/1972, in attuazione del terzo capo del dodicesimo titolo della Direttiva IVA (artt. 306-310, precedentemente art. 26 sesta direttiva), che prevede un regime alternativo per le operazioni effettuate dalle agenzie di viaggio e di turismo per la organizzazione e commercializzazione di prodotti, pacchetti e servizi turistici, istituendo anche nel nostro ordinamento, che in tema di imposta sul valore aggiunto dovrebbe essere incentrato sul principio di neutralità, un meccanismo base da base, seppur del tutto eccezionale. Trattasi di un regime speciale, del tutto eterogeneo rispetto al normale meccanismo IVA, che deroga al principio di neutralità sulla base di una ragione di carattere pratico e semplificativo. Secondo giurisprudenza costante della Corte di Giustizia, tali disposizioni sono dovute al fatto che "i servizi forniti da queste imprese sono caratterizzati dall'essere il più delle volte composti da prestazioni plurime, in particolare in materia di trasporto e di alloggio, effettuate sia all'interno sia all'esterno del territorio dello Stato membro in cui l'impresa ha la sua sede o un centro di attività stabile". Se

fossero applicate le norme di diritto comune concernenti il luogo di imposizione, “la base imponibile e la detrazione della tassa pagata a monte si frapporterebbero, a causa della varietà delle prestazioni e del luogo in cui vengono fornite, difficoltà pratiche per dette imprese, che sarebbero atte ad ostacolare l'esercizio della loro attività”<sup>96</sup>. Per tale motivo la direttiva prevede che le operazioni effettuate dall'agenzia di viaggi individuate dall'art. 306 vengano considerate come una prestazione di servizio unica fornita dall'agenzia di viaggi al viaggiatore; che questa sia assoggettata all'imposta nello Stato membro in cui l'agenzia di viaggi ha la sede della sua attività economica o uno stabilimento permanente a partire dal quale essa ha fornito la prestazione di servizi; che venga considerata quale base imponibile e come prezzo al netto dell'IVA il margine dell'agenzia di viaggi, consistente nella differenza tra l'importo totale a carico del viaggiatore, al netto dell'imposta sul valore aggiunto, ed il costo effettivo sostenuto dall'agenzia di viaggi per le cessioni e le prestazioni di servizi di altri soggetti passivi, nella misura in cui da tali operazioni siano effettuate a diretto vantaggio del viaggiatore<sup>97</sup>. Dunque, nell'ottica in cui limitazioni del principio di neutralità e del meccanismo di detrazione sono giustificate in bilanciamento con altri principi ed esigenze di carattere sociale o di semplificazione (va osservato che, tramite il regime ordinario, tali soggetti passivi sarebbero gravati da un onere eccessivo nell'assolvimento dell'imposta, compromettendo così quell'assenza di gravame derivante dall'applicazione dell'IVA che lo stesso principio di neutralità richiede), tale regime speciale è giustificato nonostante i suoi effetti distorsivi sull'applicazione del meccanismo impositivo. Meno giustificato, invece, è un recente orientamento della Corte di Cassazione, che ha sancito la compatibilità

---

<sup>96</sup> Sentenza della Corte (Terza Sezione) del 12 novembre 1992; Van Ginkel Waddinxveen BV e Reis- en Passagebureau Van Ginkel BV contro Inspecteur der Omzetbelasting te Utrecht; Causa C-163/91

<sup>97</sup> Cfr. artt. 307-308 della Direttiva 2006/112 CE, Direttiva IVA

con tale regime speciale del meccanismo di reverse charge, stabilendo che “nel caso in cui l’agenzia di viaggi e turismo abbia ricevuto fatture per prestazioni di servizi per le quali sussiste l’obbligo di autofatturazione ai sensi dell’art. 17, commi 2 e 3, D.P.R. 633/1972, la stessa è tenuta all’assolvimento del suddetto obbligo, *ferma restando l’applicazione del regime speciale dell’IVA di cui all’art.74-ter ai fini della determinazione della base imponibile IVA [...] e la non detraibilità dell’IVA assolta*”<sup>98</sup>. Secondo la Cassazione, dunque, se un’agenzia viaggi riceve fatture da un fornitore estero relative a prestazioni di servizi, a determinate condizioni sarà tenuta ad applicare il “reverse charge”. È il caso delle acquisizioni di servizi da fornitori esteri chiamati “consolidatori”, che a prezzi generalmente più vantaggiosi, fungono da intermediari per servizi di alloggio o trasporto situati in Italia. Se prima, in tali casi, le Agenzie trattavano tali acquisti applicando esclusivamente il regime speciale IVA delle agenzie viaggi, dall’emanazione di questa pronuncia essi, *fermo restando il regime speciale*, dovrebbero corrispondere la maggior IVA rispetto all’importo autofatturato. Il problema nasce dal fatto che viene a crearsi un sistema avverso e gravoso, dal momento che, al contrario di quanto accade nel regime ordinario, ove il reverse charge comporta l’elisione tra la somma da versare e la somma da detrarre in capo al medesimo soggetto, nel sistema misto delineato dalla Cassazione (e per come applicato dall’Agenzia delle Entrate), il reverse charge viene applicato a metà, stante l’indetraibilità dell’IVA assolta e l’assoggettamento al regime speciale. Motivo per cui, in tal caso, il soggetto passivo porterà sì tale spesa in diminuzione della base imponibile, ma verserà in aggiunta l’imposta sull’acquisto compiuto, come se fosse sottostante al regime ordinario, senza possibilità di detrazione, perdendo la caratteristica dell’elisione che attribuisce i caratteri della neutralità all’istituto del reverse charge. Risulta evidente come, in tale ipotesi, la Corte di Cassazione non abbia ben considerato i caratteri propri

---

<sup>98</sup> Ordinanza della Corte di Cassazione (Quinta sezione) del 12 aprile 2022, n. 11739/2022

del regime speciale di cui all'art. 74-ter, né abbia tenuto debitamente conto dell'obiettivo di salvaguardare il principio di neutralità<sup>99</sup>.

### **10. I caratteri della detrazione.**

I caratteri della detrazione spingono l'istituto verso la finalità di tassazione del consumo finale nel rispetto del principio di neutralità. Essi possono riassumersi in tre aspetti fondamentali: l'integralità, la globalità e l'immediatezza<sup>100</sup>. Secondo il principio di detrazione integrale, il diritto ricomprende la detrazione dell'intera imposta pagata per l'acquisto di beni e servizi (sempre se connessi allo svolgimento di una attività economica); secondo il principio di detrazione globale, il diritto di detrazione è accordato in relazione agli acquisti che abbiano un collegamento con tutte le attività commerciali e non solo con alcune di esse; secondo il principio della detrazione immediata, il diritto di detrazione deve essere esercitato non appena l'imposta è esigibile.

### **11. L'immediatezza del diritto di detrazione. Il parallelismo con l'esigibilità**

L'immediatezza quale carattere chiave della detrazione attiene alle modalità del suo esercizio. L'imposta assolta a monte deve essere neutralizzata nel tempo più breve possibile, parallelamente al suo assolvimento. A questa esigenza, innanzitutto, risponde lo stesso meccanismo della detrazione, nei suoi caratteri di integralità e immediatezza: essa non potrebbe essere sostituita, a parità di effetti, con altra modalità di esercizio (es. rimborso), perché ciò farebbe perdere al meccanismo impositivo il suo carattere di immediatezza, comportando che

---

<sup>99</sup> Sul tema, G. BENEDETTI, Agenzie Viaggi e Tour Operator: lo strano caso del regime speciale a "corrente alternata" in caso di acquisti da fornitori o consolidatori esteri, in Travel Focus ([www.iva74ter.it](http://www.iva74ter.it))

<sup>100</sup> L. SALVINI, La detrazione IVA nella sesta direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali, in Rivista di Diritto Tributario, 1993-I, 135 ss.

L'operatore economico eserciterebbe il suo credito in un momento successivo, rimanendo inciso, seppur temporaneamente, dall'imposta addebitatagli in via di rivalsa relativamente alle operazioni attive. Il diritto alla detrazione, sotto questo aspetto, può essere qualificato come diritto più generale, in quanto è il primo a sorgere in seguito al pagamento in rivalsa e la sua vicenda costitutiva influenza il diritto al rimborso, creando così il presupposto per la nascita della posizione giuridica soggettiva relativa a quest'ultimo, che si configura quale subordinato rispetto al diritto di detrazione e quale sua specifica modalità di esercizio<sup>101</sup>. Non potrebbe essere altrimenti, in quanto la detrazione è l'unica modalità capace di garantire un parallelismo temporale tra esigibilità dell'imposta e nascita di un diritto di credito da poter esercitare contemporaneamente al versamento dell'imposta relativo alle operazioni passive. Senza la detrazione il soggetto passivo dovrebbe attendere un momento successivo (rispetto a quello delle liquidazioni periodiche) per poter esercitare il proprio diritto, cosicché la neutralità non verrebbe conseguita in pieno ma realizzata solo in via mediata e differita e cosicché tale lasso di tempo sarebbe un onere capace di incidere il soggetto passivo.

L'immediatezza richiede un parallelismo tra compimento dell'operazione e nascita del diritto di detrazione, previsto dalla stessa Direttiva IVA all'art. 167, secondo il quale: "il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile". Dunque, il diritto di detrazione, ossia il diritto in capo al soggetto passivo a pretendere l'imposta dallo Stato sorge in contemporanea alla nascita dell'esigibilità della stessa imposta, ossia della pretesa dello stato nei confronti del cedente dell'imposta. L'art. 62 della Direttiva definisce il concetto di esigibilità come "il diritto che l'Erario può far valere a norma di legge, a partire da un dato momento, presso il debitore per il pagamento dell'imposta, anche se il pagamento può essere differito". Per individuare il momento in cui

---

<sup>101</sup> G. TABET, Contributo allo studio del rimborso di imposta, Teramo, 1985

l'imposta risulta esigibile, bisogna far riferimento al Titolo VI della Direttiva e, in particolare, all'art. 63, secondo il quale "il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi". Dunque, sussiste una stretta connessione tra esigibilità dell'imposta e fatto generatore del tributo, in modo tale che tale connessione sussista, allo stesso modo, tra fatto generatore e nascita del diritto di detrazione. Si può così dire che il combinato disposto degli artt. 167 e 63 della Direttiva IVA codifichino, in tal senso, il principio di immediatezza a livello comunitario<sup>102</sup>. E d'altronde il principio di neutralità lo esige: se il diritto a detrazione sorgesse in un momento differito rispetto al fatto generatore e all'esigibilità dell'imposta, se è vero che il soggetto passivo avrebbe comunque modo di recuperare, prima o poi, la somma pagata in rivalsa, d'altro lato nel lasso di tempo funzionale al recupero del credito egli rimarrebbe inciso dal tributo. L'imposta che grava sul soggetto passivo, nonostante la temporaneità del carico fiscale, resta un onere incompatibile con il principio di neutralità, che può essere soddisfatto solo se la detrazione è immediata e il soggetto passivo non resta neanche finanziariamente inciso dall'imposta.

Nei seguenti paragrafi esamineremo il problema dell'immediatezza sotto due profili: dapprima sotto il profilo della soggettività passiva e degli aspetti soggettivi del diritto di detrazione; in seguito, sotto il profilo dei requisiti formali, con particolare riferimento all'art. 178 della direttiva.

---

<sup>102</sup> L. SALVINI, La detrazione IVA nella sesta direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali, in *Rivista di Diritto Tributario*, 1993-I, 135 ss., secondo cui "resta dunque confermato che anche nella sesta direttiva è contenuto il principio della deduzione immediata, e che esso è codificato nell'art.17, par. 1", paragrafo oggi trasposto all'art. 167 della Direttiva 2006/112/CE

### ***11.1 Presupposti soggettivi della detrazione e immediatezza. Atti preparatori dichiarazione di inizio attività***

Dunque, il diritto di detrazione, per il suo carattere di immediatezza, deve sorgere simmetricamente al momento di effettuazione dell'operazione e, dunque, già al momento di acquisto del bene o del servizio da parte del soggetto passivo, senza dover attendere il suo utilizzo all'interno del processo produttivo o distributivo. Tale principio è stato più volte affermato dalla giurisprudenza comunitaria.

Nel caso *Rompelman* la Corte di Giustizia dell'Unione europea, in relazione alla detraibilità delle spese riferibili ad atti preparatori in materia di sfruttamento di beni immobili e prendendo a riferimento l'acquisto dei mezzi per esercitare siffatte attività, incluso quello di un bene immobile, ha stabilito che il principio della neutralità esige che anche le prime spese d'investimento effettuate ai fini di una data operazione siano considerate come attività economiche, dal momento che sarebbe in contrasto con tale principio il fatto che queste attività facciano sorgere un diritto a detrazione solo allorquando il bene immobile viene effettivamente sfruttato producendo reddito imponibile. Qualsiasi altra interpretazione porrebbe a carico dell'operatore, nell'esercizio della sua attività economica, l'onere dell'iva, senza dargli la possibilità di effettuarne la detrazione e si risolverebbe in una arbitraria distinzione tra le spese d'investimento effettuate prima e durante l'effettivo sfruttamento di un bene immobile. Anche nei casi in cui avesse luogo un rimborso dell'imposta pagata a monte per gli atti preparatori, in un momento successivo all'inizio dell'effettivo sfruttamento di un bene immobile, il bene sarebbe gravato da un onere finanziario durante il periodo, talvolta abbastanza lungo, intercorrente fra le prime spese d'investimento e lo sfruttamento effettivo. Per tale motivo chiunque compia atti d'investimento strettamente legati e necessari allo sfruttamento futuro di un bene immobile deve essere considerato come

soggetto passivo<sup>103</sup>. In materia di atti preparatori, per la giurisprudenza anche le prime spese di investimento effettuate ai fini di una data operazione possono essere considerate come attività economica ai sensi dell'art. 9. E ciò persino nel caso in cui tali spese siano state effettuate da una società in funzione di uno studio sulla redditività dell'attività programmata ed anche se tale studio abbia portato al risultato di non passare alla fase operativa e metterla in liquidazione, cosicché l'attività economica prevista non abbia comportato operazioni imponibili<sup>104</sup>. Ciò, ad ogni modo, purché l'amministrazione tributaria abbia riconosciuto la qualità di soggetto passivo di una società che ha dichiarato la sua intenzione di avviare un'attività economica che dà luogo ad operazioni imponibili. L'applicazione di questo indirizzo tuttavia comporta problematiche in relazioni a frodi o abusi: risulta evidente la possibilità che emergano acquisti che risultano fraudolentemente destinati all'avvio di attività economiche e false dichiarazioni. In tal proposito e per tali ragioni la Corte pone l'onere di provare la natura preparatoria dell'operazione in relazione all'intenzione di avviare un'attività economica e che questa venga, ad ogni modo, confermata da elementi oggettivi<sup>105</sup>. La Corte non ha mai precisato in maniera chiara e diretta quali possano essere gli elementi oggettivi richiesti per provare la natura preparatoria di un'operazione, tuttavia, più volte, ha indicato dei parametri per il caso, in qualche modo analogo se si considerano le premesse appena fatte, in cui un soggetto compia operazioni in soggettività passiva qualora non le destini immediatamente alle sue attività economiche. Tali parametri riguardano, ad esempio, la natura del bene e il suo rapporto con l'attività economica (nel caso

---

<sup>103</sup> Sentenza della Corte (Seconda Sezione) del 14 febbraio 1985; D.A. Rompelman ed E.A. Rompelman-Van Deelen contro Ministro delle finanze; Causa 268/83.

<sup>104</sup> Sentenza della Corte (Quinta Sezione) del 29 febbraio 1996; Intercommunale voor zeewaterontzilting (INZO) contro Stato belga; Causa C-110/94.

<sup>105</sup> Sentenza della Corte (Seconda Sezione) del 14 febbraio 1985; D.A. Rompelman ed E.A. Rompelman-Van Deelen contro Ministro delle finanze; Causa 268/83

in questione occorre riferirsi a quella prevista dal soggetto, anche se poi non resa operativa) e la durata del periodo tra l'acquisto preparatorio e l'avvio dell'attività. Possiamo concludere che, secondo consolidata giurisprudenza, la neutralità osta a che chi abbia l'intenzione di avviare un'attività economica ed effettua in tal senso spese di investimento non venga considerato soggetto passivo IVA e non si veda riconosciuto immediatamente un diritto di detrazione per tali spese, purché tale intenzione sia da lui provata e sia confermata da elementi oggettivi. Il mancato avvio dell'attività prevista non è dunque sufficiente a giustificare una negazione della detrazione, rilevando piuttosto sul piano probatorio della stessa intenzione.

Rileva nell'ambito della soggettività passiva ai fini IVA un altro aspetto, per il quale occorre guardare, da un lato, alla disciplina sostanziale, dall'altro alla disciplina formale della loro identificazione. Per la prima, norma chiave è l'art. 9 della Direttiva secondo il quale "si considera «soggetto passivo» chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività" e "si considera «attività economica» ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità". Per la disciplina dell'identificazione, invece, l'art. 214, par. 1 della Direttiva stabilisce che "il soggetto passivo deve dichiarare l'inizio, la variazione e la cessazione della propria attività in qualità di soggetto passivo". Tale dichiarazione, da presentare, secondo il nostro ordinamento, all'Agenzia delle entrate da parte e a cura dei soggetti che iniziano un'impresa, arte o professione, modifichino dati relativi a tale attività o cessino la stessa, è funzionale all'attribuzione del numero di partita IVA, identificativo del soggetto ai fini del tributo. Tuttavia, come visto, la soggettività passiva può retroagire anche al tempo antecedente a tale momento, riferendosi al momento

dell'effettivo inizio dell'attività economica. In tal senso, il principio di neutralità, per essere in pieno realizzato, deve essere ricercato nei termini della sua effettività, guardando alla sostanza della realtà relativa all'esercizio dell'attività economica, piuttosto che ai suoi presupposti formali. In tal senso, secondo la Corte di Giustizia, "l'identificazione prevista all'art. 214 della direttiva 2006/112, al pari degli obblighi di cui all'art. 213 di quest'ultima, non è un atto costitutivo del diritto alla detrazione, che sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile, bensì rappresenta un requisito formale a fini di controllo"<sup>106</sup>. Di conseguenza, secondo la Corte, se un soggetto passivo IVA soddisfa i requisiti sostanziali derivanti dalle disposizioni della direttiva per esercitare il diritto a detrazione, purché si registri ai fini dell'IVA entro un termine ragionevole a decorrere dalla realizzazione delle operazioni che danno luogo al diritto alla detrazione, non può essere privato della possibilità di esercitare tale diritto. Dunque, nonostante l'obbligo per gli operatori economici di dichiarare l'inizio, la variazione e la cessazione delle loro attività scaturente dall'art. 214, ciò non autorizza gli Stati membri, in mancanza di tale dichiarazione, a posticipare l'esercizio del diritto alla detrazione o a precludere al soggetto passivo l'esercizio di tale diritto. Questo perché, ex art. 178, l'esercizio del diritto alla detrazione è subordinato ad un solo requisito formale, ovvero sia quello relativo al possesso di una fattura redatta conformemente a quanto previsto dalla direttiva (ad ogni modo, come osserveremo, anche tale requisito non attiene alla nascita del diritto di detrazione, tutt'al più è un presupposto per il suo esercizio). In aggiunta, negare il diritto a detrazione in caso di assenza di dichiarazione di inizio attività è una misura che eccede quanto necessario per la sua finalità, consistente nel contrasto alle frodi e

---

<sup>106</sup> Sentenza della Corte (Terza Sezione) del 21 ottobre 2010; *Nidera Handelscompagnie BV contro Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*; Causa C-385/09

nell'esatta riscossione dell'imposta, violando così il principio di proporzionalità. Rileva ancora, in tal senso, quel principio per cui la neutralità non può essere limitata in via generale, se non per ragioni di carattere sociale (es. contrasto alle frodi) in ottica di bilanciamento e rispettando il principio di proporzionalità, ossia purché la limitazione non sia sproporzionata rispetto all'obiettivo da raggiungere<sup>107</sup>. Di conseguenza, la sanzione per l'omessa presentazione della dichiarazione di cui all'art. 214 deve essere proporzionale e coerente con la sua funzione, che è quella di un atto dichiarativo che agevola il controllo da parte delle amministrazioni finanziarie e tributarie, non potendo consistere nella negazione del diritto di detrazione. Allo stesso modo la sua regolare presentazione non è una prova di soggettività passiva, rilevando esclusivamente il dato sostanziale di cui all'art. 9. Si ribadisce in tal modo che, nell'assicurare una corretta applicazione del principio di neutralità, l'interpretazione letterale delle norme deve lasciar spazio ad un approccio maggiormente economico-sostanziale, che va oltre il dato formale.

Nello stesso senso la Corte si è espressa in materia di acquisti di beni destinati ad essere conferiti in una società ancora non costituita. In ipotesi simili si pongono due problematiche. La prima è relativa alla soggettività passiva dei soci ed è risolta dalla Corte, in linea con quanto visto in precedenza, nel senso che detti soci possono infatti essere considerati soggetti passivi ai fini dell'imposta sul valore aggiunto anche prima della costituzione della società, valutandosi la natura preparatoria di dette operazioni e devono essere legittimati a detrarre l'imposta versata a monte. Problematica differente, invece, si ha "qualora detti soci, in applicazione della legislazione nazionale, siano impossibilitati a valersi delle operazioni imponibili effettuate dalla società al fine di sgravarsi dal costo dell'imposta sul valore aggiunto relativa alle operazioni d'investimento effettuate ai fini ed in funzione dell'attività della

---

<sup>107</sup> Sentenza della Corte del 21 marzo 2000, Galbafri e altri, Cause riunite da C-110/98 a C-147/98

società medesima”<sup>108</sup>. Si tratta dunque dell’ipotesi in cui la legislazione nazionale separi ai fini IVA gli acquisti effettuati dai soci e le operazioni effettuate dalla società, non ravvedendo una connessione soggettiva tale da giustificare un diritto di detrazione in capo ai primi. Ad ogni modo, secondo la Corte, il principio di neutralità esige che la società debba avere la possibilità di detrarre quanto corrisposto dai soci in tali operazioni d’investimento afferenti alle operazioni attive da essa svolte. Tale soluzione offre due spunti: il primo, che cammina sul filo logico del presente paragrafo, a livello temporale; il secondo, a livello soggettivo. La valenza del principio di neutralità, che esige un’interpretazione economico-sostanziale in luogo di quella meramente letterale e formale, comporta non solo che gli acquisti effettuati prima dell’acquisto dello status di soggetto passivo, purché inerenti e afferenti alle operazioni attive che in futuro saranno compiute sotto detto status, debbano comunque comportare diritto a detrazione, ma anche che, quandanche si tratti di soggetti differenti (es. persone fisiche che acquistano in prospettiva di conferire in una società di nuova costituzione), la detrazione dell’imposta sugli acquisti inerenti alle operazioni attive di soggetti passivi deve essere in ogni caso garantita. Il principio di neutralità, infatti, osta a che una normativa nazionale neghi sia ai soci che alla società il diritto alla detrazione relativo alle spese di investimento sostenute dai soci medesimi prima della costituzione e registrazione di detta società, ai fini ed in funzione dell’attività economica della stessa<sup>109</sup>.

---

<sup>108</sup> Sentenza della Corte (Prima Sezione) del 1° marzo 2012; *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna contro Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu*; Causa C-280/10.

<sup>109</sup> Sentenza della Corte (Prima Sezione) del 1° marzo 2012; *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna contro Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu*; Causa C-280/10.

Dopo esserci soffermati sul momento antecedente all'acquisto formale dello status di soggetto passivo, ulteriori problematiche si pongono in relazione alle operazioni relative al momento successivo alla perdita di tale status. Anche in questa ipotesi resta fermo l'orientamento giudiziale per il quale il fatto che temporaneamente e talvolta anche definitivamente non siano compiute operazioni attive non è sufficiente a negare che talune operazioni passive possano entrare a far parte dell'attività economica e che tali operazioni siano compiute nella veste di soggetto passivo. Tale assunto, che abbiamo visto valere per gli atti preparatori, non viene meno neanche durante il periodo di liquidazione. Emblematico in tal senso è il caso I/S Fini H contro Skatteministeriet, nel quale la Corte si è espressa relativamente al problema del se "una persona che ha cessato l'attività commerciale, ma che continua a pagare il canone di locazione e gli oneri relativi al locale che ha servito per tale attività a causa di una clausola di divieto di recesso contenuta nel contratto di locazione, sia considerata soggetto passivo e possa, di conseguenza, detrarre l'IVA sulle somme così pagate"<sup>110</sup>. Anche in tal caso colui che continua a pagare il canone deve essere considerato soggetto passivo per poter detrarre l'imposta sul valore aggiunto sugli importi così pagati sempreché esista un nesso diretto e immediato tra i pagamenti effettuati e l'attività commerciale e sia dimostrata l'assenza di intento fraudolento o abusivo. Solo in tal modo è garantita la neutralità del meccanismo impositivo rispetto a tutte le attività economiche e solo così può assicurarsi parità di trattamento tra le spese effettuate durante l'esercizio effettivo dell'attività e quelle effettuate dopo, ma in funzione della stessa. Per verificare il nesso diretto ed immediato, secondo la Corte, occorre guardare all'origine di tali pagamenti, non solo da un punto di vista funzionale, ma anche da un punto di vista temporale. Tali spese di cessazione, per poter ricadere nell'ambito dell'attività economica, devono avere origine in un

---

<sup>110</sup> Sentenza della Corte (Terza Sezione) del 3 marzo 2005; I/S Fini H contro Skatteministeriet; Causa C-32/03.

momento antecedente alla liquidazione. Tale presupposto è ovviamente soddisfatto nel caso specifico, essendo queste originate da una clausola stipulata durante l'esercizio dell'attività.

Concludendo, dalla giurisprudenza esaminata risulta evidente come il principio di neutralità imponga di garantire l'esercizio del diritto di detrazione sia alle spese prodromiche in ipotesi di mancato avvio di un'attività economica sia a quelle successive alla cessazione della stessa<sup>111</sup>.

### ***11.2 Presupposti oggettivi del diritto a detrazione e immediatezza: requisiti formali e modalità di esercizio. Il ruolo della fattura***

Come abbiamo visto, l'art. 167 della Direttiva IVA stabilisce che il diritto a detrazione sorge nel momento in cui l'imposta diventa esigibile. Il parallelismo temporale tra esigibilità e detrazione risulta indispensabile per la realizzazione di una piena neutralità. Tuttavia, nelle modalità concrete di esercizio del diritto di detrazione ci sono dei punti di stacco tra i due momenti. Una discrasia importante, capace di mettere in discussione l'effettività di questo parallelismo, riguarda i requisiti formali per l'esercizio del diritto di detrazione e, in particolare, la fattura. Da quanto disposto dalla Direttiva risulta che, qualora il cessionario di un bene o il committente di un servizio abbia pagato l'imposta addebitatagli in rivalsa ma non abbia ricevuto la fattura dal cedente o prestatore dell'operazione, egli non potrà esercitare il diritto di detrazione. L'art. 178 della Direttiva IVA, infatti, richiede una serie di condizioni formali per poter esercitare tale diritto<sup>112</sup>. In via esemplificativa, la lettera a) del primo paragrafo

---

<sup>111</sup> M. G. ORTOLEVA, Rassegna di giurisprudenza europea e nazionale sull'IVA, Parte II: il diritto a detrazione, in Giurisprudenza delle imposte, Volume LXXXVI - 2013

<sup>112</sup> L'articolo 178 della Direttiva IVA stabilisce che: "Per poter esercitare il diritto a detrazione, il soggetto passivo deve soddisfare le condizioni seguenti: a) per la detrazione di cui all'articolo 168, lettera a), relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, essere in

richiede che il soggetto passivo, per la detrazione relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, “deve essere in possesso di una fattura redatta conformemente agli articoli da 220 a 236 e agli articoli 238, 239 e 240”. Disciplinando le modalità di esercizio del diritto di detrazione, l’art. 179 prevede che “il soggetto passivo opera la detrazione globalmente, sottraendo dall'importo dell'imposta dovuta per un periodo d'imposta l'ammontare dell'IVA per la quale il diritto a detrazione è sorto, nello stesso periodo, *ed è esercitato secondo quanto previsto all'articolo 178*”. In tal senso, qualora non sussista il requisito del possesso della fattura, l’imposta sarà comunque esigibile in capo al cedente, ma il diritto di detrazione non potrà essere esercitato dal cessionario, mettendo in discussione la coincidenza fra esigibilità e detrazione. In tal senso, stante quanto affermato in precedenza, tale previsione deve essere ben inquadrata: una perdita del carattere di immediatezza del diritto di detrazione rischia di mettere in pericolo lo stesso meccanismo applicativo dell’imposta e i principi alle sue basi, su tutti il principio di neutralità.

---

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

La Corte di Giustizia ha chiarito che l'art. 179 deve essere interpretato nel senso che il soggetto passivo, al fine di poter detrarre l'IVA dovuta o versata per i beni o servizi acquistati deve essere in possesso della fattura redatta conformemente agli articoli da 220 a 236 e agli articoli 238, 239 e 240<sup>113</sup>. Dunque, il possesso della fattura risulta a primo impatto requisito imprescindibile per l'esercizio della detrazione. E ciò non è inficiato dalla previsione giurisprudenziale secondo cui gli Stati possono ritenere soddisfatto il requisito del possesso della fattura non soltanto mediante l'esibizione del documento nella sua versione originale, bensì anche mediante "qualsiasi altro documento equivalente che soddisfi i criteri dagli stabiliti dalla direttiva"<sup>114</sup>. Ed infatti tale previsione non attiene ad una mancanza del requisito del possesso della fattura, ma esclusivamente ad un profilo probatorio, ovvero ai modi per provare l'esistenza di tale possesso.

Sulla relazione tra possesso della fattura e diritto di detrazione si è soffermata la Corte nel caso *Terra Baubedarf-Handel GmbH contro Finanzamt Osterholz-Scharmbeck*. La controversia nel cui ambito è stata sollevata la questione riguardava l'ipotesi in cui le fatture erano state emesse dal prestatore di servizi nel corso di un periodo di liquidazione (mese di dicembre dell'anno di effettuazione dell'operazione) ma erano pervenute al committente nel corso del periodo successivo (gennaio). L'amministrazione finanziaria di riferimento aveva pertanto negato l'esercizio della detrazione relativo al primo periodo di liquidazione, stante la mancanza del possesso della fattura. In virtù dell'assenza di chiarezza della normativa nazionale di riferimento, la Corte era chiamata a stabilire se l'art. 179 della Direttiva dovesse essere interpretato nel senso che il diritto alla detrazione debba essere esercitato in relazione al periodo in cui è sorto il diritto di detrazione (ex art. 167, al momento dell'esigibilità

---

<sup>113</sup> Sentenza della Corte di Giustizia del 14 luglio 1988, Léa Jeunehomme e Société anonyme d'étude et de gestion immobilière, cause riunite C-123/87 e C-330/87

<sup>114</sup> Sentenza della Corte di Giustizia del 5 dicembre 1996, John Reisdorf, causa C-85/95

dell'imposta) oppure nel periodo in cui sussistono entrambi i presupposti richiesti dall'articolo, ovverosia la nascita del diritto di detrazione e il possesso della fattura. A tal proposito la Corte stabilisce che "il diritto alla deduzione deve essere esercitato con riguardo al periodo di imposta nel corso del quale ricorrono i due requisiti prescritti da tale disposizione, vale a dire che la cessione dei beni o la prestazione dei servizi abbia avuto luogo e che il soggetto d'imposta sia in possesso della fattura o del documento che possa considerarsi equivalente secondo i criteri fissati dallo Stato membro interessato"<sup>115</sup>. Dunque, i due requisiti devono coesistere e, in particolare, il possesso della fattura è necessario per l'indicazione del periodo di liquidazione in cui è possibile esercitare la detrazione. Tale previsione è legittimata da due ordini di ragioni. In primo luogo è giudicata dalla Corte come conforme al principio di immediatezza del diritto di detrazione (che, ribadisce la Corte, costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni), dal momento che in linea di principio e secondo il naturale meccanismo applicativo dell'imposta, l'esercizio del diritto alla deduzione presuppone che i soggetti passivi non effettuino pagamenti e, quindi, non versino l'IVA a monte prima della ricezione della relativa fattura e che non si possa ritenere che l'IVA gravi su una data operazione prima di essere stata versata. In secondo luogo, alla luce del principio di proporzionalità che, come detto, deve sempre essere rispettato in ordine alle limitazioni al principio di neutralità, secondo la Corte esso non viene assolutamente lesa dall'esigenza che il soggetto passivo operi la deduzione dell'IVA a monte con riguardo al periodo di imposta in cui coesistano i requisiti del possesso della fattura e quello dell'esistenza del diritto alla deduzione, poiché tale previsione risulta indirizzata allo scopo di garantire la riscossione dell'IVA ed il suo controllo da parte dell'amministrazione tributaria, scopo perseguito dalla stessa Direttiva.

---

<sup>115</sup> Sentenza della Corte (Quinta Sezione) del 29 aprile 2004; Terra Baubedarf-Handel GmbH contro Finanzamt Osterholz-Scharmbeck; Causa C-152/02.

Esso, dunque, risulta indispensabile e irrinunciabile nell'ottica della realizzazione del suddetto scopo. Sembrerebbe che la Corte, nella sentenza in analisi, abbia giustificato la sussistenza di tale requisito in ordine alla regolare applicazione del meccanismo impositivo, ove la rivalsa viene esercitata sempre contestualmente (o successivamente) alla ricezione della fattura, relegando a mere ipotesi marginali i casi in cui essa viene esercitata, per qualsivoglia motivo, antecedentemente a tale momento. Tuttavia, in tali ipotesi, seppur marginali, risulta violato sia il principio dell'immediatezza che quello di neutralità, almeno nell'esercizio effettivo del diritto di detrazione: non solo il soggetto passivo sarebbe, nonostante solo temporaneamente, inciso dall'imposta, stante l'impossibilità di detrarre un importo che egli ha già versato a monte in un dato periodo di liquidazione, ma egli sarebbe anche pregiudicato nei confronti di coloro che hanno ricevuto la fattura contestualmente a tale momento, con violazione del principio di parità di trattamento. Ad ogni modo, secondo la giurisprudenza comunitaria il possesso della fattura risulterebbe indispensabile per garantire la riscossione dell'IVA e il suo controllo da parte dell'amministrazione tributaria<sup>116</sup>, rispettando così il principio di proporzionalità in ordine alle limitazioni sopra viste.

Il contenuto della fattura è disciplinato direttamente dalla normativa comunitaria ed in particolare dall'art. 226 della Direttiva che, con quindici prescrizioni alcune generali ed altre eventuali, prescrive gli elementi da inserire obbligatoriamente nel documento. La stessa direttiva prevede una serie di *opzioni* che gli Stati possono esercitare in merito alla disciplina del contenuto della fattura nel singolo ordinamento<sup>117</sup>, fino a culminare nella previsione

---

<sup>116</sup> Sentenza della Corte di Giustizia del 5 dicembre 1996, John Reisdorf, causa C-85/95

<sup>117</sup> L'art. 227, ad esempio, stabilisce che "Gli Stati membri possono richiedere ai soggetti passivi stabiliti nel loro territorio e che ivi effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi di indicare il numero d'identificazione IVA dell'acquirente o del destinatario di cui all'articolo 214, in casi diversi da quelli di cui all'articolo 226, punto 4)"; l'art. 228 che essi possono esonerare da alcune

generale di cui all'art. 273, secondo cui "Gli Stati membri possono stabilire, nel rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, altri obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni, a condizione che questi obblighi non diano luogo, negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera". Tale facoltà concessa agli Stati deve essere esercitata, in linea con quanto visto, secondo il principio di proporzionalità. Le previsioni disposte nell'esercizio di tale opzione devono dunque essere funzionali all'obiettivo, previsto dallo stesso articolo 273, di assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni, nonché necessarie per il raggiungimento dello stesso obiettivo. Concetto, questo, ribadito dalla giurisprudenza comunitaria, che riconosce la facoltà prevista per gli Stati dalla Direttiva in merito alla disposizione di obblighi di indicazioni ulteriori in fattura, oltre a quelle previste dall'art. 226, ma tali indicazioni devono limitarsi a quanto necessario per garantire la riscossione dell'IVA e il suo controllo da parte dell'amministrazione finanziaria e, inoltre, non devono, per il loro numero e per la loro tecnicità, rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto di detrazione<sup>118</sup>. Si ribadisce ancora, in sintesi, come le opzioni riconosciute in capo agli Stati dalla normativa comunitaria in tema IVA, non possano essere esercitate in modo tale da mettere in discussione la neutralità dell'IVA.

Quanto al rapporto tra l'elemento della fattura e gli altri requisiti formali previsti dalla direttiva o dai singoli ordinamenti, occorre ricordare che la Corte

---

delle indicazioni obbligatorie i documenti o messaggi assimilati a una fattura di cui all'articolo 219; l'art. 231 che, ai fini di controllo, "possono esigere una traduzione nelle lingue nazionali delle fatture relative a cessioni di beni o a prestazioni di servizi effettuate nel loro territorio nonché di quelle ricevute dai soggetti passivi stabiliti sul loro territorio".

<sup>118</sup> Sentenza della Corte (Seconda Sezione) del 21 aprile 2005; Finanzamt Bergisch Gladbach contro HE; Causa C-25/03

di giustizia ha più volte ribadito come, ex art. 178, il possesso della fattura sia l'unico requisito formale al quale è subordinato l'esercizio del diritto alla detrazione. Infatti, riprendendo quanto già analizzato in precedenza<sup>119</sup>, nonostante l'obbligo per gli operatori economici di dichiarare l'inizio, la variazione e la cessazione delle loro attività scaturente dall'art. 214, ciò non autorizza gli Stati membri, in mancanza di tale dichiarazione, a posticipare l'esercizio del diritto alla detrazione o a precludere al soggetto passivo l'esercizio di tale diritto<sup>120</sup>.

Sul rapporto tra l'art. 167 e gli artt. 178-179 bisogna interrogarsi su un'altra problematica di carattere giuridico. I presupposti formali di cui all'art. 178, tra cui spicca il possesso della fattura, sono dunque dei presupposti per la nascita del diritto di detrazione? Come si coniugherebbe tale assunto con l'art. 167, secondo cui il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile? Dal dato normativo della direttiva risulta evidente trattarsi di due ambiti differenti: da un lato quello relativo alla sussistenza del diritto di detrazione, dall'altro quello relativo ai requisiti per il suo esercizio (requisiti che dunque presuppongono che tale diritto sussista). Ed è la stessa Corte che ha più volte ribadito che "l'art. 18 della sesta direttiva <sup>121</sup> verte unicamente sui presupposti per l'esercizio del diritto a deduzione, mentre la sussistenza di un diritto del genere è disciplinata dall'art. 17 di tale direttiva<sup>122</sup>"<sup>123</sup>. Dunque, il

---

<sup>119</sup> Cfr. par. 9.1

<sup>120</sup> Sentenza della Corte (Terza Sezione) del 21 ottobre 2010; *Nidera Handelscompagnie BV contro Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*; Causa C-385/09

<sup>121</sup> Disposizione trasposta agli artt. 178 e ss. della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto

<sup>122</sup> Disposizione trasposta all'art. 167 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto

<sup>123</sup> Sentenza della Corte (Quinta Sezione) dell'8 novembre 2001; *Commissione delle Comunità europee contro Regno dei Paesi Bassi*; Causa C-338/98

possesso della fattura non si configura come un requisito sostanziale, bensì come una mera condizione per l'esercizio di deduzione<sup>124</sup>. Parte della dottrina, contraria a tale orientamento, è incline a ritenere che il "possesso della fattura" possa venire a configurarsi come "elemento integrativo della fattispecie costitutiva del diritto alla detrazione", ancorando dunque l'ontologia di tale diritto a tale requisito, inquadrato come elemento formale, funzionale ad integrare la fisionomia del diritto in questione. La tesi illustrata nasce da un'attitudine a svilire della propria intrinseca connotazione di autonomo diritto di credito, il diritto alla detrazione, andando a farlo scadere in una mera modalità di calcolo dell'imposta dovuta all'esito delle liquidazioni periodiche, determinando così una degradazione della natura giuridica sua propria. Sulla base di tali assunti, questo orientamento tende a rinvenire nella pretesa distinzione tra "nascita del diritto" ed "esercizio del diritto", una forzatura, deponendo a favore di una commistione tra i due momenti che non potrebbero che venire a confondersi, dunque considerando che, a fronte di una carenza dei presupposti per ricondurre nelle liquidazioni periodiche l'imposta addebitata in via di rivalsa sugli acquisti di beni e servizi, si debba ritenere assente il preteso diritto di detrazione<sup>125</sup>. Preso atto delle considerazioni ascrivibili a tale orientamento dottrinale, è possibile ravvisare nelle stesse delle contraddizioni irriducibili rispetto al connotato essenziale sulla base del quale si declina l'intera disciplina IVA: il principio dell'immediatezza del diritto di detrazione. È proprio il principio dell'immediatezza che deve essere inteso come chiave di lettura di questo ordine di problematicità proprio perché è questo principio che, scriminando tipologicamente il tributo, dà assetto alla fisionomia della disciplina che verte sullo stesso. E, come già visto, sarebbe contrario alla natura

---

<sup>124</sup> L. SALVINI, La detrazione IVA nella sesta direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali, in *Rivista di Diritto Tributario*, 1993-I, 135 ss.

<sup>125</sup> In tal senso, G. FRANSONI, *Il momento impositivo nell'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 2019

stessa dell'imposta l'assunto per il quale non sussisterebbe alcun parallelismo tra esigibilità e nascita del diritto di detrazione. A parere dello scrivente, a non essere corretto è lo stesso presupposto sottostante a tale tesi, consistente nel ritenere che la detrazione non possa risultare quale "diritto a sé stante", rinnegandone la natura di diritto di credito e riconducendolo esclusivamente al calcolo della base imponibile attinente alle liquidazioni periodiche. Invero, tale assunto sarebbe corretto se il meccanismo impositivo fosse sorretto dal metodo "base da base"<sup>126</sup>, ma è proprio il passaggio al metodo "imposta da imposta", avvenuto con l'introduzione dell'IVA nell'ordinamento comunitario, ad evidenziare una natura separata dei diritti di detrazione relativi alle singole operazioni attive compiute dai soggetti passivi, funzionale e necessario ad assicurare la neutralità dell'imposta rispetto alla tipologia (rispetto a qualità e quantità) delle catene produttive e distributive, nonché rispetto all'assenza di carico fiscale in capo ai soggetti passivi. Qualora si inquadrasse il possesso della fattura quale presupposto per la nascita del diritto di detrazione, in sostanza, ciò comporterebbe non solo una violazione del principio di neutralità, ma anche una negazione del connotato storico e giuridico sui cui si fonda l'intera disciplina IVA. Ed una simile negazione non è in alcun modo giustificabile, visto le conseguenze fiscali osservabili in campo applicativo dell'imposta. Concludendo, occorre evidenziare la correttezza delle affermazioni della Corte relative alla differenza sistematica tra presupposti per la nascita del diritto di detrazione e requisiti per il suo esercizio. E d'altronde la stessa Direttiva fa ricadere l'art. 167 sotto il Capo 1 del Titolo X, rubricato "Origine e portata del diritto di detrazione", e l'art. 178 sotto il Capo 4 del medesimo titolo, rubricato "Modalità di esercizio del diritto di detrazione".

---

<sup>126</sup> Cfr. par. 7.1

### *11.2.1 Le fatture per operazioni inesistenti*

Tra le maggiori distorsioni del meccanismo applicativo IVA rientrano senz'altro le operazioni inesistenti, diffuse in ambito comunitario e nazionale. Si tratta di operazioni non effettuate realmente ma documentate sotto il profilo cartolare. Esse hanno il fine, nella gran parte dei casi, di acquisire un diritto a detrazione indebita o, in alternativa, di abbattere il reddito ai fini delle imposte dirette. Sotto tale profilo occorre esaminare due ordini di questioni: in primo luogo, quella concernente la detraibilità di tali operazioni; in secondo luogo, quella concernente l'obbligo di assolvimento dell'imposta. Seguendo il dato normativo comunitario, l'art. 168 della direttiva stabilisce che il diritto a detrarre l'IVA gravante sull'acquisto di beni o servizi presuppone che le spese effettuate per acquistare questi ultimi facciano parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni passive soggette a IVA. Quando un'operazione di acquisto di un bene o di un servizio è inesistente, essa non può avere alcun collegamento con tali operazioni, motivo per cui mancando l'operazione non può sorgere il diritto a detrazione. Risulta, dunque, evidente, come il diritto comunitario esclude qualsiasi ipotesi di detrazione per operazioni inesistenti. D'altronde, sotto questo aspetto, favorire il mero dato formale della fattura al dato sostanziale dell'inesistenza dell'operazione significherebbe provocare una distorsione del meccanismo applicativo dell'imposta ed una lesione del principio di neutralità, nonché risulterebbe in contrasto con la finalità anti-evasiva che la Direttiva IVA pone tra i suoi principali obiettivi.

Orbene, escluso pacificamente il diritto di detrazione, maggiori aspetti controversi pone il problema dell'obbligo, nel medesimo caso, per i soggetti che indicano l'IVA in una fattura di assolvere tale imposta. In senso positivo, l'art. 203 della Direttiva stabilisce che "l'IVA è dovuta da chiunque indichi tale imposta in una fattura". La stessa Corte di Giustizia ha interpretato tale disposizione nel senso che l'IVA indicata in una fattura da un soggetto è da esso dovuta indipendentemente dall'esistenza effettiva di un'operazione

imponibile<sup>127</sup>. In questo modo, da un lato il finto cedente dovrà versare l'imposta per il solo fatto di averla addebitata in fattura, dall'altro l'acquirente non potrà detrarre l'imposta relativa a tale operazione. In tal senso, nel nostro ordinamento dispone, in maniera esplicita, l'art. 21 del D.P.R. 633/1972 al comma 7: "se viene emessa fattura per operazioni inesistenti, ovvero se nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative sono indicati in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura". Di conseguenza, l'Erario potrà pretendere l'imposta due volte, con conseguente lesione del principio di neutralità. Nell'ottica di garantire quanto più possibile l'attuazione di tale principio, come si è osservato, secondo la giurisprudenza comunitaria le sue limitazioni devono essere in primo luogo giustificate da un determinato fine meritevole di tutela e, in secondo luogo, essere strettamente necessarie al suo raggiungimento, secondo il principio di proporzionalità. Come ricordato dalla giurisprudenza, "la lotta contro evasioni, elusioni ed eventuali abusi costituisce un obiettivo riconosciuto ed incoraggiato dalla Direttiva e i singoli non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente delle norme del diritto dell'Unione"<sup>128</sup>. È dunque in questa direzione che occorre guardare per risolvere il problema del se quanto disposto dall'art. 203, in relazione alle operazioni inesistenti, è sempre applicabile ai singoli casi concreti rispettando il principio di proporzionalità, senza mai sfociare in una gratuita lesione della neutralità che, ricordiamo, è garantita dal sistema comune IVA.

A parere dello scrivente, occorre fare una distinzione tra una funzione preventiva (di prevenzione dell'evasione e, nello specifico, di perdita di gettito fiscale e di distorsione della neutralità a svantaggio dell'Erario) ed una

---

<sup>127</sup> Sentenza della Corte (Terza Sezione) del 31 gennaio 2013; *Stroy trans EOOD contro Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» - Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*; Causa C-642/11.

<sup>128</sup> Sentenza della Corte del 21 febbraio 2006, *Halifax e a.*, C-255/02

sanzionatoria, che va oltre la mera finalità preventiva e mira a introdurre una sanzione impropria in relazione ad ipotesi fraudolente. Ebbene, secondo quanto appare *prima facie* dal dettato dell'art. 21 del D.P.R., nonché secondo la prassi dell'Amministrazione Finanziaria italiana, tale disposizione mirerebbe a entrambe le finalità. Ed infatti, il vantaggio del Fisco, comportante un indebito arricchimento dello Stato da un lato ed una doppia imposizione (oggettiva) dall'altro, andrebbe a comporre un'asimmetria che sarebbe giustificata dall'evento fraudolento: così come il contribuente, con una fattura riportante un'operazione inesistente, mirava ad ottenere il vantaggio di una detrazione indebita, così l'Erario andrebbe ad ottenere, attraverso una sanzione impropria, un vantaggio speculare. Tale finalità, sanzionatoria piuttosto che impositiva, è sostenuta e legittimata anche da parte della dottrina<sup>129</sup>. Essa, a ben vedere, sembra però non convincere sotto il principio di proporzionalità che, evidentemente, non verrebbe rispettato in tali ipotesi. E, infatti, il nostro ordinamento già prevede sanzioni per la specifica condotta evasiva sottostante all'emissione di fatture per operazioni inesistenti, che integra una fattispecie di delitto. Nello specifico, l'art. 8 del D. Lgs. 74/2000, al primo comma, stabilisce che "è punito con la reclusione da quattro a otto anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti". Per tale motivo, essendo tale condotta sanzionata da altre norme, la ratio dell'art. 21 è distinta da quella sanzionatoria, avendo lo scopo specifico di ricondurre a coerenza il sistema impositivo dell'IVA e il binomio rivalsa-detrazione, come sostenuto anche dalla Corte di Cassazione<sup>130</sup>. Ed infatti, l'art. 21 comma 7 del D.P.R., essendo espressione dell'obbligo per chiunque indichi l'IVA in una

---

<sup>129</sup> L. COGLIANDRO, "Imposta sul valore aggiunto, diritto a detrazione e neutralità fiscale: profili comunitari e nazionali", Dottorato di ricerca in Diritto Tributario Europeo, Alma Mater Studiorum – Università di Bologna, 2011

<sup>130</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 247 del 20 novembre 2008, depositata il 9 gennaio 2009

fattura di assolvere tale imposta, previsto dall'art. 203 della Direttiva IVA, deve essere interpretato alla luce di tale articolo. E se è vero, come detto, che tale norma dev'essere interpretata nel senso che l'IVA indicata in una fattura da un soggetto è da esso dovuta indipendentemente dall'esistenza effettiva di un'operazione imponibile, ponendo così le stesse problematiche di asimmetria osservate in precedenza, è anche vero che la Corte di Giustizia ha individuato il suo fine *“nell'eliminazione del rischio di perdita di gettito fiscale che può derivare dal diritto a detrazione”*<sup>131</sup>. È questo, dunque, l'obiettivo che tale norma si propone di realizzare, in linea con l'indirizzo anti-fraudolento della normativa comunitaria in materia IVA, escludendo qualsiasi ipotesi di funzione sanzionatoria di tale disposizione (la stessa Corte prevede espressamente che *“l'obbligo previsto all'articolo 203 della direttiva 2006/112 non può essere considerato nel senso che esso conferisce al pagamento dovuto carattere di sanzione”*<sup>132</sup>). Di conseguenza, in forza del principio di proporzionalità, l'obbligo di assolvere l'imposta non deve eccedere quanto necessario per il raggiungimento di tale obiettivo, pregiudicando gratuitamente il principio di neutralità dell'IVA.

Secondo la giurisprudenza comunitaria, qualora il carattere fittizio delle operazioni ostacoli la detraibilità dell'imposta, il rispetto del principio di neutralità dell'IVA è garantito dalla possibilità, che spetta agli Stati membri prevedere, di rettificare ogni imposta indebitamente fatturata, purché l'emittente della fattura dimostri la propria buona fede o abbia, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdita di gettito fiscale<sup>133</sup>. Dunque, sono disciplinate due ipotesi in cui la previsione di cui all'art. 203 non può operare,

---

<sup>131</sup> Sentenza della Corte (Terza Sezione) del 31 gennaio 2013; *Stroy trans EOOD contro Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» - Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*; Causa C-642/11.

<sup>132</sup> Sentenza della Corte, *Stroy trans EOOD*, C-642/11, cit.

<sup>133</sup> Sentenza della Corte (Prima Sezione) dell'8 maggio 2019, *EN.SA. Srl contro Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso*, causa C – 717/2017

in quanto la sua applicazione oltrepasserebbe il limite dettato dal principio di proporzionalità. La prima è attinente alla buona fede: nel complesso di tali operazioni fittizie potrebbe ricadere anche un soggetto inconsapevole, coinvolto in buona fede nel disegno fraudolento (si pensi ad un soggetto che, fungendo da intermediario, acquista e rivende allo scoperto un bene inesistente, fatturando l'operazione passiva e che sia inconsapevolmente parte di un accordo fraudolento tra il falso cedente a monte e il falso acquirente a valle). In tal caso, egli non avrebbe diritto a detrazione, non sussistendone i presupposti sostanziali e, vista l'assenza dell'elemento soggettivo dell'intento evasivo, non sarebbe giustificabile l'obbligo di versamento dell'imposta relativa alla vendita. È bene comunque far presente che, trattandosi di operazioni inesistenti ed essendo quasi sempre essenziali all'emissione di una fattura fittizia la consapevolezza di tutte le parti in gioco, quella della buona fede è un'ipotesi che molto raramente si concretizza. Di maggior rilevanza, invece, è la seconda ipotesi. E, infatti, dalla giurisprudenza risulta che l'emittente della fattura relativa ad operazioni inesistenti ha diritto al rimborso dell'imposta versata anche in assenza di buona fede, qualora abbia eliminato il rischio di indebita detrazione da parte dell'acquirente (es. mediante rettifica della fattura) o l'Amministrazione Finanziaria abbia recuperato presso l'acquirente la somma oggetto di detrazione. Dunque, qualora non sussista il rischio di perdita di gettito fiscale, il diritto al rimborso deve essere garantito da parte dello Stato, pena la violazione dei principi di neutralità e proporzionalità. Caso emblematico in tal senso è il caso EN.SA., in cui si presentavano delle vendite circolari e fittizie di energia elettrica tra le società di uno stesso gruppo: le società coinvolte avevano regolarmente assolto l'IVA gravante sulle loro vendite di energia elettrica e, avendo poi riacquistato gli stessi quantitativi di energia elettrica al medesimo prezzo, hanno detratto un importo IVA identico a quello che avevano assolto. In tal modo, non si era verificata, sin dall'origine, alcuna perdita del gettito fiscale, motivo per cui una volta recuperata

dall'Amministrazione Finanziaria la somma oggetto di detrazione, deve essere garantito il diritto al rimborso delle somme originariamente versate. Ed infatti, non sussistendo il rischio di perdita di gettito, non può sussistere alcuna finalità preventiva e la mancanza di un rimborso in applicazione dell'art. 203 sarebbe del tutto sproporzionata e lesiva del principio di neutralità, in quanto non necessaria all'obiettivo che la stessa norma si pone.

Concludendo, come la CGUE ribadisce, "la direttiva IVA, letta alla luce dei principi di neutralità e di proporzionalità, deve essere interpretata nel senso che essa non osta a una normativa nazionale che esclude la detrazione dell'IVA relativa a operazioni fittizie, imponendo al contempo ai soggetti che indicano l'IVA in una fattura di assolvere tale imposta, anche per un'operazione inesistente, purché il diritto nazionale consenta di rettificare il debito d'imposta risultante da tale obbligo qualora l'emittente di detta fattura, che non era in buona fede, abbia, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdite di gettito fiscale"<sup>134</sup>.

### *11.2.2 Prospettive per una progressiva svalutazione della rilevanza della fattura*

Abbiamo visto come, secondo la Corte, il diritto alla deduzione deve essere esercitato con riguardo al periodo di imposta nel corso del quale ricorrono i due requisiti prescritti dall'art. 179, vale a dire a) che la cessione dei beni o la prestazione dei servizi abbia avuto luogo e b) che il soggetto d'imposta sia in possesso della fattura o del documento che possa considerarsi equivalente secondo i criteri fissati dallo Stato membro interessato<sup>135</sup>. Abbiamo anche già visto che, nell'affermare ciò, la Corte, in primis, si giustifica relegando a mere

---

<sup>134</sup> Sentenza della Corte, EN.SA., C-717/2017, cit.

<sup>135</sup> Sentenza della Corte (Quinta Sezione) del 29 aprile 2004; Terra Baubedarf-Handel GmbH contro Finanzamt Osterholz-Scharmbeck; Causa C-152/02; cfr. par. 9.2

ipotesi marginali quelle in cui il momento dell'acquisto non corrisponda, per qualsivoglia motivo, a quello del possesso della fattura. In tali ipotesi, seppur marginali, non solo il soggetto passivo sarebbe (anche solo temporaneamente) inciso dall'imposta, stante l'impossibilità di detrarre un importo che egli ha già versato a monte in un dato periodo di liquidazione, ma egli sarebbe anche pregiudicato nei confronti di coloro che hanno ricevuto la fattura contestualmente a tale momento, con violazione del principio di parità di trattamento. Tuttavia, secondo i giudici comunitari, in tali casi la neutralità sarebbe sacrificabile vista l'indispensabilità del requisito del possesso della fattura per garantire la riscossione dell'IVA e il suo controllo da parte dell'amministrazione tributaria<sup>136</sup>, nel rispetto del principio di proporzionalità.

Fatte queste premesse, occorre osservare come, invero, l'imprescindibilità assoluta del possesso della fattura come requisito formale per l'esercizio alla detrazione è un concetto superabile perlomeno nei casi in cui, concretamente, esso non sia indispensabile per le finalità a cui mira e, dunque, per garantire la riscossione dell'IVA e il suo controllo da parte dell'amministrazione tributaria. Ed infatti, se tale assunto nasce dall'interpretazione dell'art. 179 in relazione al suo rinvio all'art. 178, possiamo rilevare come quest'ultimo articolo, nell'elencare le condizioni che il soggetto passivo deve soddisfare per esercitare il diritto di detrazione, prevede alla lettera f) una possibile chiave di volta, stabilendo che il soggetto passivo, quando è tenuto ad assolvere l'imposta quale destinatario o acquirente in caso di applicazione degli articoli da 194 a 197 o dell'articolo 199 – relativi al regime di inversione contabile (o reverse charge) –, deve adempiere alle formalità fissate da ogni Stato membro. Dunque, attraverso la tecnica dell'opzione, si rinvia alla discrezionalità degli Stati membri per la disposizione delle formalità richieste. Nel nostro ordinamento, in tema di

---

<sup>136</sup> Sentenza della Corte di Giustizia del 5 dicembre 1996, John Reisdorf; Causa C-85/95; cfr. par. 9.2

reverse charge, l'art. 47, n. 1, del D.L. n. 331/1997 stabilisce l'obbligo di emissione di autofattura. In virtù dell'art. 178, dunque, l'autofattura nel regime di inversione contabile è parificata agli altri requisiti dello stesso articolo. C'è, tuttavia, una importante differenza. Infatti, essendo un requisito previsto nell'esercizio di uno spazio di discrezionalità di uno Stato, esso deve limitarsi a quanto necessario per garantire la riscossione dell'IVA e il suo controllo da parte dell'amministrazione finanziaria e, inoltre, non deve rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto di detrazione<sup>137</sup>. Tale regola generale vale, infatti, anche in questo caso specifico. Di questo avviso è la giurisprudenza comunitaria che, nel caso Bockemühl ha, su tali basi, aperto prospettive interessanti per una possibile svalutazione progressiva del ruolo della fattura. Infatti, premettendo che per quanto riguarda le modalità di esercizio del diritto a deduzione in una procedura di autofatturazione è applicabile ai soggetti passivi acquirenti l'art. 178 lett. f) della Direttiva, ai sensi del quale il destinatario debitore deve unicamente assolvere le formalità quali stabilite dallo Stato membro interessato, essa ribadisce che gli Stati membri devono stabilire tali formalità conformemente a uno degli scopi perseguiti dalla direttiva, ossia quello di garantire la riscossione dell'imposta ed il suo controllo da parte dell'amministrazione tributaria. Una fattura assolve certamente un compito documentale importante in quanto può contenere dati verificabili, ma tale facoltà può esercitarsi solo se l'imposizione delle dette formalità, per il numero e per il tecnicismo delle medesime, non rende praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto a deduzione. Ora, il fatto che l'amministrazione tributaria, che dispone delle informazioni necessarie per dimostrare che il soggetto passivo è debitore dell'imposta in quanto destinatario della prestazione di cui trattasi, richieda come condizione supplementare per l'esercizio del diritto a deduzione che lo

---

<sup>137</sup> Sentenza della Corte (Seconda Sezione) del 21 aprile 2005; Finanzamt Bergisch Gladbach contro HE; Causa C-25/03

stesso sia in possesso di una fattura redatta ai sensi degli artt. 220 e ss. della direttiva (come richiesto, per le cessioni di beni e prestazioni di servizi, dall'art. 178 lett. a)) avrebbe come conseguenza che un soggetto passivo, da un lato sarebbe debitore dell'imposta in questione, in quanto destinatario di servizi, dall'altro rischierebbe di non poter dedurre detta imposta<sup>138</sup>. Secondo la Corte, in sintesi, in caso di applicazione del regime dell'inversione contabile, per l'esigenza di garantire il rispetto del principio di neutralità, l'Amministrazione finanziaria non può negare l'esercizio del diritto di detrazione nel caso in cui il soggetto passivo non abbia rispettato le prescrizioni di cui all'art. 178 lett. f) e, nella specificità del nostro ordinamento, gli obblighi contabili di cui all'art. 47, n. 1, del D.L. n. 331/1997, relativo all'emissione di autofattura e alla sua annotazione nel registro delle vendite. Infatti, come successivamente ribadito, nelle ipotesi in cui sia applicabile il regime dell'inversione contabile e, contestualmente, l'Amministrazione Fiscale disponga delle informazioni necessarie per dimostrare che il soggetto passivo sia debitore IVA in quanto acquirente di un bene o un servizio in un'operazione sottostante a tale regime, per l'esercizio del diritto di detrazione è necessario che siano soddisfatti gli obblighi sostanziali e non anche gli obblighi formali, potendo questi anche essere stati omessi dai soggetti passivi, posto che il diritto comunitario non vieta agli Stati membri di irrogare, se del caso, un'ammenda o una sanzione pecuniaria proporzionata alla gravità dell'infrazione allo scopo di sanzionare l'inosservanza dei detti obblighi<sup>139</sup>. L'inadempimento di cui alla lettera f) non implica, infatti, un rischio di perdita di gettito fiscale, posto anche che, come più volte ribadito dalla stessa Corte, nel regime dell'inversione contabile nulla è dovuto in linea di principio all'Erario. Negare il diritto a detrazione

---

<sup>138</sup> Sentenza della Corte (Quinta Sezione) del 1° aprile 2004; Finanzamt Gummersbach contro Gerhard Bockemühl; Causa C-90/02.

<sup>139</sup> Sentenza della Corte (Terza Sezione) dell'8 maggio 2008; Ecotrade SpA contro Agenzia delle Entrate - Ufficio di Genova 3; Cause riunite C-95/07 e C-96/07.

significherebbe eccedere quanto è necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta sul valore aggiunto ed evitare le frodi, poiché essa può addirittura comportare la perdita del diritto a detrazione qualora la rettifica della dichiarazione da parte dell'Amministrazione Finanziaria intervenga solamente dopo la scadenza del termine di decadenza di cui dispone il soggetto passivo per effettuare la detrazione, cosicché egli sia debitore dell'imposta senza la possibilità di detrazione della stessa, dal momento che l'accertamento operato da parte dell'A.F. varrebbe solo per l'imposizione e non anche per la detrazione, seppur rivolto nei confronti della stessa operazione.

Concludendo, si può osservare come la giurisprudenza, nel caso specifico, è orientata verso la non imprescindibilità del rispetto dell'art. 178 per l'esercizio del diritto di detrazione. Questo indirizzo potrebbe aprire le porte verso una progressiva svalutazione del ruolo stesso della fattura, anche al di fuori dei casi del reverse charge. Ed infatti, se lo stesso art. 178 mira a raggiungere l'obiettivo di garantire la corretta riscossione dell'imposta ed evitare frodi o abusi, si dovrebbe tutt'al più ritenere che qualora, nel caso concreto, il possesso della fattura risulti superfluo per il suo raggiungimento, si potrebbe prescindere tale requisito formale, tutelando in via effettiva il principio di neutralità nel rispetto della proporzionalità. Se questo concetto è stato correttamente applicato dalla Corte per le ipotesi di reverse charge, in virtù del fatto che i requisiti formali del caso, ex art. 178 lett. f), provengono da norme nazionali disposte nell'esercizio di un'opzione, esso non è ancora stato accolto dalla Corte per le restanti ipotesi. Ebbene, configurandosi il principio di neutralità quale espressione di un principio di parità di trattamento e, dunque, di una norma di diritto primario, non si vede perché esso possa operare come limite solo per l'applicazione di normative nazionali e non anche per l'applicazione di una norma comunitaria quale l'art. 178. È per tale motivo che, a parere dello scrivente, il principio di proporzionalità, in sede di bilanciamento tra neutralità e obiettivi della

Direttiva, dovrebbe essere applicato sempre e non solo nei casi di reverse charge.

## **12. L'integralità come scriminante tipologica del diritto alla detrazione**

Il diritto alla detrazione si scrimina, oltre che per il connotato dell'immediatezza, anche per quello dell'integralità che si concretizza nella pertinenza rispetto a tutte le imposte assolute, dovute o addebitate a titolo di rivalsa, integralmente considerate, nell'esercizio della propria attività economica, se i beni o servizi acquistati siano impiegati per l'effettuazione di operazioni imponibili. Tale connotato è teleologicamente orientato a garantire il raggiungimento della tassazione del consumo finale attraverso la neutralità. La pregnanza del concetto di integralità si declina sulla base delle condizioni funzionali a conferire il diritto di detrazione che sono l'inerenza dell'acquisto di beni o servizi (o della loro importazione) all'attività esercitata, e dell'afferenza, intesa come fruibilità, concretamente riscontrabile e verificabile, rispetto all'effettuazione di operazioni soggette ad imposta, nell'alveo delle quali sono riconducibili anche quelle equiparate. Tali condizioni trovano sintesi in un nesso funzionale che deve sussistere tra i beni e i servizi oggetto degli acquisti, gravati da imposta, effettuati dall'imprenditore e l'attività economica da lui esercitata, qualunque essa sia, purché imponibile. Tale nesso funzionale si traduce nella nozione di "impiego", nozione della quale inerenza e afferenza, coniugandosi, costituiscono trasposizione italiana.

### ***12.1. Il nesso funzionale tra acquisto di beni o servizi e attività imponibile come presupposto per la nascita di un diritto alla detrazione che sia integrale.***

La Corte di Giustizia ha avuto modo di sottolineare, attraverso una lettura dell'art. 17 n 2 della sesta direttiva, le rilevanti implicazioni sul diritto alla detrazione che la connessione tra beni e servizi oggetto di acquisti gravati

dall'imposta e un'attività economica imponibile è idonea a sortire. L'articolo in esame abilita il soggetto passivo, "a dedurre dall'imposta di cui è debitore l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta per le merci che gli sono o gli saranno fornite e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo" e pertanto la Corte ritiene che tale disposizione, assieme al disposto normativo di cui all'art. 17 n 1, che aggancia la nascita del diritto alla detrazione all'esigibilità dell'imposta deducibile, sia determinante per la configurazione di un sistema proteso ad esonerare integralmente l'imprenditore dall'Iva dovuta o pagata nell'ambito delle sue attività economiche globalmente considerate<sup>140</sup>. Da ciò si può evincere come il principio dell'integralità si strutturi proprio sulla base del nesso funzionale che si rinvia tra beni e servizi oggetto dell'acquisto gravato dall'imposta e attività economica imponibile nell'ambito della quale detti beni e servizi dovranno essere impiegati. Questo nesso è matrice giustificatrice, causa efficiente del diritto alla detrazione e contestualmente elemento strutturale dell'integralità che declina il diritto alla detrazione in maniera funzionale a garantire la neutralità del tributo. La Corte infatti osserva come l'integralità del sistema, cui danno origine la correlazione tra nascita del diritto alla deduzione ed exigibilità e il nesso funzionale che abbiamo illustrato, si rifletta sul principio di neutralità che viene garantito nella sua massima esplicazione da un sistema che adopera come filtro di selezione degli acquisti che danno diritto a detrazione le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano di per sé soggette all'IVA.

Riscontrato il valore determinante di questo nesso funzionale tra beni e servizi oggetto dell'acquisto gravato dall'imposta e attività economica imponibile, per la nascita di un diritto alla detrazione che sia integrale, esaminiamo quelli che

---

<sup>140</sup> Sentenza della Corte (Seconda Sezione) del 14 febbraio 1985; D.A. Rompelman ed E.A. Rompelman-Van Deelen contro Ministro delle finanze; Causa 268/83.

sono i gli elementi costitutivi del nesso in esame, in relazione ai quali è opportuno operare una puntuale disamina da una duplice prospettiva per capire l'effettiva pregnanza del nesso in esame: l'impiego, dalla prospettiva della dimensione normativa e giurisprudenziale comunitaria; inerenza e afferenza dalla prospettiva della cultura giuridica italiana.

Il disposto normativo dell'art. 168 della Direttiva mette in luce la condizione dell'impiego come finalizzazione dei beni e dei servizi all'effettuazione di un'attività imponibile come preconditione per l'esercizio del diritto alla deduzione in relazione ai predetti beni e servizi, mentre l'art. 169 della medesima direttiva abilita a ricondurre nell'alveo delle operazioni in questione anche quelle eseguite in altri Stati qualora le stesse siano idonee ad attribuire un diritto a detrazione nel caso in cui vengano effettuate nello stato di residenza. Da ciò possiamo riscontrare quanto ampia possa essere considerata la portata di quello che è il primo fattore oggetto di attenzione che è il requisito *dell'inerenza*. Quale prima condizione genetica del diritto alla detrazione, l'inerenza si delinea in una prospettiva di astrattezza, quale generico presupposto del diritto alla deduzione. Essa è intesa come una ideale funzionalità del bene o del servizio acquistato rispetto all'attività imponibile. Nell'ordinamento italiano, fino al 1998, l'inerenza andava a costituire unico fondamento del diritto alla detrazione in virtù della sufficienza della potenziale strumentalità del bene o del servizio acquistato rispetto alle operazioni imponibili. Ciò comportava che il giudizio avente ad oggetto la sussistenza di una relazione astrattamente funzionale tra il bene o il servizio oggetto di acquisto e l'attività imponibile esercitata dall'operatore economico si generasse e contestualmente si esaurisse al momento in cui il bene veniva acquistato, a nulla rilevando i risvolti utilizzativi cui il bene successivamente poi andava a prestarsi. Questo a sua volta determinava distorsioni applicative del diritto di detrazione che si riscontravano ad esempio, in maniera intellegibile, dall'assenza di una disciplina relativa alla rettifica successiva della detrazione operata (ad

esclusione dell'ipotesi eccezionale contemplata dall'art. 19-ter del D.P.R. 633/1072), nell'ipotesi in cui si fosse venuta a verificare, in un momento successivo, una deviazione dell'impiego effettivo del bene o del servizio rispetto a quello programmato funzionale all'operazione imponibile, in relazione alla quale si era legittimato l'esercizio del diritto di detrazione. Nonostante tale deviazione di scopo, nonostante il bene originariamente congegnato per effettuare un'operazione imponibile fosse poi, nel concreto, impiegato per l'esecuzione di un'operazione esclusa, la detrazione non veniva preclusa. A fronte di tali constatazioni il legislatore nazionale è stato indotto a porre in essere un intervento solerte e strutturale sul decreto Iva andando a rivisitare la genesi del diritto alla detrazione che non poteva esaurirsi nella condizione dell'inerenza. Tali istanze condussero alla valorizzazione del principio di *afferenza* al quale si è attribuita autorità di condizione che, coniugandosi al principio di inerenza, è idoneo a determinare la nascita del diritto alla detrazione. L'afferenza può essere considerata dimensione positiva dell'inerenza in quanto si attesta come pragmatica, verificabile predisposizione del bene o del servizio acquistato all'effettuazione di operazioni soggette all'imposta. Alla luce di tale presupposto la sussistenza della preordinazione del bene all'esercizio di un'attività economica imponibile si scinde in due momenti: il momento dell'acquisto in cui, in una visione prospettica, si valuta la fruibilità del bene all'espletamento dell'attività economica effettuata e il momento in cui si viene a verificare il materiale utilizzo del bene in questione. Alla luce della valorizzazione del nuovo presupposto dell'afferenza, sebbene un determinato acquisto possa inizialmente risultare astrattamente strumentale ad un'attività economica imponibile, è possibile che ciò non sia sufficiente a consolidare in capo all'operatore economico che ha effettuato quell'acquisto un diritto a detrazione in via stabile, ma al più solo provvisoria, laddove poi si dovesse riscontrare un'incongruenza tra lo scopo prospettico del bene o del servizio oggetto di acquisto e quello reale.

## *12.2. Declinazione del nesso nella prospettiva comunitaria: la condizione dell'impiego*

La nozione di impiego di un determinato bene, enucleata dall'art.168 della direttiva rifiuta, nella sua dimensione applicativa si rivela essere affetta da problematicità interpretative, zone d'ombra che corredano il dato normativo il quale di fatto appare oscuro e inadeguato a delineare tale nozione sulla base di un criterio uniforme, idoneo a scardinare ogni margine di perplessità attorno alla riconducibilità alla nozione di impiego delle differenti forme di relazione che nella realtà empirica possono venire a sussistere tra un determinato bene o servizio e un'attività economica imponibile. La problematicità ermeneutiche relative a questo tipo di nozione vertono essenzialmente sulla tipologia delle relazioni dei beni o dei servizi oggetto di acquisto da parte dell'imprenditore rispetto all'attività economica imponibile esercitata: possono ritenersi "impiegati" all'interno di un'attività economica imponibile solo i beni ed i servizi direttamente e immediatamente funzionali all'attività economica imponibile oppure è possibile riannodare alla categoria dei beni "impiegati" all'interno di tale attività anche quelli che presentano una fruibilità indiretta rispetto a quest'ultima? In altri termini, il nesso, per dare origine ad un'integrale diritto di detrazione, deve tradursi in una diretta e immediata relazione tra il bene oggetto di acquisto, in relazione al quale si è scontata l'imposta, oppure è sufficiente una relazione di semplice riflesso (indiretta) del medesimo bene rispetto alla suddetta attività?

L'orientamento consolidatosi in seno alla Corte di Giustizia, che si è sviluppato a partire dal già citato caso BLP, che sul punto costituisce il leading case, è proiettato nella prospettiva di ritenere necessario, ai fini della sussistenza del nesso funzionale idoneo a far sorgere il diritto a detrazione, un nesso che si connota come "immediato e diretto" del bene o del servizio acquistato rispetto

alle operazioni soggette ad imposta e che prescindano dallo scopo ultimo perseguito dal soggetto passivo<sup>141</sup>. Una corroborazione di tale lettura del nesso funzionale viene rilevata dalla giurisprudenza nell'art. 2 della prima Direttiva che sancisce la detraibilità del "solo importo dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo di un'operazione soggetta ad imposta". Questa tesi sposata dalla Corte sarebbe ispirata a istanze di certezza del diritto riannodabili alla ravvisata necessità per cui i beni e servizi oggetto di acquisto gravato da imposta debbano essere collegati ad operazioni imponibili sulla base di un dato oggettivo, preventivamente apprezzabile, ai fini della detraibilità dell'IVA in relazione al loro acquisto.

Parte della dottrina<sup>142</sup> è incline però ad ampliare la portata applicativa del diritto di detrazione attraverso un'estensione della lettura interpretativa avente ad oggetto il predetto nesso funzionale, osservando come esso debba ritenersi sussistente, e quindi dar luogo alla detraibilità dell'imposta sull'acquisto dei beni anche quando il legame che lega questi ultimi all'attività economica imponibile dovesse essere più trasversale, quindi indiretto e non immediato. A ben vedere questa teoria si presterebbe ad una lettura in armonia con il principio di neutralità che dovrebbe ispirare ogni tipo di approccio alle problematiche che corredano la disciplina Iva nelle sue concrete applicazioni. Si consideri poi che la sentenza BLP sconta una certa incertezza in relazione al criterio sulla base del quale un bene o servizio si possa considerare oggettivamente connesso a operazioni imponibili per cui, nonostante la Corte si ponga in questa sede la prerogativa di adottare una soluzione conforme ad istanze di certezza del diritto, in nome delle quali nega la possibilità di

---

<sup>141</sup> Sentenza della Corte (Quinta Sezione) del 6 aprile 1995; BLP Group plc contro Commissioners of Customs & Excise; Causa C-4/94

<sup>142</sup> A. VAN DOESUM, G. J. VAN NORDEN, A European VAT Law Perspective on the Right of Deduction of Input VAT Related to Taxed, Exempt and/or Non-taxable Transactions

configurare un nesso indiretto ai fini della detraibilità dell'imposta, nel concreto poi la soluzione in questione incorre nella medesima incertezza che mirava ad evitare, nonostante poi, in altre sedi, abbia rimodellato la soluzione in esame, cercando di definirne più puntualmente i contorni. Circa la riuscita di tale tentativo di chiarificazione permangono delle perplessità in quanto gli sviluppi giurisprudenziali successivi hanno solo avuto la valenza di precisare che sia da demandare ai giudici nazionali la valutazione circa la sussistenza dei presupposti, da rilevare nel caso concreto, per ritenere un determinato bene oggettivamente congeniale ad un'attività imponibile alla quale possa ritenersi connesso<sup>143</sup>.

Uno sviluppo di maggiore impatto nell'evoluzione giurisprudenziale sulla portata del nesso, connotato da una maggiore coerenza rispetto al principio di neutralità, si sarebbe potuto rinvenire nell'apertura, maturata dalla Corte, a riconoscere la detraibilità dell'imposta in relazione agli acquisti di beni o servizi che, seppur non direttamente connessi ad un'operazione imponibile, siano legati da un "nesso immediato e diretto con il complesso dell'attività del soggetto passivo", laddove il costo sostenuto per l'acquisto di determinati beni o servizi fosse riconducibile nella nozione, elaborata dalla giurisprudenza, di "spesa generale" anziché in quella di "costo diretto"<sup>144</sup>. La Corte, chiamata a pronunciarsi sulla possibilità di riconoscere il diritto di detrazione dell'imposta di un soggetto passivo che era solito svolgere sia operazioni esenti che operazioni imponibili, sulle spese per i servizi legali sostenute in ragione delle istanze di risarcimento dei danni promosse da alcuni clienti in relazione a consulenze prestate anteriormente, ha fatto riferimento al criterio di imputazione dei costi sulla base della lettura dell'art. 2 della prima direttiva,

---

<sup>143</sup> Sentenza della Corte (Seconda Sezione) dell'8 giugno 2000; Commissioners of Customs and Excise contro Midland Bank plc; Causa C-98/98

<sup>144</sup> Sentenza della Corte (Seconda Sezione) dell'8 giugno 2000; Commissioners of Customs and Excise contro Midland Bank plc; Causa C-98/98

prospettando la possibilità che, seppur il costo sopportato a fronte dell'acquisto di un bene o di un servizio possa non riannodarsi direttamente all'effettuazione di un'operazione imponibile, è pur sempre possibile che possa ricollegarsi, sulla base del suddetto criterio di imputazione dei costi, estrapolato dalla lettura dell'art. 2 della prima direttiva, alla categoria di costo sostenuto a titolo di "spese generali", e quindi presentare un nesso immediato e diretto non con l'operazione imponibile bensì con l'attività economica nel suo complesso, e in quanto tale, far parte degli "elementi costitutivi del prezzo dei prodotti di un'impresa". La potenziale portata innovativa di tale sviluppo in giurisprudenza si potrebbe riscontrare qualora il criterio introdotto lo si intendesse in maniera distinta e alternativa rispetto a quello del diretto e immediato collegamento del bene o del servizio rispetto all'operazione imponibile come presupposto per la configurazione del nesso in grado di determinare il sorgere del diritto a detrazione. Qualora invece lo si intendesse come mera esplicitazione del criterio del nesso diretto e immediato si stempererebbe notevolmente la portata innovativa della pronuncia della Corte in riferimento alle prospettive di garanzia del principio di neutralità e anzi si complicherebbe ulteriormente il quadro delineato dalla giurisprudenza precedente, arricchendolo di ulteriori profili di incertezza determinati, ad esempio, dal problema di stabilire la linea di confine tra costo diretto e spesa generale, problema che ha come corollario la necessità di pervenire all'individuazione di criteri sulla base dei quali poter operare tale distinzione.

Alla luce di queste constatazioni possiamo riscontrare come vi sia stato un certo frenetismo giurisprudenziale sul tema dell'impiego e quindi sul nesso tra beni e servizi, da un lato, e attività imponibile, dall'altro, propedeutico alla nascita del diritto a detrazione. Questo interesse mostrato dalla Corte di Giustizia si è tradotto nel susseguirsi di pronunce che hanno deposto in senso diverso, a fronte di incertezze applicative rilevate all'interno delle Corti nazionali con cui la Corte di Giustizia ha dovuto fare i conti. Dunque, si avvicendano nel corso

del tempo pronunce che possono essere considerate avanguardie in termini di compatibilità rispetto al principio della neutralità, e pronunce che determinano invece una regressione verso un approccio restrittivo alla nozione di nesso funzionale che sia idoneo a determinare il sorgere del diritto a detrazione, e quindi a integrare la condizione dell'impiego. Si pensi ad esempio all'interpretazione in senso restrittivo che è stata fornita dalla Corte in relazione alla portata applicativa del nesso che si iscrive tra un bene o un servizio e un'attività economica nel suo complesso nel momento in cui, sulla base del criterio dell'imputazione dei costi sviluppato in seno alla Corte di Giustizia, il costo per il suo acquisto sia imputabile a titolo di spese generali per l'esercizio dell'attività economica nel suo complesso imponibile, seppure tale nesso non si attesti direttamente e immediatamente rispetto a singole operazioni imponibili. La Corte in alcune pronunce ha circoscritto la riconducibilità alla nozione di spese generali, ai fini della configurazione di un diritto a detrazione, solo in relazione agli acquisti relativi a beni o servizi motivati esclusivamente dalle attività economiche dell'impresa, escludendo che il nesso sussista quando tali acquisti possano potenzialmente essere oggettivamente funzionali all'espletamento di attività diverse<sup>145</sup>. Viceversa un'apertura verso soluzioni più coerenti rispetto al principio di neutralità si è potuta riscontrare nell'ambito di pronunce che hanno ammesso la detraibilità dell'Iva in relazione agli acquisti di beni o servizi effettuati in occasione di operazioni fuori campo, purché l'acquisto del bene o del servizio in questione sia riannodabile alla categoria delle spese generali, e quindi purché tale bene, pur non essendo direttamente funzionale all'espletamento di un'attività imponibile, sia direttamente funzionale all'attività economica considerata nel suo complesso<sup>146</sup>. Nello

---

<sup>145</sup> Sentenza della Corte (Quarta Sezione) dell'8 febbraio 2007; *Investrand BV e Staatssecretaris van Financiën*; Causa C-435/05

<sup>146</sup> Sentenza della Corte (Quinta Sezione) del 22 febbraio 2001; *Abbey National plc contro Commissioners of Customs & Excise*; Causa C-408/98

specifico in più circostanze la Corte ha osservato che, qualora un determinato operatore economico svolga una pluralità di attività che si inscrivano nell'alveo della medesima attività economica, talune di carattere imponibile, talune di carattere esente, sia possibile riconoscere una prospettiva di detraibilità dell'Iva sugli acquisiti di beni o di servizi, nonostante gli acquisti in questione non presentino un nesso immediato e diretto con le operazioni imponibili, bensì con un'operazione fuori-campo, considerando sufficiente che essi siano inerenti rispetto all'attività d'impresa nel suo complesso, o comunque con parte delle attività economiche nell'alveo delle quali sono riconducibili operazioni imponibili. Tale detraibilità viene originata anche nel caso in cui a seguito dell'acquisto non venga materialmente portata a compimento nessun'altra operazione e questa soluzione è protesa verso l'obiettivo di esonerare integralmente l'imprenditore dell'Iva dovuta o pagata per garantire che il principio di neutralità trovi massima esplicazione puntando ad evitare che al momento della cessazione dell'attività d'impresa, rimanga a carico dell'imprenditore un'Iva non deducibile<sup>147</sup>. La Corte di Giustizia, per massimizzare la coerenza della soluzione elaborata rispetto al principio della neutralità, ha ulteriormente sviluppato il suo orientamento ammettendo la possibilità di detrarre l'Iva anche in relazione ad acquisti di beni o servizi effettuati in occasione di operazioni esenti purché i relativi costi possano iscriversi nell'ambito delle spese generali<sup>148</sup>. Alla luce delle constatate soluzioni giurisprudenziali possiamo concludere che La Corte di Giustizia, pur avendo configurato la condizione dell'impiego, sulla base del quale sorge il diritto a detrazione, nell'ambito della nozione di nesso diretto e immediato, al fine di garantire istanze di certezza del diritto, poi nel concreto, negli sviluppi

---

<sup>147</sup> Sentenza della Corte (Quinta Sezione) del 22 febbraio 2001; *Abbey National plc contro Commissioners of Customs & Excise*; Causa C-408/98

<sup>148</sup> Sentenza della Corte (Terza Sezione) del 29 ottobre 2009; *Skatteverket contro AB SKF*; Causa C-29/08.

maturati successivamente alla sentenze BLP, ha mostrato una progressiva apertura verso una lettura estensiva del nesso in questione al fine di garantire una conformazione dell'orientamento giurisprudenziale al principio di neutralità. Tali correttivi apportati dalla Corte nelle pronunce che si sono susseguite nel tempo sono evocativi di come la stessa abbia inteso evitare che l'onere fiscale sugli acquisiti potesse anche parzialmente rimanere sull'operatore economico, incidendo su di lui, in virtù delle distorsioni applicative della disciplina Iva che determinava un'interpretazione rigorosa e restrittiva della nozione di nesso diretto e immediato tra bene o servizio oggetto di acquisto e attività imponibile. Peraltro sebbene i contorni di questa nozione di nesso fossero stati delineati nell'ottica di garantire certezza del diritto, poi nel concreto questa prospettiva rimaneva solo ideale perché lasciava residuare, nei suoi risvolti applicativi, situazioni nelle quali irragionevolmente veniva precluso ad un operatore economico di detrarre l'Iva su determinati acquisti, solo sulla base della carenza di un nesso diretto e immediato con un'attività imponibile, nonostante detti beni fossero serventi all'esercizio dell'attività economica, nel complesso imponibile; tutto ciò a detrimento del principio di integralità che comporterebbe un'integrale sottrazione dell'operatore economico dall'incisione del tributo.

### ***12.3. Declinazione del nesso nell'ordinamento italiano: l'inerenza***

Nel contesto italiano si è in precedenza accennato come il nesso che, ricollegando il bene o il servizio acquistato, in relazione al quale si è versata l'imposta, ad un'operazione imponibile, faccia nascere il diritto a detrazione in relazione all'imposta assolta, si concretizza nei fattori dell'inerenza e dell'afferenza. La giurisprudenza italiana trova il suo vertice nella Corte di Cassazione che, nell'assolvimento della funzione sua propria di nomofiliachia, nelle sue pronunce enuclea principi di diritto che sono espressione

dell'interpretazione che va conferita ad una determinata norma in maniera uniforme nell'ambito dell'ordinamento giuridico nazionale. La Suprema Corte di Cassazione ha spesso interpretato in termini restrittivi il requisito dell'inerenza, che di fatto costituisce la trasposizione italiana del nesso che a livello comunitario si esplica nella condizione dell'impiego, perimetrandone notevolmente la portata. La lettura che la Cassazione ha fornito all'art. 19, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, si è tradotta nel circoscrivere l'ambito di configurazione del requisito dell'inerenza, sacramentato nell'articolo in esame, ai fini di garantire il diritto alla detrazione, alle circostanze in cui si sia in presenza di un "acquisto effettuato nell'esercizio di impresa" circostanza che si intende idonea a generare il suddetto diritto quando, oltre alla qualità di imprenditore dell'acquirente, sussista "l'inerenza del bene acquistato all'attività imprenditoriale, intesa come strumentalità del bene stesso rispetto a detta specifica attività, la cui dimostrazione è rimessa a carico dell'interessato"<sup>149</sup>. Questo tipo di approccio spesso si è tradotto in soluzioni disallineate rispetto a quelle perseguite in seno alla Corte di Giustizia, che si sono mostrate in una prospettiva comparatistica, più coerenti da un punto di vista sostanziale rispetto al principio di neutralità. La Cassazione, infatti, spesso è incorsa nell'attitudine ad escludere la configurazione del diritto a detrazione in relazione ad acquisti che, sebbene effettuati da un operatore economico per operazioni di per sé imponibili esulavano dall'attività imprenditoriale esercitata dallo stesso soggetto passivo, risultando pertanto inidonei a presentare inerenza rispetto all'attività d'impresa. La questione è venuta in rilievo nell'ambito di una controversia dalla circostanza che l'amministrazione finanziaria avesse notificato un avviso di accertamento per recuperare a tassazione l'Iva relativa all'acquisto di due immobili a uso ufficio che riteneva illegittimamente detratta dal ricorrente in virtù della loro estraneità alle finalità d'impresa da egli assolta e del fatto che tali immobili fossero ancora nella

---

<sup>149</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 3518 del 17 febbraio 2006

disponibilità dei venditori che versavano canoni di locazione. Il ricorrente obiettava che gli acquisti effettuati fossero sorretti dalla sua intenzione di provvedere, alla scadenza del contratto di locazione, alla loro adibizione a sede della propria attività, corroborando ulteriormente la propria istanza facendo riferimento al fatto che l'esercizio di un'attività d'impresa principale, qual era l'attività d'intermediazione, non precludesse lui la possibilità di esercitare un'attività secondaria diversa come quella di locatore. La corte ha rigettato il ricorso in questione ritenendo che il requisito dell'inerenza degli acquisti rispetto all'attività d'impresa effettuata, non potesse essere ancorato ad astratte intenzioni imprenditoriali collaterali che non si fossero concretizzate in una comunicazione all'amministrazione finanziaria volta a renderla edotta dell'effettuazione di un'attività commerciale ulteriore. La Corte, dunque, associa il requisito dell'inerenza ad attività imprenditoriali di cui l'amministrazione finanziaria abbia contezza. Sul punto possiamo constatare come la giurisprudenza della Corte di Cassazione adotti un approccio interpretativo molto restrittivo in relazione al requisito dell'inerenza funzionale alla configurazione del nesso idoneo a far sorgere il diritto a detrazione, un approccio sintomatico di una evidente discrasia rispetto alle soluzioni giurisprudenziali maturate in seno alla Corte di Giustizia dell'Unione europea, la quale, sebbene abbia formalmente perimetrato la condizione dell'impiego ad un nesso funzionale diretto e immediato, da un punto di vista sostanziale, nonostante le frenetiche pronunce che si sono susseguite nel corso del tempo, alcune di avanguardia, altre evocative di una regressione, si è dimostrata più aperta verso orientamenti compatibili con il principio di neutralità, dilatando poi dal punto di vista sostanziale, la portata interpretativa dell'impiego. La Cassazione si è nel concreto dimostrata ancorata ad una interpretazione formalistica e limitata dell'inerenza e quindi del nesso funzionale che deve intercorrere tra un acquisto e l'attività economica esercitata al fine della nascita del diritto a detrazione e questa constatazione è ulteriormente corroborata da

una totale indifferenza della stessa rispetto a quella dilatazione concettuale di nesso funzionale immediato e diretto che era avvenuta in seno alla Corte di Giustizia in relazione alla nozione di impiego che era stata interpretativamente ricondotta anche a quei beni o servi non acquistati direttamente e immediatamente per l'effettuazione di un'operazione imponibile ma collegati direttamente e immediatamente all'attività economica esercitata del soggetto passivo, intesa nel suo complesso. La Cassazione, dunque, non tiene conto della possibilità di ampliare interpretativamente la nozione di inerenza facendovi rientrare anche i beni funzionali all'esercizio dell'attività d'impresa intesa nel suo complesso e il cui costo, in relazione al quale si è versata l'Iva, sia riconducibile sulla base del criterio di imputazione dei costi nell'ambito della categoria delle spese generali strumentali a garantire il corretto espletamento dell'attività economica svolta dal soggetto passivo. Tale approccio formalistico alla nozione di inerenza si è potuto riscontrare nell'ambito della motivazione che la Corte ha fornito nella sentenza di rigetto del ricorso promosso da un imprenditore al fine di ottenere la detrazione dell'Iva sulle spese di ristrutturazione del locale commerciale che aveva affittato ad un altro soggetto che continuava a svolgere l'attività di ristorazione all'interno di quell'immobile. La Cassazione asserisce che "non basta che i costi vengano sostenuti per una migliore gestione dell'attività ma devono rientrare nell'oggetto dell'attività dell'azienda"<sup>150</sup>. Questo tipo di orientamento rivela delle palesi incongruenze rispetto al principio di neutralità per il fatto che delinea un perimetro eccessivamente ristretto della nozione di inerenza che si riflette nella compressione eccessiva del diritto detrazione che viene agganciato alla sussistenza di presupposti formalistici. Questo determinerebbe distorsioni applicative della disciplina relativa al tributo in esame per di più se si considera che in altre circostanze la Corte ha avuto modo di precisare che l'Iva sui costi delle ristrutturazioni di immobili locati sia indetraibile anche nei confronti del

---

<sup>150</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 281 del 12 gennaio 2010

locatario qualora sia invece lui a sostenere tali spese in ragione del fatto che in quell'immobile eserciti un'attività imprenditoriale e ciò in virtù del fatto che, ad avviso della Corte, "esse non esprimono componenti della gestione dell'impresa, anche se possano rifluire indirettamente a suo favore"<sup>151</sup>. L'iter logico-giuridico seguito dalla Corte che traspare nelle motivazioni di diverse pronunce ricollega la pertinenza delle spese all'esistenza di un titolo giuridico rispetto all'immobile talvolta rinvenuto nel diritto di proprietà<sup>152</sup>, talaltra in un diritto di comodato<sup>153</sup>, che il titolare sia in grado di comprovare in caso di contestazione da parte dell'amministrazione. Tale impostazione collide anche con la giurisprudenza della Corte di Giustizia che ha inteso corredare di tutele il diritto a detrazione precludendo che possa essere sottoposto a condizionamenti da parte delle normative civilistiche interne ai singoli stati membri al fine di garantire il principio di neutralità, garanzia che passa attraverso un'applicazione uniforme della disciplina IVA nella dimensione dell'Unione Europea.

Effettuate queste constatazioni si deve dare conto del fatto che sussista anche giurisprudenza di segno contrario (comunque isolata e minoritaria) in seno alla Cassazione, ma anche del fatto che neanche quest'ultima, nell'adozione di soluzioni più flessibili rispetto all'inerenza, non si configuri in senso pienamente compatibile con la più liberale giurisprudenza comunitaria. In queste frammentarie pronunce la Cassazione in alcuni casi, che restano tuttavia per lo più isolati, mostra orientamenti decisamente innovativi rispetto a quell'inclinazione più restrittiva e formalistica dilagante nella giurisprudenza maggioritaria sviluppatasi in seno ad essa ed in altri casi, se per un verso sposa posizioni di avanguardia, dall'altro comunque trova occasione di circoscriverne la portata innovativa rispetto al principio di neutralità. Per quanto concerne le

---

<sup>151</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 2739 del 24 febbraio 2001

<sup>152</sup> Cass. 2739/2001 cit.

<sup>153</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 28723 del 23 dicembre 2005

innovazioni del primo tipo queste si sono concretizzate ad esempio nella valorizzazione della “destinazione del bene” in relazione al cui acquisto fosse controverso il diritto di detrazione. A tal proposito, il requisito di “destinazione del bene”, assunto come baricentro del giudizio di inerenza, ha condotto a ricondurre nell’alveo degli acquisti in relazione ai quali poter esercitare il preteso diritto di detrazione, anche quelli volti al miglioramento della gestione dell’attività imprenditoriale, sebbene il singolo acquisto non rientrasse direttamente nell’ambito dell’oggetto sociale dell’impresa. Questo tipo di posizione costituisce un punto di stacco rispetto alle maggioritarie e precedenti pronunce della Cassazione che avevano una valenza elusiva nei confronti di questa tipologia di acquisti rispetto alla loro riconducibilità nell’alveo dell’inerenza e di conseguenza rispetto alla possibilità di detrarre l’imposta versata dal soggetto passivo nell’effettuazione di tali acquisti. Ulteriore evoluzione in termini di compatibilità rispetto all’elasticità ravvisabile in seno alla Corte di Giustizia in relazione alla pregnanza del nesso che deve legare il bene o il servizio oggetto di acquisto e l’attività del soggetto passivo, anche se intesa nel suo complesso, si è riscontrata in seno alla Cassazione in pronunce che hanno avuto la valenza di far sì che la nozione di inerenza valicasse il perimetro ristretto tracciato dalle maggioritari pronunce, intesa come relazione ravvisabile solo laddove l’attività di destinazione fosse ricompresa nell’oggetto sociale, e che la sua pregnanza potesse essere valutata piuttosto che sulla base di un tale criterio formale (la pertinenza dell’attività all’oggetto sociale), all’attività esercitata in concreto dal soggetto passivo, che può anche esorbitare i limiti tracciati dall’oggetto sociale. La Corte sottolinea come la modifica all’art. 19, comma 2, del D.P.R. 633/1972, adottata con D.L. 26 maggio 1978, come convertito dalla L. 24 luglio 1978, n. 388, ampliando la deroga delle esclusioni dal regime ordinario dell’IVA di beni non contemplati dalla legislazione previgente alla Direttiva, vada disapplicata in quanto violi l’art. 17, n. 6, par. 2 della Direttiva stessa, “spettando soltanto al legislatore comunitario stabilire il

regime delle esclusioni del diritto alla detrazione dell'IVA, in vista dell'armonizzazione progressiva delle legislazioni nazionali sulla materia"<sup>154</sup>. La Corte coglie anche l'occasione per ravvisare delle criticità nel riferimento all'attività "propria" dell'impresa contenuto nella normativa nazionale, in relazione ad un apparente contrasto con la nozione di "impresa" enucleata dalla giurisprudenza comunitaria, significativamente più dilatata nella sua pregnanza, e sulla base della quale "il diritto alla deduzione nasce [...] nella misura in cui beni e servizi dell'impresa sono impiegati à fini di operazioni soggette ad imposta, prescindendosi dalla conformità o meno delle singole operazioni all'oggetto sociale". Secondo il richiamato orientamento della giurisprudenza comunitaria ciò si giustifica in relazione alla stessa nozione di "soggetto passivo Iva", delineata ai sensi dell'art 4 della Sesta direttiva, come chiunque eserciti in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività. Di conseguenza questo orientamento minoritario della Cassazione ravvisa, sulla base degli spunti tratti dalla richiamata giurisprudenza comunitaria, come ciò consente l'assoggettamento ad IVA di tutte le attività economiche, comprese quelle esercitate a titolo occasionale, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA. Queste posizioni che al loro interno celano un potenziale innovativo prorompente e decisivo in realtà sono rimaste isolate in quanto più di frequente si rilevano invece pronunce solo formalmente di avanguardia, ma che poi ricadono nel concreto nello stesso approccio restrittivo che connota il più consolidato orientamento giurisprudenziale che si è analizzato in precedenza. Per comprendere meglio la portata di questo tipo di pronunce un esempio è quello che si può rilevare nella sentenza 281/2010, in cui la Corte pur avvalorando l'orientamento che tende a disancorare l'inerenza dal dato formale della riconducibilità dell'attività in relazione alla quale i beni acquistati risultassero

---

<sup>154</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 5753 del 10 marzo 2010

serventi all'oggetto sociale e ribadendo la doverosità di accertare che questi ultimi potessero risultare "necessari" all' "esercizio vero e proprio dell'impresa", spostando dunque il modus operandi per l'effettuazione del giudizio di inerenza da un approccio formale ad un approccio casistico, che sembra simile a quello della Corte di Giustizia, in realtà perimetra la portata di questo tipo di affermazione attraverso l'espressione "vero e proprio"<sup>155</sup>. L'espressione in questione svislaccia la portata innovativa dell'orientamento in questione proprio perché se questo tipo di approccio sembrava di fatto essere proteso ad ampliare la nozione di inerenza poi di fatto la perimetra. Per di più la Corte non sembra precisare cosa debba intendersi con l'espressione "adoperata". Un simile bilanciamento tra avanguardie e regressioni all'interno della medesima pronuncia possono riscontrarsi anche nell'ambito di sentenze in cui la Corte, pur avendo agganciato ancora una volta la valutazione di inerenza ad un dato concreto, richiedendo che il presupposto in esame vada accertato in una dimensione sostanziale, che prescindendo dal dato formale dell'oggetto sociale, poi ha evidenziato la necessità che gli acquisiti dei beni o dei servizi in relazione ai quali sia possibile detrarre l'Iva siano riconducibili all'"attività tipica" del soggetto passivo, sebbene non coincidente con quella rientrante nell'oggetto sociale<sup>156</sup>. Con questo tipo di orientamento la Cassazione di fatto ha soppiantato un dato formale al quale la giurisprudenza maggioritaria ancorava il giudizio di inerenza, ossia l'oggetto sociale, con un altro, relativo all'attività tipica che, sebbene si prospetti come un concetto tutto casistico, in realtà è sostanzialmente un requisito formale considerando che, in evidente contrasto con il principio di neutralità, sulla base di tale requisito la Corte tende ad escludere il diritto di detrazione in relazione agli acquisiti sostenuti per attività imponibili ma non rientranti in quelle tipicamente svolte dal soggetto passivo, conducendo a

---

<sup>155</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 281 del 12 gennaio 2010

<sup>156</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 27908 del 13 dicembre 2013

risultati evidentemente irragionevoli e in collisione con la necessità di garantire la parità di trattamento.

In conclusione, possiamo asserire che per quanto in seno alla Corte si annidi un embrione di evoluzione di pensiero in relazione alla portata del requisito dell'inerenza e quindi in relazione all'ampliamento del diritto alla detrazione per effettivizzare il più possibile il principio di neutralità, nonché un tentativo di allineamento rispetto all'orientamento della giurisprudenza comunitaria, questo tipo di prerogativa resta ancora astratta e lontana. Ciò in virtù del fatto che resta ancora dilagante l'orientamento dominante, che si concretizza di una lettura restrittiva del presupposto dell'inerenza ai fini della delineazione dei confini del diritto a detrazione e ciò è attestato anche dal fatto che diverse pronunce della Cassazione, se da un lato manifestano al loro interno un timido tentativo di conformazione alla giurisprudenza comunitaria in relazione all'ampliamento della portata del nesso funzionale che deve legare il bene o il servizio oggetto di acquisto e l'attività imponibile espletata dal soggetto passivo, dall'altro tali sviluppi vengono paralizzati da capi all'interno delle medesime pronunce che sono evocativi di un'attitudine della Cassazione a rimanere ancorata all'orientamento consolidato più restrittivo e formalistico. All'interno di queste pronunce, dunque, elementi di avanguardia e elementi di regressione, combinandosi, finiscono per elidersi a vicenda e questo determina una sostanziale stasi della Cassazione rispetto a questo delicato argomento. Per porre fine a queste criticità sarebbe necessario un superamento dell'orientamento, ormai anacronistico, restrittivo e formalistico consolidatosi in seno alla Cassazione, direzionandosi verso l'orientamento minoritario, più progressista in termini di compatibilità rispetto al principio di neutralità.

### **13. Le esenzioni. Premessa**

Il titolo IX della Direttiva disciplina le esenzioni. Esse costituiscono una deroga al normale meccanismo applicativo dell'imposta sul valore aggiunto che fa di questa un'imposta sui consumi, richiedendo che ogni bene ceduto o servizio prestato da un soggetto passivo sia opportunamente tassato. Nel titolo in questione, il legislatore comunitario ha previsto svariate ipotesi in cui, per ragioni sociopolitiche o di tecnica impositiva, l'imposta non viene applicata. Ipotesi che, come più volte ribadito dalla CGUE e come suggerisce la natura derogatoria rispetto alla regola generale del funzionamento dell'imposta, devono essere interpretate restrittivamente. Sotto più aspetti esse pongono problematicità rispetto al principio di neutralità, in virtù delle atipiche conseguenze che esse comportano nello schema applicativo dell'imposta, differenti rispetto a quelle relative alle esenzioni delle imposte dirette. Ulteriori criticità si pongono, inoltre, rispetto al principio costituzionale di capacità contributiva e rispetto alla ricerca di un presupposto oggettivo da colpire, nell'applicazione dell'imposta sulle operazioni inerenti e antecedenti all'operazione esente. Prima di passare all'analisi di tali aspetti problematici, occorre da subito chiarire che essi persistono solo per una tipologia di esenzioni, ovverosia quelle previste dagli artt. 132 a 137 della Direttiva, in relazione ad obiettivi politici o di semplificazione, comportanti effetti distorsivi sulla neutralità a causa dell'assenza del diritto a detrazione sulle operazioni a monte del processo produttivo e distributivo. Al contrario, le esenzioni previste dagli articoli seguenti (da 138 a 166) non presentano tale caratteristica, consentendo la detrazione sugli acquisti inerenti a tali operazioni. Esse riguardano operazioni tra paesi comunitari o tra paesi comunitari ed extracomunitari e sono funzionali a garantire che l'imposizione avvenga nel paese del consumo, non comportando alcuna lesione del principio di neutralità, costituendone anzi un presupposto necessario.

Inoltre, nel nostro ordinamento le uniche esenzioni previste sono quelle relative alla prima categoria, mentre quelle appartenenti alla seconda sono definite operazioni “non imponibili”. Dunque, se le operazioni non imponibili rappresentano un aspetto fisiologico del meccanismo impositivo, consentendo il rispetto del principio di destinazione, le operazioni esenti rappresentano il frutto di un intervento, non poco invasivo, del legislatore (e comunitario e nazionale) su questo.

### ***13.1. Il rapporto tra esenzioni e principio di neutralità. Oneri per gli operatori economici e profili problematici.***

Rispetto alle esenzioni relative alle imposte dirette, le esenzioni IVA hanno natura e funzione differente. Ed infatti, in via generale, le esenzioni dovrebbero rappresentare una rinuncia da parte dell’Erario ad una determinata entrata fiscale, configurando un’assenza di arricchimento dello Stato controbilanciata da un’assenza di un impoverimento in capo al soggetto passivo. Ebbene, tale simmetria non si presenta anche nell’esenzioni relative all’imposta sul valore aggiunto. Ed infatti, se è vero che, relativamente a determinati soggetti, quali possono essere i consumatori finali, viene a formarsi un esonero dal pagamento dell’imposta (che questi, in assenza di apposita previsione, pagherebbero in via di rivalsa), è anche vero che, da un lato, persiste l’arricchimento dell’Erario (perlomeno parzialmente) e, dall’altro, viene a formarsi un impoverimento in capo ad altri soggetti, che senza tale previsione sarebbero, in virtù della neutralità dell’imposta, liberi da ogni carico fiscale. Ciò è dovuto dalla previsione per cui i soggetti passivi che effettuano operazioni esenti non hanno il diritto di detrazione dell’imposta versata in via di rivalsa relativa agli acquisti effettuati a monte, verificandosi in tali ipotesi un’indetraibilità specifica. Dunque, le conseguenze dovute dall’applicazione del regime delle esenzioni all’interno del meccanismo dell’imposta fa emergere una natura del tutto

peculiare e differente rispetto alle esenzioni per le imposte dirette. Le esenzioni IVA, infatti, non si verificano mai sul piano oggettivo, tutt'al più si potrebbero individuare su un piano soggettivo (quello del consumatore), poiché il carico fiscale continua a persistere, spostandosi di fatto sull'operatore economico. Nell'ottica dell'Erario, invece, la mancanza di arricchimento sussiste solo parzialmente. Ed infatti esso rinuncia solo all'ammontare relativo al valore aggiunto dell'operazione finale, dal momento che non riconosce alcun credito, né alcun diritto a detrazione, relativamente alle operazioni passive compiute dal soggetto passivo che si collegano, mediante un nesso funzionale, alle operazioni esenti.

Da un punto di vista di politica legislativa, le esenzioni IVA mirano a creare un regime particolare per determinate operazioni, che risulta vantaggioso qualora l'imposta assolta sugli acquisti sia di molto inferiore a quella che, in mancanza dell'apposita previsione, sarebbe applicabile sulle operazioni attive. Dunque, si può affermare che l'esenzione risulta, in una visione macroeconomica, tanto più vantaggiosa e coerente con la sua finalità agevolatrice, tanto più sia alto il valore aggiunto, ovverosia tanto più sia esiguo l'ammontare dell'imposta sulle operazioni a monte del processo produttivo e distributivo, in relazione a quello sull'operazione finale. All'opposto, come parte della dottrina osserva<sup>157</sup>, l'esenzione diventa perciò meno vantaggiosa quanto più l'imposta assolta sugli acquisti aumenta rispetto a quella teoricamente applicabile sulle operazioni attive, e "diviene addirittura controproducente quando la prima eccede la seconda". Ed infatti, raffrontando l'esenzione con la possibilità di prevedere un'aliquota esigua, nonostante in linea teorica si tratterebbe di un confronto tra assenza di imposizione ed imposizione, nel concreto, data la possibilità di detrarre l'imposta assolta relativamente agli acquisti, la seconda risulterebbe

---

<sup>157</sup> R. LUPI, in *Diritto tributario, Parte speciale, I sistemi dei singoli tributi*, Giuffrè editore, 2005, Milano

maggiormente vantaggiosa: “se all’effettuazione di sole operazioni esenti per 1000 corrispondono acquisti per 500, la relativa IVA al 19% (pari a 95), sarà irre recuperabile; se le operazioni attive fossero state, invece, gravate da IVA al 4%, l’onere d’imposta pari a 40 sarebbe stato più che controbilanciato dalla detrazione di 95, con un saldo netto a favore del contribuente pari a 55”<sup>158</sup>. Ciò si concretizza sotto un aspetto ulteriore, consistente nella traslazione del tributo dall’operatore economico al consumatore. Ed infatti, ogni qual volta il valore aggiunto dell’operazione sia di esigue dimensioni, dal momento che l’imposta assolta dal soggetto passivo sui precedenti acquisti non è oggetto di detrazione, seppur su un piano giuridico-formale il prezzo finale del bene o servizio destinato al consumo non prevede l’imposta da addebitare in via di rivalsa, il soggetto passivo tenderà a neutralizzare, su un piano prettamente economico-sostanziale l’imposta assolta in precedenza, incorporandola nel prezzo, che tenderà ad aumentare. E allora, se è vero che la finalità delle esenzioni è quella di agevolare il consumo (o meglio, specifici consumi), seppure in assenza di imposta, i consumatori risulterebbero sostanzialmente incisi dal tributo *quasi* nella stessa misura rispetto a quanto sarebbe accaduto senza specifica previsione. Si faccia però attenzione: “quasi” perché su di essi viene traslata solo l’imposta relativa all’operazione antecedente all’immissione in consumo, e non anche quella relativa al valore aggiunto dell’operazione ultima. Per tale motivo, tali scelte di agevolazione acquistano significato solo quando si riferiscono ad attività ad alto valore aggiunto e, nel concreto, esse riguardano generalmente settori ove tale valore è maggiormente elevato rispetto agli acquisti gravati da IVA<sup>159</sup>.

Ora, se tale raffronto vale per quanto riguarda l’aspetto dei flussi di cassa dell’Erario e, in linea di massima, per quanto riguarda l’adeguatezza

---

<sup>158</sup> R. LUPI, in *Diritto tributario, Parte speciale, I sistemi dei singoli tributi*, Giuffrè editore, 2005, Milano

<sup>159</sup> A. FEDELE, *Esenzioni ed esclusioni nella disciplina dell’IVA*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1973 volume I

dell'istituto dell'esenzione al raggiungimento delle finalità politiche e sociali che esso si pone nel caso specifico, secondo parte della dottrina<sup>160</sup> ciò non vale da un punto di vista soggettivo. Secondo tale tesi, al confronto con un meccanismo di imponibilità modesto, l'esenzione risulta essere sempre l'alternativa maggiormente svantaggiosa per il soggetto passivo e, più in generale, il regime d'esenzione risulta essere più svantaggioso rispetto a qualunque regime di imponibilità. Ciò dal momento che solo in un regime di esenzione vige l'indetraibilità, per il soggetto passivo, dell'imposta assolta sugli acquisti e solo in tale regime egli è inciso dal tributo. In qualsiasi altro regime d'imposizione egli potrebbe recuperare l'imposta versata in rivalsa a monte e sarebbe per lui indifferente l'imposizione relativa alle operazioni a valle, vista la possibilità di rivalersi sul consumatore finale. È dunque l'indetraibilità dell'IVA che comporta l'incidenza, almeno su un piano giuridico-formale, del carico fiscale sul soggetto passivo. Ed abbiamo osservato<sup>161</sup> come l'assenza di oneri per gli operatori economici sia uno dei tratti maggiormente caratterizzanti la neutralità dell'imposta: l'onere dell'imposta sul valore aggiunto non dovrebbe gravare sulle imprese soggette a tassazione<sup>162</sup>. La Corte di Giustizia, a tal proposito, ha più volte associato la neutralità economica al meccanismo della rivalsa e della detrazione<sup>163</sup>. L'obbligazione tributaria in senso proprio è solo quella relativa all'operazione coincidente con l'immissione in consumo, adempiuta formalmente dall'ultimo operatore economico della catena che,

---

<sup>160</sup> L. COGLIANDRO, "Imposta sul valore aggiunto, diritto a detrazione e neutralità fiscale: profili comunitari e nazionali", Dottorato di ricerca in Diritto Tributario Europeo, Alma Mater Studiorum – Università di Bologna, 2011

<sup>161</sup> Cfr. Capitolo 2, paragrafo 4.2

<sup>162</sup> OECD international VAT/GST guidelines (June 2011), guideline 1: "The burden of value added taxes themselves should not lie on taxable businesses except where explicitly provided for in legislation".

<sup>163</sup> Sentenza della Corte (Sesta Sezione) del 24 ottobre 1996; Elida Gibbs Ltd contro Commissioners of Customs and Excise; Causa C-317/94

tuttavia, esercitando la rivalsa sul consumatore, farà ricadere su questo il suo peso. Le antecedenti obbligazioni debbono qualificarsi come accessorie dal momento che i soggetti passivi IVA che acquistano beni o servizi con addebito d'imposta ricavano, oltre agli stessi, anche un credito nei confronti dell'Erario, che eserciteranno con la futura detrazione. È dunque nei presupposti soggettivi, attribuenti obblighi e diritti, che si realizza la piena neutralità dell'imposta e la finalità di far ricadere il peso sul consumatore. In questo senso, le esenzioni sembrano rappresentare una violazione del principio di neutralità e, in secundis, vista la stretta correlazione tra principio di neutralità e configurazione dell'IVA quale imposta generale sui consumi, comportare una perdita di tale carattere. Secondo una costante giurisprudenza della Corte occorre privilegiare un'interpretazione restrittiva delle disposizioni che designano aree di esenzione<sup>164</sup>, posto che esse si configurano come deroghe al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo e posto che, così inserite, configurano una forte violazione del principio di neutralità<sup>165</sup>. Le esenzioni di cui agli artt. 131-137 della direttiva IVA devono essere interpretati restrittivamente, poiché esse sono tassative deroghe al principio generale della stessa direttiva secondo cui l'imposta deve essere applicata ad ogni cessione di beni o prestazione di servizi effettuate a titolo oneroso da un soggetto passivo<sup>166</sup>. Va comunque ribadito che tale interpretazione restrittiva debba essere effettuata in conformità del principio di neutralità, non potendo creare discriminazioni all'interno di un settore di mercato e non potendo l'imposta influenzare le strategie degli operatori. In sintesi, ciò avviene dal momento che le esenzioni non si limitano

---

<sup>164</sup> E, in particolare, dell'articolo 135, paragrafo 1, della Direttiva 2006/112

<sup>165</sup> Sentenza della Corte (Seconda Sezione) del 19 luglio 2012; Finanzamt Frankfurt am Main V-Höchst contro Deutsche Bank AG; Causa C-44/11.

<sup>166</sup> Sentenza della Corte (seconda sezione) del 4 maggio 2017; Commissione europea contro Granducato di Lussemburgo; C - 564/15

ad annullare l'imposizione, bensì la spostano sul soggetto passivo IVA che, coerentemente alle finalità, ai principi e al meccanismo impositivo, dovrebbe essere un mero "intermediario", libero da carichi fiscali. Dunque, il Fisco non rinuncia mai all'imposta, non esistendo in ambito IVA operazioni che siano oggettivamente esenti, bensì la richiede ad un soggetto diverso dal beneficiario dell'esenzione, configurandosi così solo un'esenzione soggettiva.

Quanto appena detto, a ben vedere, è valido su un piano prettamente giuridico-formale, ma confrontato con la realtà economica e con le conseguenze reali delle esenzioni all'interno del meccanismo impositivo, esse assumono maggiore significato e si può analizzare sotto una diversa lente la loro coerenza con i principi sottostanti all'imposta, primo su tutti il principio di neutralità. In particolare, rileva il fenomeno della traslazione economica dell'imposta sul quale occorre soffermarsi. Occorre, innanzitutto rilevare come, nell'ordinamento tributario, il fenomeno della traslazione economica sia del tutto legittimo, a meno di espresso divieto. Ad esempio, il legislatore talvolta vieta determinate clausole contrattuali che pongono espressamente l'imposta a carico di un soggetto diverso da quello che dovrebbe essere inciso dal tributo. Ma tali previsioni sono tassative e specifiche, non hanno alcuna portata generale né possono considerarsi delle applicazioni dell'articolo 53 della Costituzione. Ed infatti, il principio di capacità contributiva richiede semplicemente che la disciplina del tributo miri a colpire il soggetto passivo che la manifesta, non anche che, in seguito, il tributo resti economicamente dello stesso<sup>167</sup>. Difatti, tale principio si disinteressa del fenomeno della traslazione economica, che si pone così su un piano libero da qualsiasi vincolo strettamente giuridico. La stessa Corte di Cassazione ha precisato come il patto traslativo d'imposta sia "nullo per illiceità della causa contraria all'ordine pubblico solo

---

<sup>167</sup> L. SALVINI, Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto, in *Rivista di Diritto Tributario*, 1993, II

quando esso comporti che effettivamente l'imposta non venga corrisposta al fisco dal percettore del reddito"<sup>168</sup>. E, se il patto traslativo non risulta in contrasto con l'art. 53 della Costituzione, non si vede perché dovrebbe esserlo una traslazione occulta, incorporata nel prezzo. D'altronde non esistono divieti che mirano ad impedire agli operatori economici di determinare i prezzi dei propri beni o servizi anche in relazione ad aspetti fiscali. Fatta questa premessa, data la possibilità per i soggetti passivi di traslare l'imposta assolta sulle operazioni attive verso i consumatori, siamo di fronte ad una rivalsa "impropria", che in linea generale viene esercitata nelle operazioni esenti. In sintesi, trattiamo di un importo, pari a quello pagato dal cedente o prestatore all'atto di acquisto dei beni o servizi connessi con l'operazione esente, che viene a sua volta incorporato nel prezzo, aumentandolo rispetto al prezzo che il consumatore avrebbe pagato "ante-imposta". Tale possibilità di rivalersi economicamente ricostruisce nella sostanza economica dell'operazione quella neutralità che, su un piano strettamente formale, sembrava essersi persa. Ed infatti, pur rinunciando, rispetto al normale schema applicativo, a ben due passaggi, ovverosia quello relativo alla detrazione sulla prima operazione e quello relativo al versamento dell'operazione finale, essi sono bilanciati, almeno da un punto di vista soggettivo, dalla possibilità per il soggetto passivo di rivalersi sul consumatore. Si prenda ad esempio l'ipotesi in cui un operatore acquisti un bene al prezzo di 20, per poi rivenderlo al consumatore al prezzo di 30. Ebbene, ipotizzando un'aliquota al 20%, egli, senza alcuna esenzione, pagherebbe in via di rivalsa l'imposta di 4 al primo cedente, potendo detrarre tale somma dall'importo da versare di 6, relativo all'ultima operazione ed oggetto di rivalsa nei confronti del consumatore finale. Qualora invece l'operazione relativa all'immissione in consumo fosse esente, egli non potrebbe detrarre l'importo di 4, ma tenderebbe (avendone la piena facoltà) a traslare tale importo nei confronti del consumatore. Dunque, egli non avrebbe alcun

---

<sup>168</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 6445 del 5 gennaio 1985

importo da detrarre, ma recupererebbe tale importo tramite una rivalsa occulta nei confronti del consumatore e, si badi bene, senza dover versare all'Erario quanto a lui addebitato. In conclusione, viene così mantenuta l'assenza di carico fiscale in capo al soggetto passivo e, allo stesso modo, il consumatore sarebbe economicamente inciso dall'imposta seppur in misura minore (4) rispetto a quella che avrebbe subito senza esenzione (6). E se sappiamo che il principio di neutralità, per essere in pieno realizzato, deve essere ricercato nei termini della sua effettività, guardando alla sostanza della realtà relativa all'esercizio dell'attività economica piuttosto che ai suoi presupposti formali, possiamo concludere che, almeno sotto un profilo sostanziale e almeno per quanto riguarda l'assenza di oneri per le imprese, esso non contrasta con il fenomeno delle esenzioni.

### ***13.1.2. Il rapporto tra le esenzioni, la concorrenza e le scelte aziendali***

Se, dunque, non si riscontrano su un piano sostanziale contrasti con la neutralità intesa nel senso dell'assenza di oneri per le imprese, risulta problematico il rapporto tra le esenzioni e, da un lato, gli effetti di distorsione della concorrenza che esse provocano (quindi, rispetto al profilo della neutralità giuridica) e, dall'altro, l'influenza da queste esercitata sulle scelte di investimento. Infatti, come in precedenza visto, l'ammontare della rivalsa economica non è in alcun modo proporzionale al prezzo finale d'immissione al consumo, bensì è pari ad un importo riferibile all'imposta sui precedenti acquisti. Dunque, si tratta di un importo completamente scollegato rispetto all'operazione finale che, secondo il meccanismo applicativo dell'imposta sul valore aggiunto, dovrebbe essere l'unico parametro da prendere a riferimento. E infatti, nel sistema IVA l'imposta viene addebitata sul solo valore aggiunto in ogni passaggio della filiera produttiva e distributiva, motivo per cui l'imposta finale gravante sul consumatore è pari all'applicazione dell'aliquota sul prezzo

al dettaglio, indipendentemente dal quanto avviene nelle fasi di produzione e distribuzione. È grazie a questo assunto che, nel concreto, è salvaguardato il principio della parità di trattamento, nonché resta impermeabile da considerazioni fiscali la scelta dei consumatori. Infatti, riferendosi l'imposta solo al prezzo finale, essa prescinde dalle diverse tipologie di produzione e distribuzione di un bene o servizio, sia a livello puramente quantitativo che, per quanto ci interessa in questa sede, a livello qualitativo. Ed infatti, il valore aggiunto dell'operazione finale rispetto alle precedenti è, nello schema generale dell'IVA, del tutto irrilevante per la determinazione dell'imposta gravante sul consumatore. In questo modo è salvaguardata l'integrità della concorrenza. Nel meccanismo derivante dalle esenzioni, al contrario, la rivalsa economica è rappresentata da un importo diverso rispetto alla mera applicazione di un'aliquota al prezzo di consumo. Essa, infatti, rappresenta l'imposta relativa all'operazione immediatamente precedente. Ciò comporta che per la cessione dello stesso bene e per la fornitura dello stesso servizio gli operatori economici che hanno acquistato beni e servizi connessi all'operazione finale ad un prezzo molto alto e quanto più vicino possibile al prezzo finale risulteranno fortemente svantaggiati rispetto agli operatori economici che, al contrario, compiono operazioni ad alto valore aggiunto. Ed infatti, i primi saranno costretti ad abbassare notevolmente i prezzi, rinunciando in via parziale alla rivalsa economica (che è sempre possibile, ma, in tali ipotesi, mai obbligatoria). È evidente come, in questo scenario, la neutralità perda la sua consistenza sotto ogni profilo. In primo luogo, viene a crearsi una forte distorsione concorrenziale: l'imposta incide sulle dinamiche di mercato, colpendo gli operatori in maniera differente a seconda delle loro strategie aziendali. In secondo luogo, date le dinamiche di mercato, gli operatori che vendono beni o prestano servizi a basso valore aggiunto dovranno rinunciare a parte della rivalsa economica, subendo dunque un carico fiscale dell'imposta sugli acquisti che non potranno traslare sui consumatori, violando la neutralità non solo da

un punto di vista giuridico-formale<sup>169</sup>, ma anche sul piano sostanziale. In più, tale scenario condizionerebbe fortemente anche le scelte strategico-aziendali, che tenderebbero a spostarsi verso un alto valore aggiunto tra le operazioni di acquisto e quelle di immissione in consumo. Dunque, nel rispetto del principio di neutralità, il legislatore dovrebbe prevedere esenzioni per operazioni che comportano, almeno in una parte consistente dei casi, un rapporto molto basso tra il valore delle operazioni connesse e il valore dell'operazione finale. Ad esempio, comporterebbero problematiche applicative nei settori industriali e commerciali, data la grande massa d'acquisti presente nelle fasi di produzione e distribuzione (si pensi ad acciaierie o supermercati)<sup>170</sup>, risultando spesso controproducenti relativamente alla loro finalità e distorsive delle dinamiche concorrenziali. Ad ogni modo, le esenzioni riguardano in genere settori ove, per la propria natura, il valore aggiunto delle operazioni corrispondenti all'immissione in consumo è particolarmente elevato, limitando il più possibile tali dinamiche.

### ***13.1.3. Le esenzioni nelle operazioni B2B. I servizi finanziari.***

Altre problematiche di ordine applicativo riguardano il caso in cui i beneficiari delle esenzioni siano soggetti passivi IVA. Occorre anzitutto osservare come tali esenzioni abbiano una natura peculiare. Esse non perseguono, per la propria struttura, finalità sociali o politiche, non creando di fatto alcuna agevolazione tributaria per i beneficiari. A ben vedere, questi ultimi sono a loro volta operatori economici, soggetti al regime IVA e qualora non vi fosse alcuna esenzione essi subirebbero sì l'imposta in via di rivalsa ma, a loro volta,

---

<sup>169</sup> Sarebbe accettabile una mera violazione formale del principio se, su un piano sostanziale, il soggetto passivo avesse la possibilità di neutralizzare tali violazioni

<sup>170</sup> R. LUPI, in *Diritto tributario, Parte speciale, I sistemi dei singoli tributi*, Giuffrè editore, 2005, Milano

avrebbero il pieno diritto di detrarla. In sintesi, essi non subirebbero alcun carico impositivo, motivo per cui l'esenzione non produce per loro (né per nessun altro soggetto) alcun beneficio, non potendo essere agevolati in un sistema impositivo che fisiologicamente neutralizza il peso del tributo su tali soggetti. Ecco allora la peculiarità di tali esenzioni, situata nella ratio legis riscontrabile non nella tipica finalità sociopolitica di agevolazione del consumo, bensì in una finalità di tipo tecnico, in risposta alle difficoltà di avvalersi del regime dell'imposta. L'esempio in tema più rilevante è senz'altro quello delle esenzioni dei servizi finanziari<sup>171</sup>. Tale regime, infatti, non è giustificato da una finalità sociale, ma da una difficoltà tecnica di imposizione, data dalla complessità di individuazione della base imponibile in relazione alle diverse tipologie di servizi forniti dalle istituzioni finanziarie. Spesso i destinatari di tali servizi sono a loro volta soggetti passivi IVA e dunque, per i motivi appena visti, non traggono alcun beneficio da tali esenzioni. Se analizzassimo tali acquisti esenti da un punto di vista giuridico-formale, nulla quaestio: senza esenzione non avrebbero sopportato alcuna imposta e il discorso non cambia con l'applicazione dell'esenzione. Tuttavia, abbiamo visto come i prestatori di

---

<sup>171</sup> L'art. 135 della Direttiva IVA, paragrafo 1, lettere da b) a g) dispone: "Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti: [...] b) la concessione e la negoziazione di crediti nonché' la gestione di crediti da parte di chi li ha concessi; c) la negoziazione 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; d) 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; e) 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; f) le operazioni, compresa la negoziazione ma eccettuate la custodia e la gestione, relative ad azioni, quote parti di società o associazioni, obbligazioni e altri titoli, ad esclusione dei titoli rappresentativi di merci e dei diritti o titoli di cui all'articolo 15, paragrafo 2; g) la gestione di fondi comuni d'investimento quali sono definiti dagli Stati membri"

servizi esenti, per neutralizzare l'imposta versata in rivalsa relativa agli acquisti connessi a monte di tali operazioni, tenderà a rivalersi economicamente sui destinatari dei servizi finanziari, aumentandone il prezzo. Nel momento in cui una traslazione di tal genere viene effettuata nei confronti di un soggetto passivo emergono rilevanti violazioni del principio di neutralità. Infatti, l'acquirente è danneggiato su due fronti. A monte egli non avrà alcun diritto a detrarre le somme traslate, dal momento che la rivalsa subita è una rivalsa non giuridica, ma prettamente economica, inglobata nel prezzo: se l'operazione specifica non fosse esente egli subirebbe una rivalsa addebitatagli in fattura e potrebbe regolarmente detrarla, senza subire alcun carico impositivo<sup>172</sup>. A valle, in aggiunta, risulta molto difficile traslare tale carico occulto sul successivo acquirente. Infatti, essendo soggetto a regolare regime IVA, egli dovrà applicare la normale imposta sulle proprie operazioni passive. È evidente come il prezzo, che già sarà aumentato dall'imposta propria dell'operazione difficilmente potrà subire un aumento ulteriore relativo alla somma precedentemente addebitata al destinatario del servizio finanziario. Da qui risulta chiaro come l'esenzione nelle operazioni tra soggetti passivi (B2B) non faccia che incidere fiscalmente sullo stesso destinatario di tale esenzione. Il soggetto che, su un piano strettamente giuridico, dovrebbe risultare beneficiario di un'agevolazione, nella sostanza risulta inciso da un carico fiscale che, nello schema giuridico di un'imposta strutturata in base al principio di neutralità, egli non dovrebbe in alcun modo subire. Al fine di limitare tali distorsioni, l'art. 137 della Direttiva prevede che gli Stati membri possono accordare ai loro soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione delle operazioni finanziarie di cui all'articolo 135, paragrafo 1, lettere da b) a g). Dunque, attraverso tale diritto di opzione accordato agli Stati, essi possono neutralizzare tali distorsioni concedendo alle istituzioni finanziarie di optare per l'imposizione di tali servizi, cosicché gli acquirenti possano

---

<sup>172</sup> S. NATHOENI, T. BRAAKMAN, Option for Taxation of Financial Services – is it an Option?, in International VAT Monitor, 2010, II

esercitare il diritto di detrazione a questi relativo. Tuttavia, tale opzione è stata esercitata solo da sei Stati nell'Unione Europea (Francia, Germania, Estonia, Austria, Lituania, Belgio). È evidente come, dunque, tale regime di esenzione resti problematico nel suo rapporto con il principio di neutralità. Per tali ragioni, nel 2021 la Commissione Europea ha avviato una consultazione pubblica sulla revisione del regime delle esenzioni Iva applicabili ai servizi finanziari e assicurativi ed entro il 2023 è attesa una proposta di modifica della Commissione Europea. Spetterà poi al Consiglio dell'Ue, al Parlamento europeo e agli Stati membri, seguendo l'ordinario iter legislativo, decidere sul futuro dell'Iva nel settore dei servizi finanziari e assicurativi. La Commissione Europea aveva già proposto una revisione delle norme sul trattamento Iva dei servizi finanziari e assicurativi nel 2007. Tuttavia, le discussioni in sede di Consiglio Europeo si sono bloccate e le proposte sono state ritirate nel 2016<sup>173</sup>. La proposta della Commissione tendeva a spostare tale opzione dagli Stati verso le stesse istituzioni finanziarie, cosicché potessero essere queste a decidere se optare per il regolare regime impositivo o se usufruire dell'esenzione superando le difficoltà tecniche dell'imposizione in tale settore. Soluzioni possibili, oltre tale possibilità di far optare le stesse istituzioni per l'imposizione, sarebbero senz'altro quella di eliminare completamente l'esenzione su questo genere di operazioni, ma anche la possibilità per i fornitori di servizi finanziari di detrarre gli acquisti ad esse connessi. Quest'ultima possibilità, d'altronde, è già stata prevista dal legislatore comunitario per eliminare le distorsioni della neutralità nella sua dimensione esterna ed internazionale. Ed infatti, l'art. 169 della Direttiva, alla lettera c) prevede che il soggetto passivo abbia il diritto di detrarre l'Iva ivi prevista nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati ai fini delle sue operazioni esenti conformemente all'articolo 135, paragrafo 1, lettere da a) a f), quando il destinatario è stabilito fuori della Comunità o

---

<sup>173</sup> M. BANCALARI, Il futuro dell'iva nei servizi finanziari e assicurativi, in *Insurance Review* ([www.inurancereview.it](http://www.inurancereview.it))

quando tali operazioni sono direttamente connesse a beni destinati a essere esportati fuori della Comunità. Tale soluzione sarebbe in grado di assicurare la neutralità sotto tutti i suoi aspetti, dal momento che: a) non comporterebbe alcun carico fiscale sugli operatori economici, né giuridicamente dal lato del prestatore, né economicamente dal lato dell'acquirente soggetto passivo, che non subirebbe alcuna rivalsa "occulta"; b) riuscirebbe allo stesso modo nell'intento di superare la difficoltà tecnica di imposizione tipica del settore, data dalla complessità di individuazione della base imponibile in relazione alle diverse tipologie di servizi forniti dalle istituzioni finanziarie. È vero che una modifica di questo tipo comporterebbe un mancato guadagno da parte dell'Erario, ma è pur vero che, in virtù dei cardini della stessa imposta, esso non può in nessun caso provenire da un carico fiscale sui soggetti passivi. E, se vogliamo, un'esenzione comportante il diritto di detrazione relativo agli acquisti connessi garantirebbe, in concreto, quella che è l'originaria rappresentazione dell'esenzione, ovverosia una rinuncia da parte dell'Erario ad una determinata entrata fiscale, un'assenza di arricchimento dello Stato controbilanciata da un'assenza di un impoverimento in capo al soggetto passivo.

### ***13.2. Il rapporto tra esenzioni e principio di capacità contributiva***

La ratio del tributo e il suo meccanismo di applicazione qualificano l'IVA quale imposta sul consumo: presupposto d'imposta è l'atto di immissione in consumo, ossia le cessioni di beni o servizi ai consumatori finali ed è in capo a questi ultimi che va individuata la titolarità della capacità contributiva la cui manifestazione l'imposta vuole colpire, mentre i versamenti effettuati dagli operatori economici nei passaggi intermedi avrebbero la natura di meri acconti d'imposta. Ciò trova diretta conferma nell'art. 2 della Prima Direttiva in materia IVA della CEE, che, nel primo paragrafo, sancisce 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". L'IVA è destinata a colpire i consumi (e solo questi) effettuati all'interno di uno Stato ed ha come presupposto di fatto la sola immissione al consumo del bene e del servizio, individuando come unica base imponibile il prezzo pagato dal consumatore finale al momento dell'ultimo acquisto. La capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione, dunque, in linea generale, deve configurarsi in capo ai consumatori e risiede nel consumo stesso. L'IVA rappresenta un'imposizione indiretta che grava su manifestazioni di capacità contributiva quali il consumo o la spesa a questo relativa e ciò si realizza mediante gli istituti della rivalsa e della detrazione. Si devono, in quest'ottica, dissociare le figure dei soggetti giuridicamente tenuti agli obblighi formali, individuati negli operatori economici e i cui versamenti intermedi configurano obbligazioni accessorie all'interno della struttura del tributo, e quelle dei soggetti incisi dall'imposta, non solo a livello economico, ma anche sul piano giuridico posto che si configurano, come visto, come portatori di propria capacità contributiva. L'obbligazione tributaria in senso proprio, invece, è solo quella relativa all'operazione coincidente con l'immissione in consumo, adempiuta formalmente dall'ultimo operatore economico della catena che, tuttavia, esercitando la rivalsa sul consumatore, farà ricadere su questo il suo peso. Le antecedenti obbligazioni debbono qualificarsi come accessorie dal momento che i soggetti passivi IVA che acquistano beni o servizi con addebito d'imposta ricavano, oltre agli stessi, anche un credito nei confronti dell'Erario, che eserciteranno con la futura detrazione. È dunque nei presupposti soggettivi, attribuenti obblighi e diritti, che si realizza la piena neutralità dell'imposta e la finalità di far ricadere il peso sul consumatore.

Ci si domanda, ora, se il meccanismo delle esenzioni si ponga in contrasto o meno con quanto appena detto. E d'altronde, se la risposta fosse positiva, si presenterebbero profili di incostituzionalità relativamente all'articolo 53 della Costituzione, date le difficoltà riscontrabili nell'inquadramento della capacità contributiva dell'IVA sotto altri presupposti se non il consumo. Ed infatti, se assicurare che sia rispettato il principio di capacità contributiva vuol dire assicurare che il peso del tributo incida il consumatore, unico soggetto in grado di manifestare tale capacità, è vero che, nel meccanismo generale, la detrazione assume rilevanza fondamentale. Ebbene, come abbiamo visto, il regime delle esenzioni non prevede la possibilità di esercitare alcuna detrazione relativa alle operazioni esenti ed il carico fiscale, da un punto di vista giuridico, ricade sul soggetto passivo. Seguendo il filone dottrinale che privilegia il dato giuridico-formale, non si potrebbe non concludere che il regime delle esenzioni contrasti con l'art. 53, ponendo il tributo su un soggetto, quale l'operatore economico, che non manifesta alcuna capacità contributiva. Da un lato, l'esenzione sarebbe del tutto funzionale a detassare la capacità contributiva manifestata dal consumatore (e, d'altronde, è proprio questa la funzione tipica dell'istituto). Dall'altro, il soggetto passivo che opera in tale regime, non potendo detrarre l'imposta sugli acquisti, è gravato del tributo senza aver manifestato capacità contributiva, dal momento che tali acquisti non possono essere qualificabili quali consumi, poiché inerenti all'attività economica. Ed infatti risulta problematico, seguendo un ragionamento giuridico-formale, inquadrare il presupposto oggettivo del tributo indetraibile. In primis, risulta impossibile un'impostazione peculiare di tale imposta, trasformandone la natura da quella regolare di imposta indiretta ad una, più specifica, di imposta diretta, come se la capacità contributiva potesse ritrovarsi non già sulla produzione, bensì sul consumo, come d'altra parte una dottrina minoritaria sosteneva<sup>174</sup>. Oggi, tale

---

<sup>174</sup> FANTOZZI, A., Presupposto e soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto, in *Dir. Prat. Trib.*, I, 1972

visione è del tutto superata, come anche più volte affermato dalla giurisprudenza comunitaria, che si è espressa sulla piena compatibilità tra l'IVA e l'IRAP italiana, tributo sulla produzione e sull'attività professionale che "si può collocare all'esterno dell'ambito applicativo dell'art. 33 della sesta direttiva" dal momento che "colpisce le attività produttive in modo tale che non sia certo che la stessa vada, in definitiva, a carico del consumatore finale, come avviene per un'imposta sul consumo come l'IVA"<sup>175</sup>. Non è possibile, in secundis, trovare alcuna manifestazione di capacità contributiva se si configura tale imposta quale indiretta: ciò significherebbe inquadrare gli acquisti connessi alle operazioni esenti quali una spesa dell'impresa, capace di costituire indirettamente un indice di ricchezza della stessa. Ciò, però, non è possibile: l'utilizzazione economica di tali risorse stride con tale impostazione, dal momento che essi non sono che spese necessarie allo svolgimento dell'attività economica. Concludendo, risulta evidente come non si possa ritrovare alcuna manifestazione di capacità contributiva nella struttura IVA che sia alternativa e differente dal consumo: è solo in capo ai consumatori che essa si può manifestare e qualsiasi altra ricostruzione non è ammissibile né sotto un profilo giuridico, né sotto un profilo economico-sostanziale. Così d'altronde è per l'imposta nel suo schema generale: il fatto che gli operatori economici intervengano alla fine del ciclo produttivo o distributivo non rende questi titolari di alcuna capacità contributiva, così come per i soggetti che intervengono nelle precedenti fasi di tali cicli. In tal caso è la rivalsa, come visto, a traslare il carico dell'imposta sui reali titolari di tale capacità. In assenza di tale possibilità, come avviene per le esenzioni, risulta critica la posizione di coloro che si posizionano al termine della catena economica: ciò comporterebbe

---

<sup>175</sup> Sentenza della Corte (grande sezione) del 3 ottobre 2006; Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl contro Agenzia Entrate Ufficio Cremona; C-475/03

una violazione dell'art. 53, dal momento che verrebbe tassato un soggetto senza alcuna giustificazione costituzionale.

In queste dinamiche occorre domandarsi che ruolo abbia la traslazione economica operata dal soggetto che, caricato di un'imposta indetraibile, ingloberà nel prezzo del bene destinato al consumo tale somma, così da riportare il peso del tributo sul consumatore, che, a livello costituzionale, è l'unico soggetto che può essere inciso dall'IVA. Ebbene, i punti critici relativi alla sufficienza di tale traslazione economica a garantire il rispetto del principio di cui all'art. 53 della Costituzione sono due: da un lato, che tale rivalsa sostanziale non rientri nello schema impositivo delineato dal legislatore ma appartenga solamente alle dinamiche di mercato e a precise scelte aziendali dell'operatore economico; dall'altro, che essa non sia obbligatoria ma, al contrario di quanto avviene al di fuori di tale regime, sia rimessa alla scelta del soggetto passivo.

Sulla prima questione, occorre guardare alla natura dell'art. 53 che ha in sé caratteri economici non trascurabili: è vero che esso funge da parametro costituzionale per il legislatore nell'assetto della disciplina giuridica del tributo, ma è pur vero che il prelievo a cui l'imposta generalmente mira è di natura prettamente economica e chi lo subisce nella sostanza non sempre è colui che è designato dal legislatore quale soggetto passivo giuridico. Ed infatti, il rispetto del principio di capacità contributiva vincola il legislatore ad assicurare delle garanzie di risultato: è il risultato sostanziale dell'imposta a dover essere conforme a tassare colui che manifesta tale capacità, mentre gli aspetti meramente giuridici della disciplina dell'imposta sono indici neutrali e strumentali rispetto al risultato riscontrabile nella realtà economica<sup>176</sup>. Dunque,

---

<sup>176</sup> In tal senso, L. SALVINI, Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto, in *Rivista di Diritto Tributario*, 1993, II; I. MANZONI, Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano, Torino, 1965

la traslazione economica operata dal soggetto passivo in regime di esenzione non può essere trascurata nell'analisi della conformità di tale istituto all'art. 53, rientrando pienamente nella logica del principio di capacità contributiva. Ciò premesso, è pur vero che tale portata economica del principio deve essere in qualche modo "giuridicizzata" per fungere da parametro di costituzionalità delle leggi tributarie. Occorre, perciò, che siano chiari i limiti entro cui il legislatore può spingersi per rispettare il vincolo dell'art. 53 Cost. La sintesi tra la portata economica del principio di capacità contributiva e il suo riflesso giuridico non può che portare a ritenere, come correttamente affermato dalla dottrina<sup>177</sup>, che il legislatore sia tenuto a costruire il tributo in modo tale che esso sia il quanto più vicino possibile ad incidere colui che manifesta tale capacità: non è necessario che vi sia la totale certezza, delineata dallo schema giuridico dell'imposta, che ciò avvenga nel concreto. È sufficiente che ciò sia realizzabile secondo le comuni dinamiche di mercato, come avviene nel caso specifico ove, il più delle volte, il soggetto passivo sarà portato a traslare il peso dell'imposta sul consumatore<sup>178</sup>. Il fatto che ciò possa non avvenire nel concreto diviene irrilevante, dal momento che tale eventualità è rimessa alla scelta dell'operatore economico. D'altronde, la stessa soluzione è adottata dal legislatore, compatibilmente con l'art. 53 Cost., anche inerentemente alle ipotesi di cui al terzo comma dell'art. 18 del D.P.R. 633/1972, tra le quali rientrano le cessioni gratuite di beni soggette ad imposta, la destinazione di beni al consumo personale o familiare e le prestazioni di servizi estranee all'esercizio dell'impresa o per uso personale o familiare dell'imprenditore soggette all'imposta e che sono caratterizzate per il carattere facoltativo della rivalsa, in

---

<sup>177</sup> L. SALVINI, Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto, in *Rivista di Diritto Tributario*, 1993, II

<sup>178</sup> L'esenzione consente di traslare in capo al consumatore una somma inferiore rispetto a quella che avrebbe regolarmente versato, dal momento che essa è diminuita del valore aggiunto relativo all'ultima operazione della catena produttiva o distributiva

deroga all'obbligatorietà prevista al comma 1 dello stesso articolo o, sulla stessa via, alla rivalsa a seguito di accertamento, anch'essa facoltativa (e, con non pochi problemi, collocata temporalmente in un momento successivo all'effettuazione dell'operazione e presupponente l'avvenuto versamento definitivo della maggiore IVA accertata<sup>179</sup>). Concludendo, risulta evidente come la traslazione economica del tributo, seppur non disciplinata dal legislatore né rientrando nello schema impositivo, sia condizione sufficiente per affermare la compatibilità del regime delle esenzioni al principio di capacità contributiva, che ha una dimensione prettamente economica e che richiede solamente che il tributo sia strutturato in modo tale da essere il più vicino possibile ad incidere il titolare di tale capacità<sup>180</sup>.

---

<sup>179</sup> Se in tal caso la facoltà dell'esercizio della rivalsa non è problematico relativamente al principio di capacità contributiva dal momento che il suo esercizio è rimesso alla scelta dell'operatore economico, lo stesso non si può dire per le modalità di attuazione della rivalsa stessa. Infatti, in primis il soggetto passivo dovrà ad ogni modo ed obbligatoriamente sopportare il carico fiscale, seppur temporaneamente, nel lasso di tempo tra l'avvenuto versamento della maggiore imposta accertata e la rivalsa. In secundis, essa ha natura privatistica, inerendo non al rapporto tributario ma ai rapporti interni tra i contribuenti e può essere esercitata, qualora non vi sia coesione di intenti tra essi, solamente tramite l'ordinaria giurisdizione civilistica, non potendosi invocare altri istituti contemplati dalla normativa Iva. Risulta evidente come tali circostanze violino fortemente il principio di neutralità: la maggiore IVA accertata, che dovrebbe essere un'imposta maggiore gravante sul consumatore, nel concreto incide e non poco la posizione del soggetto passivo IVA, che spesso tenderà a subire in via definitiva l'imposta dinanzi alle difficoltà del suo recupero.

<sup>180</sup> Tale affermazione, a ben vedere, non vale per quanto riguarda l'IVA indetraibile nelle operazioni B2B, cfr. par. 11.1.3



## CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

La casistica presa in esame nel presente lavoro porta all'inevitabile conclusione che la neutralità non possa essere scissa nella sua definizione: le sue differenti "direzioni" altro non sono che diverse angolazioni dello stesso fenomeno. La neutralità è un concetto unitario, da intendersi come il riflesso del principio di parità di trattamento all'interno del sistema impositivo, che mira, in ogni luogo, in ogni tempo ed in ogni circostanza nella stessa direzione, ovverosia quella di colpire esclusivamente i consumatori garantendo a tutti i soggetti una parità di trattamento, senza influenzare le dinamiche di mercato. In poche parole, collegare l'impovertimento dei consumatori e l'arricchimento dell'Erario senza intaccare quanto interposto tra loro e, dunque, garantendo l'integrità del mercato oltre imposta. Come abbiamo potuto osservare, infatti, nessuna "direzione" della neutralità potrebbe essere conseguita senza il parallelo conseguimento delle altre, così come la violazione della neutralità sotto una determinata prospettiva comporterebbe automaticamente la violazione della stessa sotto tutte le altre. Tale risultato va ricercato non sotto un profilo prettamente giuridico-formale, ma guardando ai risultati sostanziali dell'applicazione dell'imposta, ovverosia agli effetti che essa comporta sulla realtà economica. Ciò perché molto spesso il dato legislativo non corrisponde alle dinamiche economiche che si realizzano, nascondendo alcuni fenomeni, tra i quali la traslazione non giuridica dell'imposta e la rivalsa economica, che devono prendersi in considerazione per una corretta analisi del mercato concorrenziale e risultano indispensabili per valutare la conformità delle singole previsioni e dei singoli meccanismi al principio di neutralità. Orbene, ricercare sotto questi profili la completa assenza di oneri fiscali per gli operatori economici risulta di difficile attuazione. Ed infatti, il meccanismo di detrazione-rivalsa che sorregge lo schema impositivo è propedeutico ad eliminare gli oneri dell'imposta solo da un punto di vista giuridico-teorico. Ciò è vero non solo a

causa degli oneri indiretti e delle tempistiche di conformità di cui al par. 4.2.1 del secondo capitolo, che costituiscono un costo gravante sugli operatori economici che la complessità del tributo rende molto alto e difficilmente eliminabile essendo insito nello stesso meccanismo d'imposta, ma anche in relazione agli effetti che l'imposta comporta sul consumo e sugli stessi margini delle imprese. Sostenendo che gli istituti della rivalsa e della detrazione siano da soli sufficienti a non rendere gli operatori economici soggetti gravati dall'imposta, si arriverebbe alla conclusione che qualsiasi aumento dell'aliquota IVA operato dal legislatore tributario sarebbe del tutto incapace di intaccare i margini delle imprese, potendosi esse rivalere sempre e comunque sui consumatori. A ben vedere, non è così: l'aumento dei prezzi dovuto all'aumento delle aliquote, riversato nei confronti dei consumatori sia giuridicamente che, in casi di operazioni esenti, economicamente, comporta un inevitabile effetto depressivo dei consumi su larga scala dovuto ad un'inflazione in rialzo e, conseguentemente, ad un minore potere d'acquisto dei consumatori. L'ISTAT ha affermato, in relazione all'aumento dell'IVA dal 10% al 12% e dal 22% al 25% previsto dalla legge di bilancio 2020 e derivante dalle clausole di salvaguardia allora vigenti e in seguito abrogate dal D.L. 34/2020, che l'incremento dei prezzi derivante avrebbe portato a un effetto depressivo sui consumi stimato nell'ordine di 0,2 punti percentuali. Relativamente al periodo successivo all'ultimo incremento dell'aliquota del 2013, il potere d'acquisto delle famiglie era infatti diminuito in pochi mesi di un punto e mezzo percentuale. E se una diminuzione del consumo corrisponde ad un effetto negativo sui margini delle imprese, risulta evidente come l'IVA abbia un deciso impatto, se pur in via indiretta, su queste ultime. In aggiunta, non sempre l'aumento dell'aliquota da versare all'Erario è oggetto di rivalsa effettiva da parte dei soggetti passivi nei confronti degli acquirenti. Ed infatti, essi sono posti dinanzi alla scelta tra la traslazione della maggiore imposta sui prezzi o, in alternativa, una diminuzione del prezzo ante imposta al fine di

mantenere stabile il prezzo complessivo. Date le condizioni della domanda per i propri prodotti e le politiche di prezzo dettate dalla concorrenza, in molti casi gli operatori economici scelgono di internalizzare l'incremento impositivo. Dopo l'aumento al 22% del 2013, la Banca d'Italia ha registrato come solo il 23% degli operatori economici abbia traslato con completezza l'imposta maggiore sugli acquirenti<sup>181</sup>. Risulta evidente, dunque, come l'obbligo di rivalsa previsto dallo schema legislativo dell'imposta si debba confrontare con quelle che sono le dinamiche reali del mercato e come, a ben vedere, le imprese subiscono, almeno in via indiretta, il carico impositivo dell'IVA. Sarebbe d'altronde impossibile che un'imposta sui consumi, qual è l'IVA, non gravi anche sugli operatori economici.

E dunque, se non esiste la possibilità di un'assoluta assenza di oneri per le imprese, è evidente come la reale chiave del principio di neutralità resti quella di assicurare una parità di trattamento nell'acquisto di beni e servizi che siano tra loro identici o simili, attraverso una correlazione e una proporzionalità tra l'importo dell'imposta pagata e il consumo operato. In ciò l'IVA riesce, nel suo schema impositivo, misurando l'imposta finale sul prezzo al dettaglio pagato dal consumatore (in sintonia con la sua qualificazione quale imposta sul consumo), oltre che applicando le medesime aliquote per beni e servizi simili. Corollario di queste assunzioni è la neutralità dell'importo dell'imposta finale rispetto al numero di passaggi intermedi del bene o servizio: sarà solo il prezzo finale pagato dal consumatore a determinare il carico fiscale da questo sostenuto, non anche la tipologia di produzione (verticale o orizzontale) alla base di tale bene o servizio. Da qui la differenza con le imposte cumulative o a cascata, ove, al contrario, l'assetto produttivo è di forte impatto sull'imposta finale, esistendo un'imposta per ogni passaggio tra i diversi operatori economici. Al contrario, nel sistema IVA, l'imposta viene addebitata sul solo

---

<sup>181</sup> Banca d'Italia, Indagine sulle aspettative di inflazione e crescita - dicembre 2013

valore aggiunto in ogni passaggio della filiera produttiva e distributiva, motivo per cui l'imposta finale gravante sul consumatore è pari all'applicazione dell'aliquota sul prezzo al dettaglio, indipendentemente dal numero delle fasi di produzione. Tale principio è stato ribadito dalla CGUE: sin dalla prima direttiva in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, si desume che uno dei principi fondamentali sul quale si basa il sistema dell'IVA è la neutralità, nel senso che, all'interno di ciascun paese, sulle merci dello stesso tipo gravi lo stesso carico fiscale, "qualunque sia la lunghezza del circuito di produzione e di distribuzione"<sup>182</sup>. L'imposta risulta *neutrale* nei confronti delle imprese qualora essa non interferisca con le dinamiche di mercato e non crei alcuna distorsione della concorrenza, sfavorendo alcuni soggetti passivi in favore di altri. È per questo che, come abbiamo osservato nel terzo capitolo, le esenzioni, pur limitando il diritto di detrazione per i soggetti passivi, stante la possibilità di traslare economicamente l'imposta, non risultano sempre lesive del principio di neutralità ma solo nei casi in cui come accade per alcune applicazioni nelle operazioni ad alto valore aggiunto<sup>183</sup> o nelle operazioni B2B<sup>184</sup> ove si verifica una distorsione concorrenziale che porta a favorire alcune tipologie di produzione e distribuzione ad altre.

È in tal modo evidente lo stretto rapporto tra principio di parità di trattamento e principio di neutralità: il secondo non è che un'enunciazione specifica del primo in materia IVA, un suo riflesso, una sua attuazione. Per tale motivo è da concludere che il principio di neutralità non possa che avere natura di diritto primario e debba agire quale parametro di validità anche della normativa europea in materia IVA. In tal senso occorre ribadire ancora una volta che non è da condividere l'orientamento della Corte di Giustizia dell'Unione Europea che

---

<sup>182</sup> Sentenza della Corte del 1° aprile 1982; Hong-Kong Trade; Causa C-89/81

<sup>183</sup> Cfr. paragrafo 11.1.2

<sup>184</sup> Cfr. paragrafo 11.1.3

ha più volte affermato la presenza di un'asimmetria tra il principio generale di diritto primario di non discriminazione e il principio di neutralità fiscale, affermando che la neutralità non possa essere inquadrata quale norma di diritto primario e che costituisca tutt'al più un principio di interpretazione che deve essere applicato unitamente al principio di interpretazione restrittiva delle esenzioni<sup>185</sup>.

---

<sup>185</sup> Sentenza della Corte (seconda sezione) del 19 luglio 2012; Finanzamt Frankfurt am Main V-Höchst contro Deutsche Bank AG; C - 44/11; Cfr. parr. 5.2 e 5.3



## BIBLIOGRAFIA

C. ADAMO, La capacità contributiva: teorie e limiti, in *Cammino Diritto rivista di informazione giuridica* (<https://rivista.camminodiritto.it>)

C. AMAND, VAT Neutrality: A Principle of EU Law or a Principle of the VAT System, in *2 World J VAT/GST L* 163, 2013

M. BANCALARI, Il futuro dell'iva nei servizi finanziari e assicurativi, in *Insurance Review* ([www.inurancereview.it](http://www.inurancereview.it))

M. BELLA, Effetti diretti e indiretti dell'aumento dell'IVA, in *Confcommercio online* ([www.confcommercio.it](http://www.confcommercio.it))

G. BENEDETTI, Agenzie Viaggi e Tour Operator: lo strano caso del regime speciale a "corrente alternata" in caso di acquisti da fornitori o consolidatori esteri, in *Travel Focus* ([www.iva74ter.it](http://www.iva74ter.it))

A. BERLIRI, Appunti per una costruzione giuridica dell'Iva: individuazione dell'obbligazione tributaria e delle obbligazioni connesse, in *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1971

R. BIFULCO, *Lezioni di diritto costituzionale*, 2018

F. BOSELLO, *L'imposta sul valore aggiunto: aspetti giuridici*, Bologna, 1979

F. BOSELLO, Appunti sulla struttura giuridica dell'imposta sul valore aggiunto, in *Rivista dir. fin. sc. Fin.*, 1978, I

F. BOSELLO, L'attuazione delle direttive comunitarie in materia d'imposta sul valore aggiunto: l'esperienza italiana, in *Riv. Dir. Trib.*, 1997, I

F. BOSELLO, *Rivalsa*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1991

L. CECAMORE, *Aspetti giuridici ed economici dell'IVA*, Milano, 1973

L. CECAMORE, voce Valore Aggiunto (imposta sul), in Dig. comm., XVI, Torino, 1999

P. CENTORE, Manuale dell'Iva Europea, V edizione 2008, Milano

P. CENTORE, 1° gennaio 1993. Guida pratica all'Iva comunitaria, Milano, 1993

P. CENTORE, Diritto di detrazione e debenza dell'Iva, in Corriere Tributario n. 14/2008

L. COGLIANDRO, Imposta sul valore aggiunto, diritto a detrazione e neutralità fiscale: profili comunitari e nazionali, Dottorato di ricerca in Diritto Tributario Europeo, Alma Mater Studiorum – Università di Bologna, 2011

A. COMELLI, I principi di neutralità fiscale e di proporzionalità ai fini della disciplina dell'iva europea e nazionale: dagli studi di settore agli indici sintetici di affidabilità fiscale, in Economic Analysis of Law Review, V. 10, n° 2, p.191-209, Mai-Ago, 2019

A. COMELLI, Iva comunitaria e Iva nazionale. Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto, Padova, 2000

A. COMELLI, L'Iva quale imposta sul consumo, in Riv. Dir. trib., 1996

A. COMELLI, Il principio di neutralità dell'Iva nell'ipotesi di effettuazione di operazioni esenti, in Riv. Dir. Trib., 1995, II

R. CORDEIRO GUERRA, Problemi in tema di traslazione convenzionale dell'imposta, in Rass. trib., 1988, I

P. DANIEL, Relations between the principle of neutrality and elements of valued added tax structure, in Financial Internet Quarterly 2021, vol. 17/ no. 3, p. 56

DE LA FERIA, The EU VAT treatment of insurance and financial services (again) under review, in EC Tax Review, II, 2007

C. DI COLA, La rivalsa nell'imposta sul valore aggiunto, Dottorato di ricerca in Scienze Giuridiche curriculum di Diritto Tributario, Università degli studi di Milano-Bicocca, 2011

G. FALSITTA, Manuale di diritto tributario, parte speciale, Padova, 1999

T. FAMULSKA, B. ROGOWSKA-RAJDA, Principle of VAT neutrality and the reverse charge mechanism, in Financial Internet Quarterly, "e-Finanse", 2018, vol.14/no. 3, p. 87

A. FANTOZZI, Presupposto e soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto, in Dir. prat. trib., I, 1972

A. FANTOZZI, Operazioni imponibili, non imponibili ed esenti nel procedimento di applicazione dell'Iva, in Riv dir. fin. sc. Fin, 1973

E. FAZZINI, Il diritto di detrazione nel tributo sul valore aggiunto, Padova, 2000

E. FAZZINI, Il principio di territorialità nel tributo sul valore aggiunto, Padova, 1995

A. FEDELE, Esenzioni ed esclusioni nella disciplina dell'IVA, in Riv. Dir. Fin., volume I, 1973

P. FILIPPI, L'imposta sul valore aggiunto, in Trattato di diritto tributario IV, Padova, 1994

P. FILIPPI, Le cessioni di beni nell'imposta sul valore aggiunto, Padova, 1984

P. FILIPPI, Il fenomeno dell'elusione fiscale e le "soluzioni" antielusive in materia di imposta sul valore aggiunto, in AA.VV., "Studi in onore di Victor Uckmar", Padova, 1997

P. FILIPPI, voce Valore aggiunto (imposta sul), in Enc. dir., XLVI, Varese, 1993

- G. FRANSONI, *Il momento impositivo nell'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 2019
- F. GALLO, F. Maffezzoni e l'iva: la capacità contributiva come godimento di pubblici servizi, in *Rassegna Tributaria*, 5/2009, p. 1259
- F. GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974
- F. GALLO, L'IVA: verso un'ulteriore revisione, in *Riv.dir.fin.sc.fin.*, 1978, n. 4
- V. GARATTINI, *Il principio di neutralità e il diritto di detrazione nell'imposta sul valore aggiunto*, Dottorato di ricerca in Diritto Tributario, Università degli studi di Milano-Bicocca, 2016
- M. GIONTELLA, L'IVA comunitaria, in *Rivista di Diritto Tributario*, 1993, I, p. 5
- M. Giorgi, L'imposta sul valore aggiunto erroneamente indicata in fattura, in *Rass. trib.*, 1998, II
- M. GREGGI, Neutrality and Proportionality in VAT: Making Sense of an (Apparent) Conflict, in *Intertax*, vol. 48, I, 2020
- M. GREGGI, Il rimborso dell'Iva indebitamente versata in via di rivalsa (profili di diritto tributario comunitario), in *Rivista di diritto tributario*, 2007, IV, p. 289
- D. GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, n. 142
- C. A. HERBAIN, *Vat Neutrality*, Promoculture-Larcier, 2015
- M. INGROSSO, Le operazioni imponibili ai fini dell'I.V.A., in *Dir. Prat. Trib.*, 1973, n. 3
- A. IACONO, Rivalsa e detrazione a garanzia della neutralità fiscale, in *Fiscooggi* ([www.fiscooggi.it](http://www.fiscooggi.it))
- M. INGROSSO, Le operazioni imponibili ai fini dell'I.V.A., in *Dir. Prat. Trib.*, 1973, n. 3

- M. JANUŠKOVÁ, *The Principle of Neutrality: VAT and Direct Taxes*, in *Global Trends in VAT/GST and Direct Taxation*, 2015.
- M. LAURE', *Petite histoire de la naissance de la TVA*, in *La jeune et la rouge*, n. 567, settembre 2001
- R. LUPI, *Diritto tributario, parte generale*, Milano, 1998
- R. LUPI, in *Diritto tributario, Parte speciale, I sistemi dei singoli tributi*, Giuffrè editore, 2005, Milano
- R. LUPI, *Le imposte sui redditi, sul valore aggiunto e sui trasferimenti*, Milano, 1991
- F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970
- F. MAFFEZZIONI, *Nozione di valore aggiunto imponibile e profili costituzionali della relativa imposta*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1970, I
- F. MAFFEZZONI, *La fattura nell'ordinamento dell'Iva*, in *Boll. Trib.*, 1973
- I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965
- G. MELIS, *Atti preparatori, esercizio di attività economica e detrazione IVA*
- G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*
- S. MENCARELLI, R. SCALESSE, G. TINELLI, *Introduzione allo studio giuridico dell'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2012
- S.M. MESSINA, *Le conseguenze dell'erronea applicazione dell'Iva tra la ripetizione dell'indebito, la detrazione ed il risarcimento dei danni*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, II
- G. MICHELI, *L'Iva: dalle direttive comunitarie al decreto delegato*, in *Opere minori di diritto tributario*, Milano, 1982

- F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973
- F. MOSCHETTI, *Sul soggetto responsabile delle violazioni Iva (a proposito di operazioni soggettivamente inesistenti e di regime del margine)*, in *Rass. Trib.*, 2007, n. 3
- S. NATHOENI, T. BRAAKMAN, *Option for Taxation of Financial Services – is it an Option?*, in *International VAT Monitor*, 2010, II
- M. G. ORTOLEVA, *Il diritto a detrazione dell'I.V.A. Caratteri e questioni controverse*, QuiEdit, Verona, 2016
- M. G. ORTOLEVA, *Rassegna di giurisprudenza europea e nazionale sull'IVA, Parte II: il diritto a detrazione*, in *Giurisprudenza delle imposte, Volume LXXXVI – 2013*
- G. PALUMBO, *Detrazione IVA e principio di neutralità*, in *Fisco7* ([www.Fisco7.it](http://www.Fisco7.it))
- M. PEIROLO, *L'autonomia del credito di rivalsa dell'Iva nel rapporto cedente/cessionario*, in *Boll. Trib.*, 2006, p. 174
- M. PIASENTE, *Le deroghe al diritto a detrazione iva in ragione della lotta all'evasione e alla frode fiscale e il temperamento del principio di proporzionalità nella giurisprudenza della Corte di Giustizia*, in *Rivista di diritto tributario*, 2002, II
- M. PIASENTE, *Il punto sull'interpretazione della Corte di Giustizia delle Comunità europee dell'art. 17, comma 6, Sesta direttiva, in tema di limiti oggettivi al diritto a detrazione*, in *Rivista di diritto tributario*, 2001, IV, p. 119
- E. POTITO, *Le imposte indirette sulla cifra d'affari*, Milano, 1995
- F. RANDAZZO, *La rivalsa successiva nella disciplina dell'Iva*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013

- F. RANDAZZO, Rivalsa, in Enc. Treccani, 2015
- L. RIZZO, L'imposta sul valore aggiunto e la tassazione dei redditi d'impresa in Italia ([www.math.unife.it](http://www.math.unife.it))
- P. RUSSO, Manuale di diritto tributario. Parte speciale, Milano, 1999
- L. SALVINI, Diritto tributario delle attività economiche, Torino, 2020
- L. SALVINI, La detrazione IVA nella sesta direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali, in *Rivista di Diritto Tributario*, 1993-I, 135 ss.
- L. SALVINI, Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto, in *Rivista di Diritto Tributario*, 1993, II
- L. SALVINI, Rivalsa nel diritto tributario, in *Dig. comm.*, XIII, Torino, 1996
- S. SAMMARTINO, Profilo soggettivo del presupposto dell'IVA, Milano, 1975
- S. SYMONS, N. HOWLETT, K. RAMIREZ ALCANTARA, in *The Impact of VAT Compliance on Business*, PWC, 2010
- D. STEVANATO, La rivalsa dell'Iva accertata, tra ripristino della neutralità del tributo e problematiche interpretative, in *Dialoghi trib.*, 2012
- G. TABET, Contributo allo studio del rimborso di imposta, Teramo, 1985
- B. TERRA, J. KAJUS, *A guide to European VAT directives*, 2001
- B. TERRA, *Sales Taxation: The Case of Value Added Tax in the European Community*, in *Series on International Taxation*, no. 8, Kluwer, 1988
- F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, parte generale*, Torino, 1999
- F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, parte speciale*, Torino, 1999
- F. TESAURO, Sulla detraibilità dell'Iva relativa ad acquisti non soggetti ad imposta (e sulla applicabilità dell'art. 2033 c.c. nel rapporto cedente-cessionario), in *Giur. it.*, 1996

G. TINELLI, Istituzioni di diritto tributario, Padova, 2022

C. TODINI, Imposta sul valore aggiunto, in Enciclopedia Treccani, Diritto on line, 2016

A. VAN DOESUM, G. J. VAN NORDEN, A European VAT Law Perspective on the Right of Deduction of Input VAT Related to Taxed, Exempt and/or Non-taxable Transactions

## GIURISPRUDENZA

### CORTE DI GIUSTIZIA DELL'UNIONE EUROPEA

Sentenza della Corte del 1° aprile 1982; Hong-Kong Trade; Causa C-89/81

Sentenza della Corte del 10 aprile 1984; Commissione delle Comunità europee contro Regno del Belgio; Causa 324/82.

Sentenza della Corte (Seconda Sezione) del 14 febbraio 1985; D.A. Rompelman ed E.A. Rompelman-Van Deelen contro Ministro delle finanze; Causa 268/83.

Sentenza della Corte del 3 marzo 1988; Gabriel Bergandi contro Directeur général des impôts; Causa 252/86.

Sentenza della Corte (Quinta Sezione) del 14 luglio 1988; Léa Jeunehomme e Société anonyme d'étude et de gestion immobilière; Cause riunite C-123/87 e C-330/87

Sentenza della Corte del 13 luglio 1989; Wisselink en Co BV e altri contro Staatssecretaris van Financiën; Cause riunite 93/88 e 94/88.

Sentenza della Corte (Quarta Sezione) del 19 marzo 1991; NV Giant contro Gemeente Overijse; Causa C-109/90.

Sentenza della Corte (Terza Sezione) del 12 novembre 1992; Van Ginkel Waddinxveen BV e Reis- en Passagebureau Van Ginkel BV contro Inspecteur der Omzetbelasting te Utrecht; Causa C-163/91

Sentenza della Corte (Quinta Sezione) del 6 aprile 1995; BLP Group plc contro Commissioners of Customs & Excise; Causa C-4/94;

Sentenza della Corte di Giustizia (Sesta Sezione) del 6 luglio 1995; BP Soupergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki Kai Antiprossopeion contro Stato ellenico; Causa C-62/93.

Sentenza della Corte (Quinta Sezione) del 29 febbraio 1996; Jürgen Mohr contro Finanzamt Bad Segeberg; Causa C-215/94

Sentenza della Corte (Quinta Sezione) del 29 febbraio 1996; Intercommunale voor zeewaterontzilting (INZO) contro Stato belga; Causa C-110/94.

Sentenza della Corte (Sesta Sezione) del 24 ottobre 1996; Elida Gibbs Ltd contro Commissioners of Customs and Excise; Causa C-317/94

Sentenza della Corte (Quinta Sezione) del 5 dicembre 1996; John Reisdorf contro Finanzamt Köln-West; Causa C-85/95.

Sentenza della Corte (Quinta Sezione) del 18 dicembre 1997; Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG contro Finanzamt Calau; Causa C-384/95

Sentenza della Corte del 10 marzo 1998; Repubblica federale di Germania contro Consiglio dell'Unione europea; Causa C-122/95.

Sentenza della Corte (Quinta Sezione) dell'8 giugno 1999; Erna Pelzl e a. contro Steiermärkische Landesregierung (C-338/97), Wiener Städtische Allgemeine Versicherungs AG e a. contro Tiroler Landesregierung (C-344/97) e STUAG Bau-Aktiengesellschaft contro Kärntner Landesregierung (C-390/97); Cause riunite C-338/97, C-344/97 e C-390/97.

Sentenza della Corte del 21 marzo 2000, Galbafri e altri, Cause riunite da C-110/98 a C-147/98

Sentenza della Corte (Seconda Sezione) dell'8 giugno 2000; Commissioners of Customs and Excise contro Midland Bank plc; Causa C-98/98

Sentenza della Corte (Quinta Sezione) del 22 febbraio 2001; Abbey National plc contro Commissioners of Customs & Excise; Causa C-408/98

Sentenza della Corte (Prima Sezione) del 27 settembre 2001; Cibo Participations SA contro Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais; Causa C-16/00

Sentenza della Corte (Quinta Sezione) del 25 ottobre 2001; Commissione delle Comunità europee contro Repubblica italiana; Causa C-78/00

Sentenza della Corte (Quinta Sezione) dell'8 novembre 2001; Commissione delle Comunità europee contro Regno dei Paesi Bassi; Causa C-338/98

Sentenza della Corte (Sesta Sezione) del 3 aprile 2003; Procedimento penale a carico di Matthias Hoffmann; Causa C-144/00.

Sentenza della Corte (Quinta Sezione) del 1<sup>o</sup> aprile 2004; Finanzamt Gummersbach contro Gerhard Bockemühl; Causa C-90/02.

Sentenza della Corte (Quinta Sezione) del 29 aprile 2004; Terra Baubedarf-Handel GmbH contro Finanzamt Osterholz-Scharmbeck; Causa C-152/02.

Sentenza della Corte (Terza Sezione) del 3 marzo 2005; I/S Fini H contro Skatteministeriet; Causa C-32/03.

Sentenza della Corte (Seconda Sezione) del 21 aprile 2005; Finanzamt Bergisch Gladbach contro HE; Causa C-25/03

Sentenza della Corte (Terza Sezione) del 6 ottobre 2005; Commissione delle Comunità europee contro Repubblica francese; Causa C-243/03.

Sentenza della Corte (Terza Sezione) del 12 gennaio 2006; Turn- und Sportunion Waldburg contro Finanzlandesdirektion für Oberösterreich; Causa C-246/04.

Sentenza della Corte (grande sezione) del 21 febbraio 2006; Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd e County Wide Property Investments Ltd contro Commissioners of Customs & Excise; Causa C-255/02.

Sentenza della Corte (Seconda Sezione) dell'8 giugno 2006; Finanzamt Eisleben contro Feuerbestattungsverein Halle eV; Causa C-430/04.

Sentenza della Corte (grande sezione) del 3 ottobre 2006; Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl contro Agenzia Entrate Ufficio Cremona; C-475/03

Sentenza della Corte (Quarta Sezione) dell'8 febbraio 2007; Investrand BV e Staatssecretaris van Financiën; Causa C-435/05

Sentenza della Corte (Quarta Sezione) dell'11 ottobre 2007; KÖGÁZ rt e altri contro Zala Megyei Közigazgatási Hivatal Vezetője (C-283/06) e OTP Garancia Biztosító rt contro Vas Megyei Közigazgatási Hivatal (C-312/06); Cause riunite C-283/06 e C-312/06.

Sentenza della Corte (Terza Sezione) del 10 aprile 2008; Marks & Spencer plc contro Commissioners of Customs & Excise; Causa C-309/06

Sentenza della Corte (Terza Sezione) dell'8 maggio 2008; Ecotrade SpA contro Agenzia delle Entrate - Ufficio di Genova 3; Cause riunite C-95/07 e C-96/07.

Sentenza della Corte (Prima Sezione) del 10 luglio 2008; Alicja Sosnowska contro Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu; Causa C-25/07.

Sentenza della Corte (Seconda Sezione) del 12 febbraio 2009; Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie; Causa C-515/07

Sentenza della Corte (Terza Sezione) del 23 aprile 2009; Sandra Puffer contro Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz; Causa C-460/07.

Sentenza della Corte (Quarta Sezione) del 29 ottobre 2009; NCC Construction Danmark A/S contro Skatteministeriet; Causa C-174/08

Sentenza della Corte (Terza Sezione) del 29 ottobre 2009; Skatteverket contro AB SKF; Causa C-29/08.

Sentenza della Corte (Terza Sezione) del 21 ottobre 2010; Nidera Handelscompagnie BV contro Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos; Causa C-385/09

Sentenza della Corte (Terza Sezione) del 12 maggio 2011; Enel Maritsa Iztok 3 AD contro Direktor «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» NAP; Causa C-107/10

Sentenza della Corte (Seconda Sezione) del 26 gennaio 2012; Minister Finansów contro Kraft Foods Polska SA; Causa C-588/10

Sentenza della Corte (Prima Sezione) del 1° marzo 2012; Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna contro Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu; Causa C-280/10.

Sentenza della Corte (Seconda Sezione) del 19 luglio 2012; Finanzamt Frankfurt am Main V-Höchst contro Deutsche Bank AG; Causa C-44/11.

Sentenza della Corte (Seconda Sezione) del 15 novembre 2012; Finanzamt Steglitz contro Ines Zimmermann; Causa C - 174/11

Sentenza della Corte (Terza Sezione) del 31 gennaio 2013; Stroy trans EOOD contro Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» - Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite; Causa C-642/11.

Sentenza della Corte (seconda sezione) del 4 maggio 2017; Commissione europea contro Granducato di Lussemburgo; Causa C - 564/15

Sentenza della Corte (Prima Sezione) dell'8 maggio 2019; EN.SA. Srl contro Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso; Causa C – 717/2017

## CORTE DI CASSAZIONE

Corte di Cassazione, sentenza n. 6445 del 5 gennaio 1985

Corte di Cassazione, sentenza n. 2739 del 24 febbraio 2001

Corte di Cassazione, sentenza n. 28723 del 23 dicembre 2005

Corte di Cassazione, sentenza n. 3518 del 17 febbraio 2006

Corte di Cassazione, sentenza n. 247 del 20 novembre 2008

Corte di Cassazione, sentenza n. 281 del 12 gennaio 2010

Corte di Cassazione, sentenza n. 5753 del 10 marzo 2010

Corte di Cassazione, sentenza n. 27908 del 13 dicembre 2013

Ordinanza della Corte di Cassazione (Quinta sezione) del 12 aprile 2022, n.  
11739/2022